El *soft law* en la fiscalidad internacional

Alberto Vega García

TESI DOCTORAL UPF / 2014

DIRECTORA DE LA TESI

Dra. Antonia Agulló Agüero

DEPARTAMENT DE DRET

Universitat Pompeu Fabra Barcelona

A mis padres

The idea of soft law plays a trick with images, inviting us to think that a rule at the moment of its creation is innocuous because, after all, it is soft, but as son as we turn our back we find the norm to be somehow transmogrified […] into something which is either not law at all or, as is more often the case, turns out to be as hard as hard law itself.

Jan KLABBERS, "The Undesirability of Soft Law", *Nordic Journal of International Law*, vol. 67, núm. 4, 1998, pág. 391.

The complexity of international legal affairs has outpaced traditional methods of law-making, necessitating management through international organizations, specialized agencies, programmes, and private bodies that do not fit the paradigm of Article 38(1) of the Statute of the ICJ. Consequently the concept of soft law facilitates international co-operation by acting as a bridge between the formalities of law-making and the needs of international life by legitimating behavior and creating stability.

Christine CHINKIN, "Normative Development in the International Legal System", en SHELTON, Dinah (ed.), *Commitment and Compliance: The Role of Non-binding Norms in the International Legal System*, Oxford University Press, Oxford, 2000, pág. 42.

Agradecimientos

Deseo agradecer especialmente a la Dra. Antonia Agulló Agüero, directora de esta tesis, la confianza depositada en mí y sus orientaciones y consejos. La preparación de este estudio se ha desarrollado en el marco del Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat Pompeu Fabra, a cuyos integrantes también quiero dar las gracias por crear un excelente ambiente de trabajo. Durante la elaboración de esta tesis realicé diversas estancias de investigación en el Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen (Múnich), en el Institut für Finanz- und Steuerrecht de la Universidad de Heidelberg y en el Institut für Steuerrecht de la Universidad de Münster, donde siempre me sentí magníficamente tratado. Igualmente, mi familia y amigos también se merecen toda mi gratitud.

Este trabajo ha contado con el apoyo del Ministerio de Ciencia e Innovación y del Fondo Social Europeo (ayuda BES-2008-003252) y forma parte de las actividades del Grupo de Investigación en Derecho Financiero y Tributario reconocido por la Generalitat de Catalunya (2014 SGR 1529).

Resumen

La principal contribución de esta tesis consiste en aplicar el debate doctrinal sobre el *soft law*, surgido en el contexto de las fuentes del Derecho Internacional, a la fiscalidad internacional. Para ello, tras un primer capítulo introductorio, los tres siguientes se centran en las principales muestras de *soft law* en este ámbito: los Modelos de convenio para evitar la doble imposición y sus Comentarios, las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia y los Estándares de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información en materia tributaria. Respecto a cada uno de estos tres instrumentos jurídicamente no vinculantes se presenta el papel de los distintos actores internacionales en su configuración, su naturaleza jurídica y su relación con el *hard law*, tanto desde una perspectiva internacional (analizando, por ejemplo, su incidencia en la interpretación de los tratados por parte de los tribunales o en el surgimiento de normas consuetudinarias) como nacional (comparando, por ejemplo, su influencia en la legislación de distintos países).

Abstract

The main contribution of this thesis is the application of the academic literature on soft law, which originated mainly in the context of the sources of International Law, to the field of international taxation. After a first introductory chapter, the next three are devoted to the main examples of soft law in this area: the Model conventions for the prevention of double taxation and their Commentaries, the OECD Transfer Pricing Guidelines, and the OECD Standards of Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. In relation to each of these non-binding instruments, this study presents the role of the different international actors in their drafting process, their legal nature and their relation with the hard law, both from an international perspective (analysing, for instance, their effect on the interpretation of treaties by the courts and on the emergence of customary norms) and from a national point of view (comparing, for example, their influence on the legislation of different countries).

ÍNDICE

ABREVIATURAS Y SIGLAS 17

INTRODUCCIÓN 19

CAPÍTULO I. El *soft law*: marco general 23

I. Introducción a la noción de *soft law* 23
A. El *soft law* como instrumento no vinculante jurídicamente 24
1. Las fuentes del Derecho Internacional jurídicamente vinculantes 25
2. El *soft law* como instrumento jurídicamente no vinculante destinado a influir en el ordenamiento jurídico 31
3. La normatividad relativa del *soft law* 35
4. Más allá de lo jurídico: el *soft law* en los planos político y moral 42
B. El *soft law* como instrumento vago o impreciso 47
C. El *soft law* como instrumento sin mecanismos que garanticen su cumplimiento efectivo 51

II. Ámbitos en los que el *soft law* ha sido tradicionalmente relevante 54
A. Relaciones monetarias y financieras internacionales 54
B. Derechos humanos 59
C. Protección del medio ambiente 61
D. Otros ámbitos 64

III. La relación entre el *soft law* y las fuentes formales del Derecho 68
A. Perspectiva internacional 70
1. El *soft law* y los tratados internacionales 71
a) Los tratados como fuente del Derecho Internacional Público 71
b) La relación entre el *soft law* y los tratados 75
i. El *soft law* y la celebración de tratados 75
ii. El *soft law* y los tratados existentes, especialmente como elemento interpretativo 76
2. El *soft law* y la costumbre internacional 80
a) La costumbre internacional como fuente del Derecho Internacional Público 81
b) La relación entre el *soft law* y la costumbre internacional 88
3. El *soft law* y los principios generales del Derecho 95
a) Los principios generales del Derecho como fuente del Derecho Internacional Público 95
b) La relación entre el *soft law* y los principios generales del Derecho 106
4. El *soft law* y las doctrinas del *estoppel* y la aquiescencia 110
a) El *estoppel* y la aquiescencia en el Derecho Internacional Público 110
b) La relación entre el *soft law* y las doctrinas del *estoppel* y la aquiescencia 112
B. Perspectiva nacional 117
1. El *soft law* y la formación de nuevas normas de origen interno 118
2. La remisión de la normativa interna al *soft law* 119

3. El *soft law* y la interpretación de la normativa de origen interno, especialmente por la jurisprudencia y la doctrina administrativa 121

IV. Ventajas y riesgos del *soft law* 123
A. Ventajas del *soft law* 123
1. Favorecimiento de la adopción de nuevos acuerdos 123
2. Flexibilidad 129
B. Riesgos del *soft law* 132
1. Inseguridad jurídica 132
2. Falta de legitimidad 135
C. Síntesis 145

V. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y el *soft law* 146
A. Características de la OCDE 147
B. La capacidad normativa de la OCDE: especial referencia a sus recomendaciones 150
1. La capacidad normativa de la OCDE 151
a) Consideraciones generales 151
b) Los actos de la OCDE 152
2. Las recomendaciones de la OCDE 158
a) Consideraciones generales 158
b) Características específicas 162
C. La elaboración del *soft law* sobre fiscalidad internacional en la OCDE 164
1. Órganos de la OCDE en el ámbito de la fiscalidad internacional 164
a) El Consejo de la OCDE 164
b) El Comité de Asuntos Fiscales 164
c) El *Centre for Tax Policy and Administration* 166
d) Síntesis 166
2. Participación de las partes afectadas 167
a) Participación de los Estados no miembros 167
b) Participación de la sociedad civil, especialmente de Organizaciones No Gubernamentales 169

CAPÍTULO II. Los Modelos de convenio para evitar la doble imposición y sus Comentarios 173

I. Introducción al problema de la doble imposición 173

II. Proceso de elaboración y naturaleza jurídica de los Modelos de convenio para evitar la doble imposición y sus Comentarios 178
A. Los Modelos de convenio elaborados por la Sociedad de Naciones 179
1. Principales características de su proceso de elaboración 180
a) El Comité Financiero y el Informe de los profesores Bruins, Einaudi, Seligman y Stamp de 1923 180
b) El Comité de Expertos Técnicos y los primeros borradores (1922-1928) 182
c) El Comité Fiscal y los Modelos de México y Londres (1929-1946) 188
d) Síntesis 192
2. Naturaleza jurídica 193
B. El Modelo de convenio de la OCDE y sus Comentarios 195

1. Principales características de su proceso de elaboración 196
a) La OCEE (1956-1961) 196
b) La OCDE (desde 1961) 199
c) Síntesis 203
2. Naturaleza jurídica 206
C. El Modelo de convenio de Naciones Unidas 212
1. Principales características de su proceso de elaboración 212
a) La Comisión Fiscal y Financiera del Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (1946-1954) 212
b) La preparación del Modelo de Naciones Unidas (1968-1980) 213
c) La actualización del Modelo de Naciones Unidas 222
d) Síntesis 226
2. Naturaleza jurídica 227

III. Influencia de los Modelos de convenio para evitar la doble imposición y de sus Comentarios en las fuentes formales del Derecho 228
A. Perspectiva internacional 228
1. Influencia en los tratados para evitar la doble imposición 228
a) Influencia en la celebración de tratados para evitar la doble imposición 228
i. Los Modelos preparados por la Sociedad de Naciones 229
ii. Las recomendaciones de la OCEE tras la Segunda Guerra Mundial 234
iii. Los Modelos de la OCDE y de Naciones Unidas y los tratados en vigor 236
a. Principales diferencias entre el Modelo de convenio de la OCDE y el de Naciones Unidas 237
b. Análisis de la influencia de los modelos en los tratados en vigor 241
c. Análisis de conjunto 252
b) Influencia en la interpretación de los tratados para evitar la doble imposición 256
i. Acuerdos explícitos previendo la interpretación de los tratados según los Comentarios al Modelo de la OCDE 259
ii. Los Comentarios al Modelo de la OCDE y la interpretación de los tratados en ausencia de acuerdos explícitos sobre su función 265
a. Los Comentarios al Modelo de la OCDE en el marco de los criterios interpretativos de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados 266
b. Las doctrinas del *estoppel* y la aquiescencia y la obligación de interpretar los tratados según los Comentarios al Modelo de la OCDE 276
c. Especial referencia al problema de la interpretación dinámica de los tratados 280
iii. Particularidades del uso de los Comentarios al Modelo de Naciones Unidas como instrumento interpretativo 284
2. Influencia en las normas consuetudinarias 285
3. Influencia en los principios generales del Derecho 291
B. Perspectiva nacional: influencia en la jurisprudencia y en la doctrina administrativa de distintos Estados como criterio interpretativo de las fuentes formales del Derecho, especialmente de los tratados para evitar la doble imposición 293
1. Estados miembros de la OCDE 295

a) Alemania 295
b) Australia 301
c) Austria 304
d) Bélgica 307
e) Canadá 308
f) Chile 311
g) España 313
h) Estados Unidos 323
i) Francia 326
j) Irlanda 328
k) Italia 329
l) Portugal 331
m) Reino Unido 334
n) Suiza 338
2. Estados no miembros de la OCDE 343
a) Argentina 343
b) Brasil 344
c) India 347
d) Sudáfrica 348
3. Síntesis de la influencia de los Comentarios en la jurisprudencia 349

CAPÍTULO III. Las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia 353

I. Introducción al problema de los precios de transferencia 353
A. El problema de los precios de transferencia 353
B. Posibles soluciones 354

II. Proceso de elaboración y naturaleza jurídica de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia 359
A. Primeros antecedentes: la normativa de los Estados Unidos y los trabajos de la Sociedad de Naciones 360
B. La evolución de la normativa de Estados Unidos y los trabajos iniciales de la OCEE y de la OCDE 364
C. Las Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales de 1976 367
D. El Informe sobre Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales de 1979 y otros antecedentes directos de las Directrices de 1995 371
E. Las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia de 1995 373
F. Síntesis 381

III. La influencia de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia en las fuentes formales del Derecho 384
A. Perspectiva internacional 384
1. Influencia en los tratados: uso de las Directrices como criterio interpretativo 384
a) Consideraciones generales 385
b) Acuerdos explícitos previendo la interpretación de tratados según las Directrices 387
c) *Estoppel*, aquiescencia y la obligación de emplear las Directrices como criterio interpretativo 392
2. Influencia en las normas consuetudinarias 393

3. Influencia en los principios generales del Derecho 399
B. Perspectiva nacional: influencia en la legislación, especialmente en su interpretación por las autoridades tributarias y por la jurisprudencia de distintos Estados 400
1. Estados miembros de la OCDE 402
a) Alemania 402
b) Australia 406
c) Austria 410
d) Bélgica 413
e) Canadá 416
f) Chile 419
g) España 420
h) Estados Unidos 435
i) Francia 437
j) Irlanda 439
k) Italia 441
l) Luxemburgo 443
m) México 445
n) Nueva Zelanda 445
o) Portugal 447
p) Reino Unido 451
q) Suiza 458
2. Estados no miembros de la OCDE 462
a) Argentina 462
b) Brasil 463
c) Ecuador 464
d) India 465
e) Kenia 467
f) Namibia 468
g) Perú 469
h) Sudáfrica 470
i) Uruguay 472
3. Síntesis 473

CAPÍTULO IV. Los Estándares de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información en materia tributaria 481

I. Introducción al problema de la elusión y el fraude fiscal internacionales 481

II. Proceso de elaboración y naturaleza jurídica de los Estándares de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información en materia tributaria 485
A. Antecedentes 485
B. El Informe de 1998 sobre competencia fiscal perjudicial 486
C. Crisis y reorientación del proyecto 491
D. Nuevo impulso: la reestructuración del Foro Global en 2009 500
1. Contenido actual de los Estándares 502
2. Reestructuración del Foro Global 506
E. Síntesis 509

III. Influencia de los Estándares de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información en materia tributaria en las fuentes formales del Derecho 511
A. Perspectiva internacional 511
1. Influencia en los tratados 511
a) Influencia en la celebración de nuevos tratados y en la renegociación de los existentes 511
i. Influencia en la celebración de nuevos tratados 512
ii. Influencia en la renegociación de los tratados existentes 514
b) Influencia en la interpretación de los tratados 517
i. Referencias explícitas al uso de los Comentarios con fines interpretativos 519
ii. Los Comentarios y la interpretación en la jurisprudencia de las cláusulas sobre intercambio de información 523
2. Influencia en las normas consuetudinarias 525
3. Influencia en los principios generales del Derecho 527
B. Perspectiva nacional: influencia en la legislación de diversos Estados 528
1. Estados miembros de la OCDE 529
a) Austria 529
b) Bélgica 530
c) Luxemburgo 532
d) Suiza 534
2. Estados no miembros de la OCDE 537
a) Andorra 537
b) Liechtenstein 539
c) Mónaco 540
3. Síntesis 542

CONCLUSIONES 543

CONCLUSIONS 555

BIBLIOGRAFÍA CITADA 567

PUBLICACIONES DE ORGANIZACIONES INTERNACIONALES CITADAS 609

JURISPRUDENCIA CITADA 615

FUENTES DE INFORMACIÓN SOBRE TRATADOS, LEGISLACIÓN, DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA 623

ABREVIATURAS Y SIGLAS

art.; arts.	artículo; artículos
BOI	*Bulletin Officiel del Impôts* (Francia)
CCI	Cámara de Comercio Internacional
cfr.	cónfer
CIJ	Corte Internacional de Justicia
CIR	*Code des Impôts sur les Revenus* (Bélgica)
CTPA	*Centre for Tax Policy and Administration*
CVDT	Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados
DGT	Dirección General de Tributos (España)
ed.; eds.	editor; editores
F. J.	Fundamento Jurídico
FMI	Fondo Monetario Internacional
HMRC	*Her Majesty's Revenue and Customs* (Reino Unido)
ibíd.	ibídem
IFA	*International Fiscal Association*
IRC	*Internal Revenue Code* (Estados Unidos)
ISO	Organización Internacional para la Estandarización
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley General Tributaria
núm.	número
ob. cit.	obra citada
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
OCEE	Organización para la Cooperación Económica Europea
OIT	Organización Internacional del Trabajo
ONG	Organización No Gubernamental
pág.; págs.	página; páginas
TC	Tribunal Constitucional (España)
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central (España)
TRLIS	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
UNEP	Programa de Naciones Unidas para el Medio Ambiente
vol.	volumen

INTRODUCCIÓN

El *soft law* no es un fenómeno nuevo y durante las últimas décadas ha recibido una amplia atención doctrinal desde la perspectiva del Derecho Internacional Público. Este interés se debe a que los instrumentos jurídicamente no vinculantes como recomendaciones o directrices de organizaciones internacionales se han convertido en un elemento que ha facilitado la regulación internacional de numerosos ámbitos materiales, como la protección del medio ambiente, las relaciones financieras o los derechos humanos. Sin embargo, en el ámbito de la fiscalidad internacional, el *soft law* no ha sido suficientemente tratado y no existen estudios globales sobre su relevancia en este sector. Ello se debe probablemente a que la fiscalidad internacional no suele recibir la atención de la doctrina internacionalista, mientras que la tributarista suele centrarse en el análisis de las cuestiones particulares de la normativa sobre fiscalidad internacional con una transcendencia práctica más inmediata para los contribuyentes.

Por lo tanto, el presente estudio se justifica por la necesidad de abordar este vacío doctrinal y aplicar al sector de la fiscalidad internacional los estudios sobre el *soft law* desarrollados en el contexto del Derecho Internacional Público, como los que tratan su relación con las fuentes del Derecho o sus riesgos, para dar respuesta a las dificultades concretas y prácticas que plantea el *soft law* en el ámbito de la fiscalidad internacional. Así, una cuestión frecuentemente controvertida es la función que desarrollan los instrumentos jurídicamente no vinculantes, como los Comentarios al Modelo de la OCDE, en la interpretación de los tratados para evitar la doble imposición o en la interpretación de la normativa nacional sobre precios de transferencia, ya que este *soft law* puede acabar condicionando su aplicación incluso por parte de los tribunales.

Así pues, el objetivo de esta tesis es analizar el papel que desarrollan los instrumentos jurídicamente no vinculantes o *soft law* en el ámbito de la fiscalidad internacional. En concreto, los aspectos principales que se pretenden estudiar son los siguientes. Por una parte, la relación que existe entre el *soft law* y las fuentes formales del Derecho, no únicamente desde una vertiente teórica, sino examinando especialmente la relevancia de la incidencia del *soft law* en la aplicación del Derecho por los tribunales y las autoridades tributarias en diversos ámbitos de la fiscalidad internacional. Por otra parte, se pretende examinar la influencia de los diferentes actores internacionales en la configuración de este *soft law*. Por lo tanto, se analizará quién y cómo crea el *soft law* y cómo actúa este en el contexto de la fiscalidad internacional.

La hipótesis de la que parte este trabajo es que el *soft law*, principalmente las recomendaciones y otras publicaciones de la OCDE, desempeñan una función básica en la regulación a nivel global de la fiscalidad internacional e inciden significativamente en

las fuentes formales del Derecho, como los tratados o la legislación de los distintos Estados. Sin embargo, no todos los países parecen tener la misma capacidad de influencia en la configuración de este *soft law* en el marco de las organizaciones internacionales.

Teniendo en cuenta los anteriores objetivos e hipótesis, el objeto de estudio de este trabajo, tras introducir el marco general del *soft law*, se centra en sus tres principales manifestaciones en el ámbito de la fiscalidad internacional: los Modelos de convenio para evitar la doble imposición y sus correspondientes Comentarios, las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia y los Estándares de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información en materia tributaria. Todos estos instrumentos están relacionados fundamentalmente a través de los tratados para evitar la doble imposición, pero se ocupan de forma específica de los principales aspectos problemáticos propios de la fiscalidad internacional.

Este objeto de estudio se refleja en la estructura de este trabajo, ya que tras un primer capítulo introductorio, los tres siguientes se ocupan de los tres casos de *soft law* que se acaban de mencionar. En relación con cada uno de estos instrumentos jurídicamente no vinculantes el análisis sigue un mismo patrón. Inicialmente se presenta el problema que pretenden resolver, como la doble imposición o la evasión fiscal. A continuación se trata su proceso de elaboración y su naturaleza jurídica. Por último, se analiza la influencia del *soft law* en las fuentes formales del Derecho, tanto desde la perspectiva del Derecho Internacional Público como de los ordenamientos jurídicos nacionales de distintos países.

La necesidad de acotar el objeto de estudio conlleva que no se puedan tratar otras cuestiones relacionadas, como el papel del *soft law* en el contexto de la Unión Europea, especialmente en materia tributaria. Ello se debe a que el Derecho de la Unión Europea cuenta con su propio sistema de fuentes y responde a una razón de ser diferente (la integración) a la del Derecho Internacional Público en general.

Por lo que respecta al enfoque de este estudio, su carácter es esencialmente jurídico y en él confluyen las perspectivas del Derecho Internacional Público y del Derecho Tributario. En general, el trabajo sigue el método inductivo, ya que las conclusiones finales se desprenden fundamentalmente del análisis detallado que se efectúa, tras un primer capítulo introductorio, en los tres siguientes capítulos sobre los principales casos de *soft law* en el ámbito de la fiscalidad internacional.

Más aún, como es habitual en el ámbito jurídico, este trabajo combina diferentes aproximaciones metodológicas. Por una parte, se sigue una aproximación teórica a la hora de delimitar conceptos como el de "*soft law*" o de tratar el estatus jurídico de los instrumentos sobre fiscalidad internacional que centran los diferentes capítulos. Por otra

parte, lo anterior se combina con un enfoque más empírico especialmente al estudiar la influencia del *soft law* en las fuentes formales del Derecho y en la jurisprudencia de diversos Estados.

En este contexto hay que apuntar la relevancia que tiene para el conjunto del trabajo el análisis del Derecho comparado, ya que resulta clave para comprender la importancia del *soft law* en la práctica. En este sentido, al efectuar la selección de los distintos países a analizar se ha pretendido incluir no sólo a Estados miembros de la OCDE, sino también a Estados no miembros, así como buscar la representación de distintos sistemas jurídicos y de países de todos los continentes.

Otro aspecto metodológico a tener en cuenta es el hecho de que a lo largo de este estudio también tiene un notable peso la dimensión histórica de la evolución del *soft law* sobre fiscalidad internacional. En particular, en relación con cada una de las tres principales muestras de *soft law* analizadas se ha comentado de forma detallada su origen y su evolución y se ha prestado especial atención a cuáles fueron los Estados u otros actores internacionales que resultaron más influyentes en su proceso de configuración.

En cuanto a las fuentes de conocimiento, fundamentalmente hay que mencionar el Derecho positivo, la jurisprudencia, la doctrina administrativa y los posicionamientos de las autoridades tributarias, la doctrina científica, así como los propios instrumentos jurídicamente no vinculantes que centran esta investigación. En relación con el Derecho positivo, desde la perspectiva del Derecho Internacional las fuentes más relevantes han sido los tratados internacionales que regulan el funcionamiento de organizaciones internacionales como la OCDE, así como los numerosos tratados bilaterales para evitar la doble imposición o para intercambiar información en materia tributaria. Desde el punto de vista de los ordenamientos jurídicos nacionales, destaca el análisis, en un amplio número de Estados, de la influencia del *soft law* sobre la legislación en materia de precios de transferencia y de intercambio de información tributaria. Igualmente, también se han analizado los posicionamientos de las autoridades tributarias y la jurisprudencia de numerosos países para comprobar la atención que recibe el *soft law* en la práctica, especialmente a la hora de interpretar los tratados para evitar la doble imposición o la normativa sobre precios de transferencia.

En relación con lo anterior, hay que destacar que el acceso a un número tan amplio de fuentes de conocimiento, en ocasiones de países lejanos, ha sido posible gracias a la realización de estancias de investigación en el extranjero, a la existencia de bases de datos que facilitan la consulta de normativa y de jurisprudencia sobre fiscalidad internacional (como la *IBFD Tax Research Platform* y *LexisNexis Academic*) y al hecho de que cada vez son más los Estados que permiten acceder de forma libre a través de Internet a su legislación consolidada y a la jurisprudencia de sus principales tribunales.

De este modo se han podido consultar directamente las fuentes primarias que se comentan a lo largo del trabajo y al final de esta obra se presenta una relación detallada de las fuentes de información específicas de cada país que se han utilizado.

Este estudio concluye con la presentación de las conclusiones. En ellas se analiza si se cumple o no la hipótesis planteada más arriba y se sintetizan los principales resultados de la investigación.

CAPÍTULO I. El *soft law*: marco general

I. Introducción a la noción de *soft law*

La expresión "*soft law*" se utiliza con frecuencia en numerosas ramas del Derecho, entre ellas, en el ámbito del Derecho Internacional Público. En cuanto a su origen, en la doctrina suele considerarse a Lord MCNAIR como el introductor del término en la década de 1930, si bien parece que simplemente para distinguir entre *lex ferenda* y *lex lata*,[1] mientras que el profesor DUPUY sería el responsable de reintroducir esta expresión durante la década de 1970 para referirse a los instrumentos jurídicamente no vinculantes sobre la protección del medio ambiente.[2]

Sin embargo, tal expresión se ha empleado con diferentes significados, por lo que las referencias genéricas al "*soft law*" pueden resultar poco claras.[3] De hecho, algunos autores consideran que se ha usado como un cajón de sastre para referirse a todos aquellos instrumentos que no encajan en las categorías tradicionales de las fuentes del Derecho, de forma que su significado acaba siendo tan amplio que la expresión pierde su utilidad.[4] De hecho, THÜRER incluso considera que no es posible definir de forma

[1] En este sentido, véanse TAMMES, A. J. P., "Soft Law", en T. M. C. ASSER INSTITUUT (ed.), *Essays on International and Comparative Law in Honour of Judge Erades*, Martinus Nijhoff Publishers, La Haya, 1983, pág. 187; THÜRER, Daniel, ""Soft Law" – eine neue Form von Völkerrecht?", *Zeitschrift für Schweizerisches Recht*, vol. 104, núm. 1, 1985, pág. 432; KLABBERS, Jan, "The Redundancy of Soft Law", *Nordic Journal of International Law*, vol. 65, núm. 2, 1996, pág. 173; y D'ASPREMONT, Jean, "Softness in International Law: A Self-Serving Quest for New Legal Materials", *The European Journal of International Law*, vol. 19. núm. 5, 2008, pág. 1081.

[2] Este aspecto es apuntado por WELLENS, K. C.; BORCHARDT, G. M., "Soft Law in European Community Law", *European Law Review*, vol. 14, núm. 5, 1989, pág. 268. Entre las obras de DUPUY sobre esta cuestión, puede destacarse DUPUY, René Jean, "Declaratory Law and Programmatory Law: From Revolutionary Custom to "Soft Law"", en AKKERMAN, Robert J.; VAN KRIEKEN, Peter J.; PANNENBORG, Charles O. (eds.), *Declarations on Principles – A Quest for Universal Peace*, A.W. Sijthoff, Leiden, 1977, págs. 247-257. Sin embargo, ARNDT considera que la expresión "*soft law*" surgió en los Estados Unidos en relación con el uso de leyes modelo y no en el ámbito del Derecho Internacional (ARNDT, Dominik E., *Sinn und Unsinn von Soft Law: Prolegomena zur Zukunft eines indeterminierten Paradigmas*, Nomos, Baden-Baden, 2001, pág. 36).

[3] Los instrumentos que podrían incluirse dentro de la categoría genérica del *soft law* son muy heterogéneos, por ejemplo en relación con su finalidad, sus destinatarios, su nivel de precisión o los procedimientos para garantizar su cumplimiento efectivo (CHINKIN, Christine M., "The Challenge of Soft Law: Development and Change in International Law", *International and Comparative Law Quarterly*, vol. 38, núm. 4, 1989, págs. 850-866).

[4] Véanse, por ejemplo, ARNDT, Dominik E., *Sinn und Unsinn von Soft Law…*, ob. cit., 2001, págs. 86-87; GOLDMANN, Matthias, "Inside Relative Normativity: From Sources to Standard Instruments for the Exercise of International Public Authority", *German Law Journal*, vol. 9, núm. 11, 2008, pág. 1869; y

detallada el concepto de *soft law* precisamente por tratarse de un fenómeno de naturaleza difusa y ambigua.[5]

A pesar de lo anterior, la doctrina ha continuado empleando la expresión "*soft law*" en numerosos sectores del Derecho, aunque no siempre con el mismo significado. Así pues, para evitar posteriores confusiones a continuación se presentarán sus principales acepciones. Para empezar se tratará la concepción del *soft law* como el conjunto de instrumentos jurídicamente no vinculantes destinados a influir en el ordenamiento jurídico. Este es el sentido más habitual de la expresión "*soft law*" y también es el que se empleará en este estudio. En relación con esta concepción del *soft law* resulta necesario precisar algunos aspectos que resultan controvertidos especialmente en el ámbito del Derecho Internacional, como la noción de fuentes jurídicamente vinculantes del Derecho, la posible normatividad relativa del *soft law* o el eventual carácter vinculante del *soft law* en los planos político y moral.

Seguidamente se presentarán otras concepciones alternativas de la noción de *soft law*. En concreto, las que identifican el *soft law* con el conjunto de instrumentos vagos o imprecisos o bien con aquellos que carecen de mecanismos formales para garantizar su cumplimiento efectivo, aunque en ambos casos puedan resultar vinculantes jurídicamente.

A. El *soft law* como instrumento no vinculante jurídicamente

Habitualmente, la expresión "*soft law*" se utiliza como sinónimo de instrumento o acuerdo no vinculante desde un punto de vista jurídico.[6] Por lo tanto, resulta necesario empezar determinando cuándo surge este carácter vinculante.[7] A continuación presentaremos esta cuestión desde la perspectiva del Derecho Internacional, ya que este es el ámbito en que suelen plantearse mayores controversias y, además, el conjunto de

MAZUELOS BELLIDO, Ángeles, "Soft Law: ¿Mucho ruido y pocas nueces?", *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, núm. 8, 2004, pág. 13, 28 y 37.

[5] Véase THÜRER, Daniel, ""Soft Law"…", ob. cit., 1985, pág. 433.

[6] Como BOTHE señala, el hecho de que un acuerdo no sea vinculante jurídicamente no implica que tampoco lo sea desde otras perspectivas como la moral o la política. En caso contrario, la expresión "acuerdo no vinculante" parecería una contradicción en sus propios términos (cfr. BOTHE, Michael, "Legal and Non-Legal Norms – A Meaningful Distinction in International Relations?", *Netherlands Yearbook of International Law*, vol. 11, 1980, pág. 68).

[7] Como destaca LAPORTA, esta es una cuestión eminentemente filosófica (LAPORTA SAN MIGUEL, Francisco J., "Gobernanza y *soft law*: nuevos perfiles jurídicos de la sociedad internacional", en RUIZ MIGUEL, Alfonso (dir.), *Entre Estado y Cosmópolis: Derecho y justicia en un mundo global*, Trotta, Madrid, 2014, pág. 79).

este estudio se centra en el *soft law* cuyo origen deriva de la actividad de organizaciones internacionales.[8]

1. Las fuentes del Derecho Internacional jurídicamente vinculantes

Si bien la doctrina no ha sido siempre unánime, en la actualidad se acepta el carácter jurídicamente vinculante del Derecho Internacional.[9] De hecho, como destaca OPPENHEIM, la práctica de los Estados confirma que estos reconocen su carácter jurídicamente vinculante.[10]

En este sentido, KENNEDY considera que para determinar si existe una norma jurídicamente vinculante es necesario comprobar si puede incluirse dentro de una de las categorías que la doctrina ha elaborado sobre las fuentes del Derecho Internacional.[11] Así pues, desde esta perspectiva positivista, que es la dominante en la doctrina, el carácter vinculante no depende del contenido de la norma.[12] En cambio, para los autores más próximos a la idea del Derecho natural, el carácter vinculante de una norma se debe a su carácter justo.[13]

En cualquier caso, la propia noción de fuente del Derecho Internacional no está exenta de debate doctrinal a pesar de la posición central que ocupa en la metodología del

[8] De todos modos, en los próximos capítulos nos referiremos también a instrumentos jurídicamente no vinculantes de origen estatal como por ejemplo las directrices o recomendaciones sobre precios de trasferencia que puedan haber aprobado las autoridades tributarias de un determinado país.

[9] Para una sucinta presentación de las diferentes concepciones doctrinales que negaban el carácter vinculante del Derecho Internacional, como la sostenida por John AUSTIN en el siglo XIX, véase por ejemplo BLECKMANN, Albert, *Völkerrecht*, Nomos, Baden-Baden, 2001, págs. 11-13.

[10] Véase OPPENHEIM, Lassa F., *International Law: A Treatise*, 8ª ed., editada por LAUTERPACHT, Hersch, vol. 1, Longmans, Green and Co., Londres, 1955, págs. 14-15.

[11] Véase KENNEDY, David, "The Sources of International Law", *American University Journal of International Law and Policy*, vol. 2, núm. 1, 1987, págs. 87-88. Sin embargo, autores como BARBA consideran que el fenómeno del *soft law* obliga a repensar la doctrina tradicional de las fuentes del Derecho (véase BARBA, Angelo, "Norme narrative, soft law e teoría delle fonti", en MANSEL, Heinz-Peter; PFEIFFER, Thomas; KRONKE, Herbert; KOHLER, Christian; HAUSMANN, Rainer (eds.), *Festschrift für Erik Jayme*, vol. 2, Sellier European Law Publishers, Múnich, 2004, pág. 1028).

[12] Como indica SCHACHTER, la doctrina de las fuentes, basada en condiciones verificables, contribuyó a la concepción del Derecho Internacional como una ciencia positiva, a pesar de que, según el mismo autor, han existido importantes desviaciones de la doctrina y de su metodología que sugieren que la idea de una ciencia inductiva y positiva del Derecho Internacional es más un mito que una realidad (SCHACHTER, Oscar, *International Law in Theory and Practice*, Dordrecht, Martinus Nijhoff, 1991, págs. 35-37).

[13] Sin embargo, determinar si una norma es justa puede resultar problemático ya que existen diferentes concepciones de lo bueno o lo justo. Para más detalles, véase KENNEDY, David, "The Sources…", ob. cit., 1987, págs. 20-21.

Derecho Internacional Público.[14] Ello se debe a que el Derecho Internacional es, como ha señalado KELSEN, un ordenamiento jurídico primitivo que carece de un órgano legislativo específico para la creación de nuevas normas jurídicas.[15]

Más aún, HART sostiene que en el ámbito del Derecho Internacional no existe una regla de reconocimiento (o norma básica en la terminología de KELSEN) en la que deba fundamentarse la validez del resto de normas del sistema, de forma que el Derecho Internacional estaría constituido simplemente por un conjunto normas separadas, sin llegar a constituir un sistema, cuya validez o carácter vinculante se explicaría por el mismo motivo por el que una norma básica es vinculante: porque son aceptadas y funcionan como tales.[16]

En este sentido, BOS recuerda que el sentido original del término "fuente" simplemente se refiere al lugar donde el agua subterránea surge a la superficie, sin incluir otros aspectos como el origen más remoto de tal agua (lluvia, deshielo…) o la composición química del agua. Por lo tanto, el anterior autor critica que en el ámbito del Derecho Internacional la expresión "fuente" se utilice tan ampliamente y recomienda que se limite a aquellos lugares en que el Derecho surge a la superficie, de forma que la expresión "fuente del Derecho" se podría sustituir por "manifestación reconocida del Derecho".[17] Otros autores también han propuesto conceptos alternativos para evitar la

[14] Véase, por ejemplo, la presentación que efectúa STREBEL de los distintos conceptos de fuente del Derecho que existen (STREBEL, Helmut, "Quellen des Völkerrechts als Rechtsordnung", *Zeitschrift für öffentliches Recht und Völkerrecht*, vol. 36, 1976, pág. 302). Así, BESSON destaca que esta cuestión, a pesar de su carácter básico, continúa siendo una de las más difíciles (BESSON, Samantha, "Theorizing the sources of International Law", en BESSON, Samantha; TASIOULAS, John (eds.), *The Philosophy of International Law*, Oxford University Press, Oxford, 2010, pág. 163).

[15] Véase KELSEN, Hans, *Reine Rechtslehre: Einleitung in die Rechtswissenschaftliche Problematik*, 2ª reimpresión de la 1ª edición de 1934, Scientia Verlag, Aalen, 1994, pág. 131.

[16] Véase HART, Herbert L. A., *The Concept of Law*, 2ª ed., Oxford University Press, Oxford, 1997, págs. 233-235. En cambio, según KELSEN el Derecho Internacional también tiene su propia "constitución", formada por el conjunto de reglas que determinan las fuentes del Derecho Internacional (véase, KELSEN, Hans, *Principles of International Law*, 2ª edición revisada, Holt, Rinehart and Winston, Inc., Nueva York, 1967, pág. 437). Para VERDROSS y SIMMA, la Carta de las Naciones Unidas desarrolla en la actualidad la función de "Constitución" del Derecho Internacional (véase VERDROSS, Alfred; SIMMA, Bruno, *Universelles Völkerrecht: Theorie und Paxis*, reimpresión de la 3ª ed. de 1984, Duncker & Humblot, Berlín, 2010, pág. 72). La posición de HART es criticada por BESSON, para quien el art. 38 del Estatuto de la CIJ podría considerarse la regla de reconocimiento del Derecho Internacional (BESSON, Samantha, "Theorizing...", ob. cit., 2010, págs. 180-181). En general, puede apreciarse que el debate sobre el *soft law* se ve influido por la concepción del Derecho de que se parta, aspecto que es puesto de relieve por GOLDMANN al abogar por un concepto más amplio que incluya también aquellos instrumentos jurídicamente no vinculantes que condicionan el comportamiento de los Estados (GOLDMANN, Matthias, "We Need to Cut Off the Head of the King: Past, Present and Future Approaches to International Soft Law", *Leiden Journal of International Law*, vol. 25, núm. 2, 2012, págs. 366-367).

[17] Cfr. BOS, Marten, "The Recognized Manifestations of International Law: A New Theory of Sources", *German Yearbook of International Law*, vol. 20, 1977, pág. 10. El citado autor define el concepto de

ambigüedad del término "fuente". Así, SCHWARZENBERGER emplea la expresión "procesos creadores de Derecho" para referirse a los tratados, las normas consuetudinarias y los principios generales del Derecho.[18] Sin embargo, para autores como ROSS[19] y VAN HOOF[20] la expresión "fuente del Derecho" goza de una larga tradición y es suficientemente clara.

En este sentido, en general la doctrina considera que las fuentes del Derecho Internacional Público se encuentran recogidas en el art. 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia (CIJ).[21] En concreto, el citado precepto establece:

> "1. La Corte, cuya función es decidir conforme al derecho internacional las controversias que le sean sometidas, deberá aplicar:
>
> a. las convenciones internacionales, sean generales o particulares, que establecen reglas expresamente reconocidas por los Estados litigantes;

"manifestación reconocida del Derecho" como "los fenómenos que en determinado ordenamiento jurídico pueden invocarse para legitimar un razonamiento jurídico" (ibíd., pág. 19). Igualmente, KELSEN también considera que se debería prescindir de la expresión "fuente del Derecho" a causa de su ambigüedad y de la confusión que genera (KELSEN, Hans, *Principles…*, ob. cit., 1967, pág. 438).

[18] Véase SCHWARZENBERGER, Georg, *International Law as Applied by International Courts and Tribunals*, vol. 1, Stevens & Sons Ltd., Londres, 1957, pág. 26.

[19] Véase ROSS, Alf, *Teoría de las Fuentes del Derecho (Una contribución a la teoría del derecho positivo sobre la base de investigaciones histórico-dogmáticas)*, traducción de MUÑOZ DE BAENA SIMÓN, José Luis; DE PRADA GARCÍA, Aurelio; LÓPEZ PIETSCH, Pablo, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2007, págs. 356-357, quien de todos modos apunta que el problema básico de las fuentes del Derecho desde el punto de vista jurídico consiste en determinar cuál es el fundamento para saber que algo es derecho y no en otras cuestiones como el análisis de las causas de la existencia de ciertas normas o de su fundamento ético.

[20] Véase VAN HOOF, Godefridus J. H., *Rethinking the Sources of International Law*, Kluwer, Deventer, 1983, págs. 57-58.

[21] En relación con esta cuestión, véase por ejemplo la monografía de KENNEDY sobre las fuentes del Derecho Internacional Público, que sigue la práctica general de iniciar el estudio de esta materia a partir del catálogo de fuentes contenido en el art. 38 del Estatuto de la CIJ (KENNEDY, David, "The Sources…", ob. cit., 1987, pág. 2. La relevancia de tal precepto se justifica por el hecho de que el Estatuto de la Corte Internacional de Justicia es una parte integral de la Carta de Naciones Unidas, la cual es un tratado que vincula a prácticamente todos los Estados del mundo. Sin embargo, la anterior postura también ha recibido críticas, ya que en el ámbito internacional no existe una autoridad central y son los propios Estados los que tienen la capacidad de crear Derecho, de forma que las fuentes del Derecho Internacional simplemente deberían respetar el consentimiento de los Estados. Desde este punto de vista, el art. 38 del Estatuto de la CIJ simplemente afectaría al funcionamiento de la CIJ. Para un análisis más detallado, véase DANILENKO, Gennadij M., *Law-Making in the International Community*, Martinus Nijhoff, Dordrecht, 1993, págs. 31-33, para quien la práctica de los Estados y de la CIJ equipara el contenido del art. 38 del Estatuto de la CIJ con las fuentes del Derecho Internacional. Más aús, según BOYLE y CHINKIN, el contenido del citado precepto podría incluso resultar engañoso (véase BOYLE, Alan E.; CHINKIN, Christine*, The Making of International Law*, Oxford University Press, Oxford, 2007, pág. 211).

> b. la costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como derecho;
> c. los principios generales de derecho reconocidos por las naciones civilizadas;
> d. las decisiones judiciales y las doctrinas de los publicistas de mayor competencia de las distintas naciones, como medio auxiliar para la determinación de las reglas de derecho, sin perjuicio de lo dispuesto en el Artículo 59.
>
> 2. La presente disposición no restringe la facultad de la Corte para decidir un litigio *ex aequo et bono*, si las partes así lo convinieren".

Por lo tanto, puede observarse que las fuentes tradicionales del Derecho Internacional son las convenciones o tratados internacionales, la costumbre internacional y los principios generales del Derecho. Más aún, la jurisprudencia y la doctrina científica, sin ser una fuente propiamente, pueden utilizarse como mecanismo auxiliar para determinar el Derecho aplicable.

De todos modos, la doctrina ha criticado el hecho de que las obligaciones jurídicas se definan como aquellas reguladas por el Derecho, ya que ello constituye en cierto modo un argumento circular.[22] Igualmente, no hay que olvidar que la definición de las fuentes del Derecho está estrechamente relacionada con la concepción que se tenga de la propia noción de Derecho Internacional. Por lo tanto, en función de la amplitud con se defina tal concepto, variará el número de fuentes del Derecho Internacional que se acepten.[23]

A pesar de que la doctrina de las fuentes del Derecho Internacional haya resultado frecuentemente controvertida, en general se considera que la concepción tradicional basada en lo dispuesto en el art. 38 del Estatuto de la CIJ es, a pesar de sus limitaciones, el método más adecuado para analizar el desarrollo de nuevas normas que los Estados consideran como Derecho. Así, algunos autores han destacado que la discusión sobre las fuentes del Derecho tiene un carácter fundamentalmente académico y en la práctica no parece que se vayan a introducir cambios significativos en el futuro.[24]

---

[22] Véase, por ejemplo, SPILIOPOULOU ÅKERMARK, Sia, "Soft Law and International Financial Institutions – Issues of Hard and Soft Law from a Lawyer's Perspective", en MÖRTH, Ulrika (ed.), *Soft Law in Governance and Regulation: An Interdisciplinary Analysis*, Edward Elgar, Cheltenham (Reino Unido), Northamptom (Estados Unidos), 2004, pág. 62.

[23] En relación con esta cuestión, véase BOS, Marten, "The Recognized…", ob. cit., 1977, págs. 13-14. Como ejemplos de diferentes concepciones, el citado autor cita la doctrina soviética según la cual el objeto del Derecho Internacional debía mantenerse lo más restringido posible para dejar un mayor espacio al ámbito puramente político. De resultas de ello, la doctrina soviética era reticente a aceptar que la costumbre internacional pudiera considerarse una fuente del Derecho Internacional.

[24] En palabras de THIRLWAY: "The issue is fortunately one of purely academic interest. The realistic answer to the conundrum can probably only be that this is the way international society operates, and has operated for centuries, and probably the only way in which anything that can claim to be a society or community could possibly operate" (THIRLWAY, Hugh, "The Sources of International Law", en EVANS, Malcom D. (ed.), *International Law*, 2ª edición, Oxford University Press, Oxford, 2006, pág. 117). La

Partiendo del análisis del art. 38 CIJ, una parte de la doctrina considera que la enumeración de fuentes del Derecho allí prevista es completa o exhaustiva, por lo que los instrumentos que frecuentemente reciben la calificación de *soft law*, al no poderse encuadrar en las citadas categorías, no pueden considerarse Derecho. Así, para THIRLWAY, resulta difícil sostener que existan otras fuentes además de las mencionadas en el art. 38 del Estatuto de la CIJ.[25] Más aún, DANILENKO considera que únicamente una enumeración exhaustiva puede proveer la estabilidad y certeza en la identificación del Derecho, de forma que admitir el carácter incompleto del art. 38 del Estatuto de la CIJ comportaría problemas de orden práctico.[26]

Sin embargo, para la mayoría de autores el art. 38 del Estatuto de la CIJ simplemente contiene una directiva para la propia Corte en relación con los elementos en que puede basar sus decisiones, sin que deba considerarse que la enumeración es exhaustiva.[27]

De todos modos, incluso suponiendo que la enumeración fuera exhaustiva, ello no necesariamente implicaría que el catálogo de fuentes no pudiera modificarse en el futuro, ya que los Estados, como máximos legisladores en el ámbito del Derecho Internacional, podrían introducir cambios en el sistema de fuentes.[28] Como apunta

opinión de DANILENKO al respecto es similar (DANILENKO, Gennadij M., *Law-Making…*, ob. cit., 1993, pág. 40).

[25] Véase THIRLWAY, Hugh, "The Sources...", ob. cit., 2006, pág. 134.

[26] Véase DANILENKO, Gennadij M., *Law-Making...*, ob. cit., 1993, pág. 37.

[27] KALTENBORN también sostiene que la mayor parte de la doctrina rechaza que el art. 38 CIJ establezca una enumeración exhaustiva de las fuentes del Derecho internacional, algo que quedaría confirmado por el reconocimiento de otras fuentes como ciertos actos unilaterales (KALTENBORN, Markus, "Gibt es einen *numerus clausus* der Rechtsquellen?", *Rechtstheorie*, vol. 34, núm. 4, 2003, págs. 469-470). Esta opinión es igualmente sostenida por autores como TOMUSCHAT, Christian, "Die Charta der Wirtschaftlichen Rechte und Pflichten der Staaten: zur Gestaltungskraft von Deklarationen der UN-Generalversammlung", *Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht*, vol. 36, 1976, pág. 485; BOS, Marten, "The Recognized…", ob. cit., 1977, pág. 18; y VERDROSS, Alfred; SIMMA, Bruno, *Universelles…*, ob. cit., 2010, págs. 323-324. En este sentido, SCHREUER considera que el catálogo de fuentes contenido en el art. 38.1 del Estatuto de la CIJ no es ni siquiera completo en relación con las fuentes que la propia CIJ tiene en cuenta (SCHREUER, Christoph, "Recommendations and Traditional Sources of International Law", *German Yearbook of International Law*, vol. 20, 1977, pág. 112).

[28] Véase DANILENKO, Gennadij M., *Law-Making...*, ob. cit., 1993, pág. 190. En el mismo sentido se manifiesta ZEMANEK, Karl, "Is the term "soft law" convenient?", en HAFNER, Gerhard *et al*., *Liber Amicorum Professor Ignaz Seidl-Hohenveldern in honour of his 80th birthday*, Kluwer Law International, La Haya, 1998, pág. 844. Ya en relación con el art. 38 del Estatuto de la Corte Permanente de Justicia Internacional indicaba SØRENSEN que no puede considerarse una recopilación inamovible de las fuentes del Derecho Internacional (SØRENSEN, Max, *Les sources du Droit International – Étude sur la jurisprudence de la Cour Permanente de Justice Internationale*, Einar Munksgaard, Copenhague, 1946, pág. 28). Ya en relación con el art. 38 del Estatuto de la Corte Permanente de Justicia Internacional indicaba SØRENSEN que no puede considerarse una recopilación inamovible de las fuentes del Derecho Internacional (ibíd., 1946, pág. 28).

HART, quien sostiene que actualmente no existe una regla de reconocimiento o norma básica en el ámbito del Derecho Internacional, no puede descartarse que este pueda evolucionar y que en el futuro pueda surgir una regla de reconocimiento del que deriven su validez o carácter vinculante el resto de normas de Derecho Internacional.[29]

En este sentido, DANILENKO considera que el surgimiento de nuevas fuentes requeriría la modificación del art. 38 del Estatuto de la CIJ, ya que según el citado autor se trata de un precepto de naturaleza constitucional que goza de un amplio apoyo por la comunidad internacional.[30]

En cambio, para otros autores tal modificación no es necesaria, ya que las fuentes del Derecho Internacional podrían cambiar simplemente en función de la práctica de los Estados al respecto[31] o de la concepción del Derecho Internacional que se siga.[32] En concreto, SCHREUER considera que del mismo modo como cambia el contenido material del Derecho Internacional, también cambian los procedimientos mediante los que se crea el Derecho, por lo que el art. 38 del Estatuto de la CIJ no debería verse como una regla constitucional petrificada. Al contrario, habría que adoptar una aproximación más flexible que permitiera acomodar nuevos fenómenos.[33] En este sentido, LACHS observa que en el ámbito del Derecho Internacional existe una clara tendencia a que las cuestiones de forma sean tratadas cada vez de con mayor tolerancia y flexibilidad, hasta el punto de que para el anterior autor, la forma, *a priori*, no sea un elemento decisivo a la hora de determinar la existencia de obligaciones jurídicas.[34]

Así, incluso hay quien sostiene que tales nuevas fuentes ya han surgido, de forma que el citado precepto se encontraría desfasado. Este sería el caso de los actos unilaterales de

[29] Véase HART, Herbert L. A., *The Concept*..., ob. cit., 1997, págs. 236-237.

[30] Véase DANILENKO, Gennadij M., *Law-Making*..., ob. cit., 1993, pág. 191.

[31] Véase VAN HOOF, Godefridus J. H., *Rethinking*..., ob. cit., 1983, pág. 199. Como KALTENBORN destaca, los Estados son no solo los destinatarios del Derecho Internacional, sino también sus creadores (KALTENBORN, Markus, "Gibt es…", ob. cit., 2003, págs. 483-484).

[32] Así, FASTENRATH señala que desde la perspectiva del positivismo sociológico o psicológico, para que surja una nueva norma basta con que sea considerada como vinculante por los Estados (FASTENRATH, Ulrich, *Lücken im Völkerrecht: Zu Rechtscharakter, Quellen, Systemzusammenhang, Methodenlehre und Funktionen des Völkerrechts*, Duncker & Humblot, Berlín, 1991, págs. 89-90).

[33] Véase SCHREUER, Christoph, "Recommendations…", ob. cit., 1977, pág. 114. En el mismo sentido, O'CONNELL también apunta la necesidad de que la doctrina de las fuentes del Derecho Internacional pueda evolucionar (O'CONNELL, Mary Ellen, "The Role of Soft Law in a Global Order", en SHELTON, Dinah (ed.), *Commitment and Compliance*, Oxford University Press, Oxford, 2000, pág. 113).

[34] Véase LACHS, Manfred, "Some Reflections on Substance and Form in International Law", en FRIEDMAN, Wolfgang; HENKIN, Louis; LISSITZYN, Oliver (eds.), *Transnational Law in a Changing Society: Essays in Honor of Philip C. Jessup*, Columbia University Press, Nueva York, 1972, págs. 110-112.

los Estados y las decisiones jurídicamente vinculantes de las organizaciones internacionales, que podrían considerarse fuentes formales del Derecho Internacional no previstas en el art. 38.1 del Estatuto de la CIJ.[35] Igualmente, RIEDEL considera que los estándares se han convertido en una nueva fuente del Derecho Internacional.[36] Por ello, los autores que parten de esta concepción consideran que no se deberían obviar automáticamente aquellos instrumentos que no encajan en las fuentes tradicionales incluidas en el Estatuto de la CIJ.[37]

De hecho, para CHINKIN el fenómeno del *soft law* es consecuencia de la excesiva rigidez de la doctrina tradicional de las fuentes del Derecho Internacional, reticente a aceptar que estos instrumentos, independientemente de su calificación formal, juegan un importante papel en la regulación de la actividad de los Estados.[38] Como apunta DUPLESSIS, el *soft law* perturba de manera innegable la teoría tradicional de las fuentes del Derecho Internacional.[39]

2. El *soft law* como instrumento jurídicamente no vinculante destinado a influir en el ordenamiento jurídico

Teniendo en cuenta la postura mayoritaria, el *soft law* incluiría aquellos instrumentos jurídicamente no vinculantes (contrastando fundamentalmente con los tratados y las normas consuetudinarias) como recomendaciones de organizaciones internacionales, códigos de conducta, directrices, declaraciones de conferencias interestatales,

[35] En este sentido, véase, por ejemplo, la detallada exposición de KRATZSCH, Susanne, *Rechtsquellen des Völkerrechts auβerhalb von Artikel 38 Absatz 1 IGH-Statut*, Köhler-Druck, Tübingen, 2000, págs. 26-119. Más aún, como BOTHE señala, el consenso general instantáneo de la comunidad internacional, que podría manifestarse en una resolución no vinculante jurídicamente de la Asamblea General de las Naciones Unidas, podría considerarse una fuente de Derecho Internacional no mencionada en el art. 38 del Estatuto de la CIJ (véase BOTHE, Michael, "Legal...", ob. cit., 1980, pág. 76). Igualmente, en la opinión de SPILIOPOULOU ÅKERMARK, el contenido del art. 38 del Estatuto de la CIJ tiene únicamente un carácter esquemático y no tiene en cuenta de forma adecuada los diferentes instrumentos, como resoluciones, declaraciones o recomendaciones, emitidos por organizaciones internacionales (SPILIOPOULOU ÅKERMARK, Sia, "Soft…", ob. cit., 2004, pág. 62).

[36] Véase RIEDEL, Eibe, "Standards and Sources. Farewell to the Exclusivity of the Sources Triad in International Law?", *European Journal of International Law*, vol. 2, núm. 2, 1991, págs. 83-84, quien destaca el papel cada vez más importante de los estándares en ámbitos como la protección de los derechos humanos, del medio ambiente o la regulación de las relaciones económicas internacionales.

[37] En este sentido, véase SCHREUER, Christoph, "Recommendations…", ob. cit., 1977, pág. 113.

[38] Véase CHINKIN, Christine M., "The Challenge…", ob. cit., 1989, pág. 866.

[39] Véase DUPLESSIS, Isabelle, "Le vertige et la soft law: Réactions doctrinales en Droit International", *Revue québécoise de droit international*, núm. fuera de serie (Études en hommage à la Professeure Katia Boustany), 2007, págs. 245-268.

resoluciones de la Asamblea General de las Naciones Unidas, así como los estándares emitidos por asociaciones profesionales.[40] Así pues, incluir dentro de la categoría de *soft law* todos aquellos instrumentos que no son jurídicamente vinculantes resultaría excesivamente genérico, ya que sus características, como su grado de precisión o el ámbito al que resultan aplicables, pueden ser muy heterogéneas.[41]

Para evitar el anterior inconveniente, la expresión *soft law* se ha utilizado especialmente para referirse a aquellos instrumentos jurídicamente no vinculantes que son creados con el propósito de influir en el ordenamiento jurídico, ya sea afectando a la interpretación del Derecho vigente o bien promoviendo la adopción de nuevas normas. Así, para MEYER, esta finalidad es el elemento jurídico que caracteriza al *soft law* y que permite diferenciarlo de otros instrumentos no vinculantes como los acuerdos meramente políticos.[42] Como apuntan GUZMAN y MEYER, definir el *soft law* simplemente como todos aquellos instrumentos que no son jurídicamente vinculantes permite diferenciar fácilmente el *soft law* del *hard law* pero tal criterio tiene el inconveniente de que dificulta la distinción entre el *soft law* y la ausencia de cualquier tipo de obligación. De ahí que los anteriores autores definan el *soft law* como los instrumentos no vinculantes que interpretan o desarrollan el *hard law*, creando expectativas que afectan a la conducta futura.[43]

De todos modos, es frecuente que la doctrina destaque que una de las principales características del *soft law* es su pretensión de influir en la conducta de aquellos a los que se dirige a pesar de no ser formalmente vinculante desde un punto de vista jurídico.[44] Así, BRUMMER también considera como *soft law* los meros informes elaborados por instituciones nacionales o internacionales para evaluar el marco normativo de ciertos ámbitos, como el de las relaciones financieras, ya que tales

[40] Para más detalles, véanse BOYLE, Alan E.; CHINKIN, Christine*, The Making*..., ob. cit., 2007, pág. 213; y DUPLESSIS, Isabelle, "Le vertige… ", ob. cit., 2007, pág. 250.

[41] Véase PRONTO, Arnold N., "Some Thoughts on the Making of International Law", *The European Journal of International Law*, vol. 19, núm. 3, 2008, pág. 613.

[42] Para MEYER, únicamente podrán considerarse como *soft law* aquellos instrumentos no vinculantes "relacionados, derivados o que sean la base de una obligación jurídica de acuerdo con el Derecho Internacional o el Derecho de origen interno" (MEYER, Timothy, "Soft Law as Delegation", *Fordham International Law Journal*, vol. 32, núm. 3, 2009, pág. 906). En este sentido, GERSNER y POSNER se refieren al hecho de que los Estados suelen concluir acuerdos jurídicamente no vinculantes con la esperanza de que promuevan un consenso político que facilite la posterior adopción de instrumentos vinculantes (GERSEN, Jacob E.; POSNER, Eric A., "Soft Law: Lessons from Congressional Practice", *Stanford Law Review*, vol. 61, núm. 3, 2008, págs. 624-625).

[43] Véase GUZMAN, Andrew T.; MEYER, Timothy L., "International Soft Law", *Journal of Legal Analysis*, vol. 2, núm. 1, 2010, págs. 172-174.

[44] En este sentido, véase, por ejemplo, TAMMES, A. J. P., "Soft...", ob. cit., 1983, pág. 187.

informes suelen contener consideraciones normativas y por lo tanto permiten conocer la posición de las instituciones que los han preparado.[45]

En el mismo sentido, BOYLE destaca que en algunos casos el *soft law* pretende tener una relevancia normativa a pesar de que formalmente no sea jurídicamente vinculante, esto es, intenta influir en la práctica de los Estados y en el desarrollo del Derecho.[46] Otros autores como THÜRER también considerar al *soft law* como un tipo de "norma", a pesar de no constituir una fuente del Derecho, en la medida en que pretende influir en el comportamiento de sus destinatarios. En este sentido, BESSON señala que el *soft law*, si bien no es una fuente del Derecho Internacional, es un resultado jurídico intermedio con un bajo grado de normatividad.[47] Sin embargo, para evitar confusiones, en este estudio se reservará el término "norma" para referirse al contenido de los instrumentos jurídicamente vinculantes.

Así pues, dado que tanto el *soft law* como el *hard law* pretenden influir en la conducta de los Estados, GOLDMANN se pregunta hasta qué punto es relevante que un instrumento sea o no jurídicamente vinculante. Para el citado autor, la principal diferencia consiste en que la violación de un acuerdo vinculante comporta un mayor daño para la reputación de los Estados que la violación de *soft law*, por lo que en principio los Estados tendrán mayores incentivos para cumplir con las obligaciones establecidas por instrumentos vinculantes.[48] Sin embargo, para GOLDMANN, el grado de autoridad del *soft law* es frecuentemente similar al de los instrumentos vinculantes, de forma que en la práctica su influencia en la conducta de los Estados será parecida ya que la reputación de los Estados se verá afectada de forma comparable.[49] En consecuencia, según

[45] Véase BRUMMER, Chris, "Why soft law dominates international finance - and not trade", *Journal of International Economic Law*, vol. 13, núm. 3, 2010, pág. 629.

[46] Véase BOYLE, Alan E., "Some Reflections on the Relationship of Treaties and Soft Law", *International and Comparative Law Quarterly*, vol. 48, núm. 2, 1999, pág. 902.

[47] Literalmente, BESSON apunta: "*soft law […] is a kind of intermediary international legal outcome whose legality might be questioned and hence whose normativity qua law is almost inexistent*" (BESSON, Samantha, "Theorizing…", ob. cit., 2010, pág. 171).

[48] Como señalan GOLDSMITH y POSNER, el daño para la reputación será mayor ya que los tratados, con un proceso de ratificación normalmente más costoso, suelen emplearse para destacar la mayor seriedad del compromiso (véase GOLDSMITH, Jack L.; POSNER, Eric A., "International Agreements: A Rational Choice Approach", *Virginia Journal of International Law*, vol. 44, núm. 1, 2003, pág. 133).

[49] Para GOLDMANN la diferencia entre violar un instrumento jurídicamente vinculante y uno que no lo sea no es fundamental, sino simplemente una cuestión de grado (mayor o menor afectación de la reputación del Estado). Así pues, según GOLDMANN no puede considerarse que la violación de un instrumento vinculante lleve aparejadas consecuencias esencialmente distintas derivadas de tal carácter vinculante por sí mismo, ya que entiende que tal discusión se situaría "al borde la metafísica" (véase GOLDMANN, Matthias, "Inside…", ob. cit., 2008, págs. 1906-1907).

GOLDMANN, el carácter jurídicamente vinculante o no de un instrumento jurídico no es un criterio de distinción particularmente útil.[50]

De forma similar, ZEMANEK apunta que la distinción entre lo "vinculante" y lo "no vinculante" no es verdaderamente útil a la hora de determinar la naturaleza del *soft law* teniendo en cuenta que frecuentemente no existen suficientes mecanismos para garantizar el cumplimiento efectivo del Derecho Internacional. Es más, para el anterior autor, tanto el *hard* como el *soft law* se siguen por motivos similares, como su aceptación general o el reconocimiento de que reflejan valores compartidos por el conjunto de la comunidad internacional.[51] Como alternativa, ZEMANEK considera que lo que verdaderamente diferencia el *soft* del *hard law* es el hecho de que el *soft law* es propio de relaciones en que las partes requieren flexibilidad, mientras que el *hard law* surge en contextos que requieren un marco estable.[52]

Por su parte, KLABBERS también ha criticado el uso de la expresión "*soft law*" para referirse a los instrumentos jurídicamente no vinculantes diseñados para influir o convertirse en *hard law* en el futuro. Para este autor, si la aplicación del *soft law* solo puede conllevar su transformación o bien en *hard law* o bien en un instrumento no jurídico (*non-law*), entonces el *soft law* carecería de elementos distintivos propios y se convertiría en algo redundante.[53] Igualmente, WALTER también ha destacado que la expresión "*soft law*", con la incorporación del término "*law*", parece estar dirigida al ámbito de lo normativo, lo cual resulta problemático si lo que verdaderamente se pretende es referirse a ciertos instrumentos jurídicamente no vinculantes.[54] Así, PERRIN incluso considera que tal expresión es un ejemplo de "surrealismo jurídico".[55]

Según IDA, la expresión "*soft law*" debería evitarse y, en su lugar, podrían emplearse otras expresiones como "*lex in statu nascendi*" o "pre-Derecho".[56] De hecho, en general

[50] Ibíd., pág. 1907.

[51] Véase ZEMANEK, Karl, "Is the term "soft law" convenient?", en HAFNER, Gerhard *et al*., *Liber Amicorum Professor Ignaz Seidl-Hohenveldern in honour of his 80th birthday*, Kluwer Law International, La Haya, 1998, págs. 855-856.

[52] Véase ZEMANEK, Karl, "Is the term "soft law" convenient?", en HAFNER, Gerhard *et al*., *Liber Amicorum Professor Ignaz Seidl-Hohenveldern in honour of his 80th birthday*, Kluwer Law International, La Haya, 1998, pág. 861.

[53] Véase KLABBERS, Jan, "The Redundancy…", ob. cit., 1996, pág. 169.

[54] Véase WALTER, Robert, "Soft Law aus rechtstheoretischer und verfassungsrechtlicher Sicht", en LANG, Michael; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus, *Soft Law in der Praxis*, Linde, Viena, 2005, pág. 22.

[55] Véase PERRIN, Georges J., *Droit international public: Sources, sujets, caractéristiques*, Schulthess Polygraphischer Verlag, Zúrich, 1999, pág. 491.

[56] Véase IDA, Ryuichi, "Formation des normes internationales dans un monde en mutation: critique de la notion de soft law", en *Le droit international au service de la paix, de la justice et du développement*, Pedone, París, 1991, pág. 340. VIRALLY también considera que en ciertos casos es más conveniente

la doctrina asocia la idea de *soft law* con un carácter dinámico.[57] En este sentido, ARDNT ha desarrollado el concepto alternativo de "fuentes del Derecho adaptables" (*adaptive Rechtsquellen*) para referirse a aquellos instrumentos que pueden evolucionar tanto hasta convertirse en *hard law* como hasta perder cualquier relevancia jurídica.[58]

En suma, en general se considera que la expresión "*soft law*" permite referirse al conjunto de instrumentos o acuerdos que, a pesar de que propiamente no sean jurídicamente vinculantes, hayan sido creados con la finalidad de incidir en la conducta de los Estados.[59] Como la doctrina ha destacado, se trata de un fenómeno relativamente nuevo en la comunidad internacional que, dada su relevancia en numerosas áreas (derechos humanos, protección del medio ambiente, fiscalidad internacional…) no debería ser ignorado.[60] Igualmente, GUZMAN considera que el *soft law* es un mecanismo más para promover la cooperación internacional que puede ser tan relevante como los instrumentos jurídicamente vinculantes, por lo que se le debería prestar una atención similar a la que reciben otros instrumentos como los tratados internacionales.[61]

3. La normatividad relativa del *soft law*

Como se ha comentado previamente, frecuentemente se identifica el *soft law* por su carácter no vinculante jurídicamente. Sin embargo, uno de los aspectos que resulta más controvertido es determinar si es posible que el *soft law*, a pesar de que propiamente no sea jurídicamente vinculante, puede generar algún otro tipo de efecto en el plano jurídico. En este sentido, algunos autores se han referido a la posible normatividad

---

emplear la expresión "pre-Derecho" (VIRALLY, Michel, "La distinction entre textes internationaux de portée juridique et textes internationaux dépourvus de portée juridique", *Annuaire de l'Institut de Droit International*, vol. 60-I, 1983, pág. 244).

[57] Véase, por ejemplo, THÜRER, Daniel, ""Soft Law"…", ob. cit., 1985, pág. 431.

[58] Véase ARNDT, Dominik E., *Sinn und Unsinn von Soft Law…*, ob. cit., 2001, págs. 154-155, quien aplica su nuevo concepto al ámbito de los códigos de conducta sobre buen gobierno corporativo. De forma similar, MÖLLERS propone la noción de "fuentes de derecho secundarias" para referirse a ciertos instrumentos que, sin ser propiamente jurídicamente vinculantes, deben ser tenidos en cuenta por las autoridades competentes excepto si pueden alegar motivos que justifiquen la conveniencia de no seguirlos (véase MÖLLERS, Thomas M.J., "Sources of Law in European Securities Regulation: Effective Regulation, Soft Law and Legal Taxonomy from Lamfalussy to Larosière", *European Business Organization Law Review*, vol. 11, núm. 3, 2010, págs. 390-391 y 402-403).

[59] WELLENS y BORCHARDT consideran que el "*soft law*" resulta un concepto útil ya que permite tener presentes los efectos jurídicos que pueden comportar ciertos instrumentos jurídicamente no vinculantes (WELLENS, K. C.; BORCHARDT, G. M., "Soft…", ob. cit., 1989, pág. 269).

[60] Véase CASSESE, Antonio, *International Law*, Oxford University Press, Oxford, 2001, págs. 160-161.

[61] Véase GUZMAN, Andrew T., "The Design of International Agreements", *European Journal of International Law*, vol. 16, núm. 4, 2005, pág. 611.

relativa del *soft law*, de forma que aunque no tuviera todos los efectos de las normas jurídicamente vinculantes tampoco se podría considerar completamente desprovisto de relevancia desde el punto de vista jurídico.

Así pues, para parte de la doctrina es posible considerar que entre aquellos acuerdos en que no existe ninguna duda sobre su carácter vinculante (*hard law*) y aquellos que son claramente no vinculantes existe una zona intermedia o gris que incluiría los instrumentos que no pueden considerarse propiamente Derecho pero que tampoco son completamente irrelevantes desde una perspectiva jurídica.[62] Como señala GOLDMANN, si los diferentes instrumentos utilizados por las organizaciones internacionales para regular asuntos de alcance internacional se ordenaran en una escala que fuera de los instrumentos jurídicamente vinculantes (*hard law*) a los instrumentos no jurídicos podría apreciarse la amplia variedad que existe.[63] De hecho, IDA incluso representa gráficamente el *soft law* como todos aquellos instrumentos cuyo grado de fuerza obligatoria es superior al 0% pero inferior al 100% (extremos que se reservan para los instrumentos que no son Derecho o que sí los son en sentido estricto.[64]

De forma similar, VAN HOOF también incluye el *soft law* dentro de la "zona gris" existente entre el *hard law* y los instrumentos sin carácter jurídico, y considera que su estudio aporta a la doctrina sobre las fuentes del Derecho un mejor conocimiento de las consecuencias jurídicas de los instrumentos no vinculantes. Más aún, para este autor resulta necesario continuar estudiando el *soft law* y precisar la delimitación de la "zona gris" para limitar la incertidumbre asociada con este fenómeno.[65]

Es más, otros autores, como WEIL y KLABBERS, también han apuntado que la noción de "*ius cogens*" propia del Derecho Internacional Público parece llevar aparejada la idea de que hay normas "especialmente vinculantes", esto es, que no todas las normas vinculantes lo son en la misma medida.[66] Ello puede plantear ciertos inconvenientes,

[62] Como señala TOMUSCHAT, no es posible trazar una clara línea divisoria entre lo que es Derecho y lo que no lo es, sino que entre ambos ámbitos existe una zona intermedia (TOMUSCHAT, Christian, "Die Charta…", ob. cit., 1976, pág. 484). En el mismo sentido, véase SHAFFER, Gregory C.; POLLACK, Mark A., "Hard vs. Soft Law: Alternatives, Complements, and Antagonists in International Governance", *Minnesota Law Review*, vol. 94, núm. 3, 2010, pág. 716; y BESSON, Samantha, "Theorizing…", ob. cit., 2010, pág. 174.

[63] Véase GOLDMANN, Matthias, "Inside…", ob. cit., 2008, pág. 1865.

[64] Véase IDA, Ryuichi, "Formation…", ob. cit., 1991, pág. 334.

[65] Véase VAN HOOF, Godefridus J. H., *Rethinking…*, ob. cit., 1983, págs. 189-190.

[66] Véase WEIL, Prosper, "Towards Relative Normativity in International Law?", *The American Journal of International Law*, vol. 77, núm. 3, 1983, págs. 421-423. KLABBERS, otro firme defensor del carácter binario del Derecho, admite que ciertas normas son más importantes que otras, lo que se refleja, por ejemplo, en el hecho de que las reformas constitucionales suelen requerir procedimientos de aprobación más complejos. Sin embargo, KLABBERS concluye que estos matices deben reconducirse al carácter binario del Derecho, esto es, para KLABBERS el hecho de que una norma solo pueda ser legal o ilegal no

pero en la opinión de SHELTON, el *ius cogens* resulta imprescindible para garantizar que existen unas normas mínimas de *ordre public* en el ámbito internacional.[67]

De hecho, RIPHAGEN incluso considera que no basta con aceptar que pueda existir una escala de normatividad que vaya desde los supuestos de normas no jurídicas hasta el *ius cogens* pasando por el *soft law* y las normas jurídicas ordinarias, ya que entre cada uno de estos elementos se pueden establecer complejos vínculos.[68] Así, el citado autor llega a indicar que en ciertos ámbitos, como el de la protección internacional de los derechos humanos o del medio ambiente, estas relaciones provocan la "amalgamación" del *soft law* y el *ius cogens*.[69]

Así pues, como afirma BAXTER, resultaría excesivamente simplista diferenciar únicamente entre aquellos acuerdos que son vinculantes y aquellos que no lo son, esto es, no todos los instrumentos que puedan calificarse como *soft law* tendrán el mismo impacto jurídico.[70]

Por ello GOLDMANN entiende que los juristas no deberían rechazar la noción de normatividad relativa, sino profundizar en la conceptualización de los diferentes tipos de efectos jurídicos del *soft law*.[71] De ahí que él mismo proponga ir más allá de la doctrina tradicional de las fuentes del Derecho Internacional e introduzca la noción de "instrumentos estándares para el ejercicio de la autoridad pública internacional" para conceptualizar los distintos tipos de *soft law* con características similares. Con tal fin, GOLDMANN propone una serie de reglas de identificación que determinan los parámetros que caracterizan a un determinado tipo de *soft law* o instrumento estándar, como la autoridad de que deriva, su grado de publicidad, sus destinatarios o los

---

quiere decir que no pueda ser más o menos específica, determinada o seria (KLABBERS, Jan, "The Redundancy…", ob. cit., 1996, págs. 179-181).

[67] Véase SHELTON, Dinah, "International Law and "Relative Normativity"", en EVANS, Malcom D. (ed.), *International Law*, 2ª edición, Oxford University Press, Oxford, 2006, pág. 173.

[68] RIPHAGEN se refiere en varias ocasiones a los diferentes "grados de fuerza" que tienen los instrumentos que regulan ciertas materias como los Derechos humanos, por lo que se aparta de la postura dualista que únicamente distingue entre Derecho y no Derecho o entre instrumentos vinculantes y no vinculantes jurídicamente (RIPHAGEN, Willem, "From soft law to *ius cogens* and back", *Victoria University of Wellington Law Review*, vol. 81, núm. 2, 1987, pág. 89).

[69] La postura de RIPHAGEN, que incluso llega a calificar al *soft law* y al *ius cogens* como "gemelos siameses" es excepcional en la doctrina (ibíd., págs. 91, 92, 95 y 99).

[70] En términos literales, BAXTER señala: "*It is excessively simplistic to divide written norms into those that are binding and those that are not*" (BAXTER, Richard R., "International Law in "Her Infinite Variety"", *International and Comparative Law Journal*, vol. 29, núm. 4, 1980, págs. 564-565). Sin embargo, hablar de "normas no vinculantes" parece contradictorio, por lo que en este estudio se emplearán otras expresiones como "instrumentos jurídicamente no vinculantes".

[71] Véase GOLDMANN, Matthias, "Inside…", ob. cit., 2008, pág. 1871.

mecanismos que se hayan previsto para garantizar su aplicación efectiva.[72] Así, una de las categorías que prevé GOLDMANN es la de "estándares públicos internacionales", que incluiría el conjunto de acuerdos multilaterales elaborados en el marco de organizaciones internacionales y que se caracterizan por estar dirigidos a los Estados, ser públicos y no contar con mecanismos formales que garanticen su cumplimiento efectivo.[73] En tal categoría podrían englobarse los instrumentos sobre fiscalidad elaborados por la OCDE, como su Modelo de convenio o sus Directrices sobre precios de transferencia.

Otros autores para los que la noción de obligación legal puede ser graduada son ABBOTT *et al*., quienes apuntan como ejemplo que la utilización de cláusulas que permitan denunciar un acuerdo tras un cierto plazo de aviso previo podría ser considerada como un mecanismo que debilita esa obligación. De forma similar, los anteriores autores también sitúan en un grado intermedio de vinculación jurídica a instrumentos como directrices o recomendaciones como las Directrices de la OCDE sobre Empresas Multinacionales.[74] De forma similar, GUZMAN considera que el *soft law* es simplemente un tipo más de promesa jurídica elegida por las partes para mostrar un grado de compromiso menor al que se asociaría al *hard law*, esto es, el anterior autor considera que el compromiso mostrado por las partes es graduable y que a la hora de negociar un nuevo acuerdo los Estados pueden elegir entre una amplia variedad de opciones y no únicamente entre dos opciones extremas.[75]

En la misma línea, DUPLESSIS considera que la aplicación del código binario legal/ilegal no resulta adecuada en el ámbito del Derecho Internacional, en el que la distinción entre normas jurídicas y no jurídicas nunca ha sido tan clara como en el marco de los sistemas jurídicos nacionales.[76] En concreto, DUPLESSIS advierte que la aplicación mecánica de la doctrina tradicional de las fuentes del Derecho puede dificultar la regulación en la práctica de ciertos ámbitos de las relaciones internacionales, esto es, puede conllevar que el Derecho Internacional quede desconectado de la realidad y resulte incapaz de

[72] Ibíd., págs. 1884-1980.

[73] Ibíd., pág. 1897. De todos modos, como el propio GOLDMANN reconoce, la determinación de los elementos que deben ser tenidos en cuenta a la hora de caracterizar un determinado tipo de instrumento estándar es en cierto modo discutible, por lo que no parece que la introducción de un mayor número de categorías doctrinales pueda clarificar por completo esta cuestión sin añadir un excesivo grado de complejidad.

[74] Véase ABBOTT, Kenneth W.; KEOHANE, Robert O.; MORAVCSIK, Andrew; SLAUGHTER, Anne-Marie; SNIDAL, Duncan, "The Concept of Legalization", *International Organization*, vol. 54, núm. 3, 2000, págs. 408-412.

[75] Véase GUZMAN, Andrew T., "The Design…", ob. cit., 2005, pág. 611.

[76] Véase DUPLESSIS, Isabelle, "Le vertige…", ob. cit., 2007, pág. 255.

guiar el comportamiento de los actores internacionales.[77] Al contrario, la flexibilidad aportada por el *soft law*, permitiendo incluso una cierta graduación dentro del ámbito jurídico, permite evitar tales riesgos y, si bien DUPLESSIS tampoco considera que el *soft law* sea una panacea, sostiene que es un elemento más a tener en cuenta por los juristas.[78]

Otro autor para quien no es posible distinguir de forma nítida entre lo jurídico y lo no jurídico es PELLET, según el cual, aunque pueda resultar incómodo, resulta necesario admitir que entre ambos extremos existe una zona gris. Así, para PELLET la normatividad es una cuestión de grado y para tener una visión completa del Derecho Internacional resulta necesario tener en cuenta todas esas dimensiones.[79]

Sin embargo, esta cuestión resulta controvertida en la doctrina y la anterior postura ha sido seriamente criticada por autores como WEIL, quien sostiene la idea de que la normatividad variable o relativa debería ser considerada un fenómeno patológico.[80] Para el anterior autor, entender que la normatividad es una cuestión de grado es el resultado de confundir lo "pre-legal" (o *lex ferenda*, como las resoluciones de organizaciones internacionales que sirven para preparar la creación de nuevas normas) con lo legal (o *lex data*). Desde un punto de vista positivista, tal distinción es importante, ya que normalmente se entiende que el objeto del Derecho Internacional debería ser únicamente la *lex data*.[81]

---

[77] Ibíd., pág. 268. De forma similar, BAXTER también entiende que los juristas deben ser conscientes de los infinitos grados de intensidad con los que se puede manifestar un acuerdo (BAXTER, Richard R., "International Law in...", ob. cit., 1980, pág. 566).

[78] Así pues, el *soft law* no debería sustituir a las fuentes tradicionales del Derecho Internacional como los tratados o la costumbre, sino ser un elemento complementario (DUPLESSIS, Isabelle, "Le vertige…", ob. cit., 2007, pág. 268).

[79] Véase PELLET, A., "A New International Legal Order: What Legal Tools for What Changes", en SNYDER, F.; SLINN, P. (ed.), *International Law of Development: Comparative Perspectives,* Professional Books, Abingdon, 1988, págs. 117-135, reimprimido en FATOUROS, A. A. (ed.), *Transnational Corporations: The International Legal Framework*, Routledge, Londres, 1994, pág. 324.

[80] Para WEIL, el contenido de esta normatividad parcial o atenuada resulta incomprensible (WEIL, Prosper, "Towards…", ob. cit., 1983, pág. 416). BARBERIS también rechaza la posibilidad de que existan normas jurídicas con un distinto grado de normatividad. Como mucho, tales normas podrían pertenecer a otro orden normativo, pero no al jurídico (BARBERIS, Julio A., *Formación del derecho internacional*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 1994, págs. 287-288). DUPLESSIS, en cambio, considera que la posición de WEIL resulta exageradamente crítica y sostiene que lo que en realidad se encuentra en crisis no es el Derecho Internacional en sí sino la doctrina tradicional sobre el Derecho Internacional (DUPLESSIS, Isabelle, "Le vertige…", ob. cit., 2007, pág. 264).

[81] Según D'ASPREMONT, una de las razones por las que la noción de *soft law* ha recibido el apoyo de ciertos internacionalistas es el intento de expandir el objeto de estudio de su disciplina de forma que se considere Derecho Internacional todo aquello con una dimensión internacional (D'ASPREMONT, Jean, "Softness in International Law...", ob. cit., 2008, pág. 1088). En relación con la posición del anterior autor, D'AMATO comparte la idea de que ciertos intereses particulares de los propios juristas pueden

De todos modos, la posición de WEIL no es compartida por autores como FASTENRATH, quien considera que, incluso desde aproximaciones positivistas, el hecho de que las normas deban ser interpretadas e identificadas (especialmente en el caso de las normas consuetudinarias y de los principios generales del Derecho) comporta que se tengan que tener en cuenta también los diferentes valores de la comunidad jurídica. Así, FASTENRATH equipara esta diversidad de posturas con la normatividad relativa.[82] Es más, dicho autor incluso considera que el *soft law* debería ser bienvenido desde concepciones positivistas, ya que facilita "de la forma más positivista posible", la identificación e interpretación de las normas.[83]

Otro autor que se muestra completamente contrario a aceptar la noción de normatividad relativa es KLABBERS, para quien el Derecho tiene un carácter binario, por lo que solo es posible distinguir entre aquello que es legal y lo ilegal, o bien entre lo vinculante y lo no vinculante. Para el anterior autor, tal simplicidad es precisamente una de las ventajas de las normas jurídicas en comparación con otras dimensiones, como la moral y la política, en que es necesario tener en cuenta más matices.[84] Como KLABBERS señala, carecería de sentido admitir que un instrumento es "ligeramente vinculante jurídicamente" (*soft legally binding*).[85]

De forma similar, RAUSTIALA también defiende el carácter binario de las obligaciones jurídicas, considerando que solo es posible distinguir entre "Derecho" y "no Derecho". En consecuencia, la idea del "*soft law*" como categoría intermedia resulta un concepto sin sentido para el anterior autor. Más aún, RAUSTIALA sostiene que la práctica de los Estados se fundamenta en la distinción entre instrumentos jurídicamente vinculantes e instrumentos que no lo son, sin que existan propiamente categorías intermedias.[86]

---

acabar influyendo en las posiciones doctrinales mayoritarias sobre las fuentes del Derecho. Para más detalles, véase D'AMATO, Anthony, "Softness in International Law: A Self-Serving Quest for New Materials: A Reply to Jean d'Aspremont", *The European Journal of International Law*, vol. 20, núm. 3, 2009, págs. 909-910.

[82] Véase FASTENRATH, Ulrich, "Relative Normativity in International Law", *European Journal of International Law*, vol. 4, núm. 3, 1993, págs. 323-324.

[83] De ahí que FASTENRATH considere injusto el "odio" con el que se contempla el *soft law* desde postulados positivistas (ibíd., 1993, pág. 324).

[84] Véase KLABBERS, Jan, *The Concept of Treaty in International Law*, La Haya, Kluwer Law International, 1996, pág. 155; y KLABBERS, Jan, "The Redundancy…", ob. cit., 1996, pág. 182. De forma similar, WEIL considera que el rigor simplificador del Derecho es esencial (WEIL, Prosper, "Towards…", ob. cit., 1983, pág. 441).

[85] Véase KLABBERS, Jan, "The Redundancy…", ob. cit., 1996, pág. 171.

[86] Véase RAUSTIALA, Kal, "Form and Substance in International Agreements", *The American Journal of International Law*, vol. 99, núm. 3, 2005, págs. 586-587.

Igualmente, autores como BOTHE, HEUSEL, PERRIN, THÜRER o WALTER también señalan que una cierta regla o bien es jurídica o bien no lo es, pero no puede decirse que sea más o menos jurídica que otra.[87]

En suma, puede apreciarse que la cuestión de la normatividad relativa del *soft law* genera controversia en la doctrina. Sin embargo, en cierto modo es posible reconciliar las distintas posturas doctrinales aunque puedan parecen contradictorias. Ello se debe a que, como apuntan BOYLE y CHINKIN, el *soft law* es un fenómeno que resulta frecuentemente mal entendido[88] y, en este sentido, conviene distinguir entre la posibilidad de que el *soft law* sea considerado una fuente del Derecho "blanda" o no plenamente vinculante y la posibilidad de que, sin que se convierta en una fuente formal del Derecho, repercuta en ellas y llegue a influir en las obligaciones que conllevan.

Así, por una parte, parece razonable considerar que la distinción entre los instrumentos jurídicamente vinculantes y los no vinculantes tiene un carácter binario, esto es, no tendría sentido afirmar en relación con dos normas jurídicas que una es más vinculante que otra. Por consiguiente, carecería de lógica afirmar que los instrumentos que suelen incluirse dentro de la categoría de *soft law* resulten "ligeramente vinculantes jurídicamente", esto es, que pueda considerarse que son en cierto modo vinculantes pero en menor medida que las fuentes formales del Derecho.

Sin embargo, por otra parte hay que aceptar que, de forma indirecta, los instrumentos jurídicamente no vinculantes pueden comportar ciertas consecuencias jurídicas. Tal y como se expondrá posteriormente con más detalle, pueden influir en los tratados, las normas consuetudinarias e incluso podrían ser considerados por los tribunales mediante la aplicación de la doctrina del *estoppel*. Por lo tanto, aunque el *soft law* por sí mismo no constituya una fuente de Derecho y por lo tanto no sea jurídicamente vinculante, sí que puede llegar a influir en los derechos y obligaciones jurídicas que se derivan del *hard law*, por ejemplo, influyendo en su interpretación.

[87] Véase BOTHE, Michael, "Legal…", ob. cit., 1980, pág. 94. A diferencia de KLABBERS, BOTHE sí que admite que un Estado pueda quedar vinculado únicamente en el plano político y no en el jurídico. WALTER acepta que se pueda graduar el "grado de dureza" de una norma si lo que se tiene en cuenta son los mecanismos existentes para garantizar su cumplimiento efectivo, como la previsión de sanciones, pero no si lo que se valora es la existencia de la norma (WALTER, Robert, "Soft…", ob. cit., 2005, págs. 22-23). Véanse igualmente HEUSEL, Wolfgang, *"Weiches" Völkerrecht: eine vergleichende Untersuchung typischer Erscheinungsformen*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1991, pág. 315; PERRIN, Georges J., *Droit…*, ob. cit., 1999, pág. 490; y THÜRER, Daniel, ""Soft Law"…", ob. cit., 1985, págs. 441-442.

[88] Véase BOYLE, Alan E.; CHINKIN, Christine*, The Making…*, ob. cit., 2007, pág. 211.

4. Más allá de lo jurídico: el *soft law* en los planos político y moral

Al analizar el papel de los instrumentos jurídicamente no vinculantes, la doctrina se ha preguntado si tales acuerdos pueden generar algún tipo de obligación a parte de las propiamente legales. Así, se ha planteado la posibilidad de que el *soft law* creara obligaciones únicamente en los planos moral o político, a pesar de no resultar jurídicamente obligatorio.

La posibilidad de que los Estados puedan quedar vinculados por acuerdos meramente políticos, esto es, que no sean jurídicamente vinculantes, ha sido sostenida por múltiples autores.[89] Para BOTHE, la idea de obligación política se relaciona con la noción de *polis* o comunidad cívica, por lo que las obligaciones políticas tendrán su razón de ser en los requisitos del funcionamiento de la organización internacional.[90] Así pues, como destaca HEUSEL, en el ámbito internacional será posible distinguir dos ordenamientos normativos: el jurídico y el político.[91]

De forma más precisa, SCHACHTER señala dos de las principales características de los acuerdos políticos. En primer lugar, en un plano interno, se espera que estos influyan en el comportamiento de los Estados que los adoptan, esto es, un compromiso político debería llevar aparejada la toma de las medidas administrativas o legislativas que fueran necesarias. En segundo lugar, en un plano externo, el incumplimiento por parte de un Estado de sus obligaciones políticas conllevará una respuesta más o menos crítica por parte de los Estados que puedan verse afectados, aunque sin que sean aplicables sanciones formales propias del incumplimiento de una obligación jurídica.[92] De ahí que haya que entender que los acuerdos meramente políticos están completamente desprovistos de efectos jurídicos en caso de incumplimiento.[93]

Así, la doctrina ha apuntado que los principales acuerdos que regularon la organización territorial tras la Segunda Guerra Mundial (Acuerdos de Yalta y de Potsdam) tenían un

[89] Véase, por ejemplo, la síntesis de las diferentes posturas doctrinales recogida por MÜNCH, quien muestra que en general se admite la posibilidad de que existan acuerdos jurídicamente no vinculantes y presenta diversas muestras de este tipo de acuerdos (MÜNCH, Fritz, "Non-binding agreements", *Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht*, vol. 29, 1969, págs. 1-2 y 4-5).

[90] Véase BOTHE, Michael, "Legal…", ob. cit., 1980, pág. 95.

[91] Para HEUSEL, la dimensión jurídica resulta preeminente frente a la política (HEUSEL, Wolfgang, *"Weiches"...*, ob. cit., 1991, pág. 314).

[92] Véase SCHACHTER, Oscar, "The Twilight Existence of Nonbinding International Agreements", *The American Journal of International Law*, vol. 71, núm. 2, 1977, págs. 303-304.

[93] Véase DEGAN, Vladimir Duro, *Sources of International Law*, La Haya, Martinus Nijhoff, 1997, pág. 358.

carácter meramente político.[94] Igualmente, la Carta del Atlántico, suscrita por los Estados Unidos y el Reino Unido en 1941, y el Acta final de la Conferencia sobre Seguridad y Cooperación en Europa de 1975 (también conocida como Acta de Helsinki) han sido presentadas normalmente como ejemplos paradigmáticos de acuerdos políticos.[95]

Otros ejemplos son las declaraciones de principios, los comunicados o acuerdos de caballeros (*gentlemen's agreements*) o las declaraciones de intenciones efectuadas por representantes de Estados que, a pesar de tener la capacidad para vincular a sus respectivos países, simplemente expresan en una declaración conjunta una concordancia temporal de sus objetivos políticos, de forma que en el futuro es posible que cada parte modifique su comportamiento sin incurrir en responsabilidad internacional por violación de una obligación jurídica.[96]

Igualmente, BOTHE también admite la posibilidad de que los Estados puedan llegar a acuerdos vinculantes únicamente en el plano político pero no en el jurídico. Este sería el caso, por ejemplo, de las declaraciones conjuntas que suelen emitirse tras las cumbres internacionales de especial relevancia. En tales declaraciones los Estados indican cuál va a ser su comportamiento en el futuro en un determinado ámbito y se espera que los Estados sean coherentes con lo manifestado.[97] De forma análoga, BOTHE también admite que las resoluciones de las organizaciones internacionales que no son jurídicamente vinculantes (como sucede normalmente con las resoluciones de la Asamblea General de las Naciones Unidas) puedan generar obligaciones desde un punto de vista político.[98]

---

[94] Véase, por ejemplo, SCHACHTER, Oscar, *International…*, ob. cit., 1991, pág. 97. Igualmente, ROTTER, además del Acuerdo de Yalta, cita otros ejemplos como el Memorando de Moscú, que recoge el resultado de las negociaciones celebradas en 1955 entre las delegaciones gubernamentales de Austria y la Unión Soviética para tratar el futuro del país alpino en el contexto internacional (ROTTER, Manfred, "Die Abgrenzung zwischen völkerrechtlichem Vertrag und außerrechtlicher zwischenstaatlicher Abmachung", en MARCIC, René (ed.), *Internationale Festschrift für Alfred Verdross*, Wilhelm Fink, Múnich, 1971, págs. 414-417).

[95] Véase DEGAN, Vladimir Duro, *Sources…*, ob. cit., 1997, pág. 358. En relación con el carácter de la Carta del Atlántico y de los Acuerdos de Yalta, véase HEUSEL, Wolfgang, *"Weiches"…*, ob. cit., 1991, págs. 106-108 y 111-116.

[96] Véase DEGAN, Vladimir Duro, *Sources…*, ob. cit., 1997, pág. 358.

[97] Véase BOTHE, Michael, "Legal…", ob. cit., 1980, pág. 71.

[98] Ibíd., pág. 77. Así, BOTHE señala que el hecho de que una resolución de una organización internacional no sea jurídicamente vinculante no significa que pueda ser ignorada. Al contrario, los Estados suelen hacer todo lo posible por seguirlas, de forma que para BOTHE incluso se podría considerar que tales resoluciones contienen reglas no jurídicas (*non-legal rules*), esto es, obligaciones meramente políticas o morales (ibíd., pág. 69).

De todos modos, aunque no surja ninguna responsabilidad desde una perspectiva jurídica, para autores como AUST sí que es posible que la falta de respeto hacia tales compromisos políticos tenga consecuencias. Así, es probable que se produzca una respuesta negativa meramente política por parte de los otros Estados.[99]

Otro autor que ha defendido la posibilidad de que los Estados puedan quedar vinculados políticamente pero no jurídicamente es FAWCETT. En su opinión, tendrían un carácter meramente político aquellos acuerdos que tratan la regulación general de las relaciones entre Estados.[100] En tales casos, no sería posible acudir a procedimientos judiciales para garantizar su cumplimiento, pero según el anterior autor, el mantenimiento del orden internacional comporta que exista una vinculación política. Como ejemplo de acuerdo únicamente político, FAWCETT cita el caso del a Declaración de Amistad y Colaboración firmada por Italia y Ecuador el 24 de agosto de 1949, la cual se limita a declarar ciertos principios generales de buena vecindad y a indicar la necesidad de promover las relaciones culturales y preservar su tradición cristiana común. Para FAWCETT, la vaguedad de tales expresiones, que dificulta que un tribunal valore si los firmantes han cumplido o no lo dispuesto en el acuerdo, y el empleo del término "declaración" muestran que los Estados no pretendían quedar obligados en el plano jurídico, sino únicamente en el político.[101]

Para el anterior autor, incluso el art. 5 del Tratado del Atlántico Norte, que entró en vigor el 24 de agosto de 1949, crea una obligación política y no jurídica. De acuerdo con tal precepto, en caso de ataque armado contra uno de los Estados parte del tratado, el resto de Estados tomará las medidas que considere necesarias para restablecer la seguridad. Según FAWCETT, teniendo en cuenta el margen de discrecionalidad de que disponen los Estados para determinar las medidas que deben aplicarse, no puede considerarse que el art. 5 imponga una obligación jurídica a las partes. Sin embargo, FAWCETT sí que entiende que existe la obligación política de defender la seguridad de los Estados parte del tratado.[102]

Esta posición es compartida por otros autores como BAXTER, quien también ve el Tratado del Atlántico Norte como un acuerdo fundamentalmente político, ya que si un

[99] En concreto, AUST se refiere al caso específico del imcumplimiento de un memorando de entendimiento (AUST, Anthony, *Modern Treaty Law and Practice*, Cambridge, Cambridge University Press, 2000, pág. 39).

[100] Véase FAWCETT, James E. S., "The Legal Character of International Agreements", *British Year Book of International Law*, vol. 30, 1953, pág. 393.

[101] Ibíd., págs. 393-394. La Declaración de Amistad y Colaboración firmada por Italia y Ecuador el 24 de agosto de 1949 se encuentra disponible en el *United Nations Treaty Series*, vol. 72, pág. 38 (disponible en línea en http://treaties.un.org/).

[102] Para FAWCETT, el hecho de considerar que la obligación derivada del art. 5 del Tratado del Atlántico Norte tiene un carácter jurídico en vez de político no tendría consecuencias prácticas (ibíd., pág. 398).

Estado rechazara asistir al país que se haya visto agredido, resultará imposible forzarlo a ello, esto es, el cumplimiento efectivo del tratado no se podría garantizar mediante mecanismos formales (como el recurso a un tribunal), aunque sí que existan mecanismos de presión política o económica. Sin embargo, BAXTER sostiene que aunque el cumplimiento efectivo no se pueda garantizar mediante mecanismos jurídicos, ello no quiere decir que no resulte obligatorio jurídicamente.[103]

Otros autores también han apuntado la posibilidad de que el *soft law*, sin ser jurídicamente vinculante, genere obligaciones en el plano político. En este sentido, DUPUY destaca que el hecho de que los Estados suelan mostrarse especialmente cuidadosos a la hora de redactar nuevos instrumentos de *soft law* muestra que, aunque formalmente no sean jurídicamente vinculantes, sí que tienen una importante relevancia política.[104]

De hecho, en la opinión de MÖRTH, el *soft law* se encuentra estrechamente vinculado a la política y constituye un fenómeno que plantea dudas a la hora de distinguir entre los ámbitos jurídico y político.[105] Sin embargo, ello no necesariamente debe ser visto como algo negativo y MÜNCH considera que la posibilidad de que los Estados concluyan acuerdos no vinculantes jurídicamente responde en cierta medida a la existencia de una laguna en el Derecho de los tratados.[106] Más aún, ROTTER valora positivamente que el Derecho Internacional deje abierta la puerta a que los Estados concluyan acuerdos no vinculantes jurídicamente, ya que entiende que así se respeta en mayor medida su autonomía.[107]

Más aún, VIRALLY entiende que los Estados pueden quedar vinculados de forma meramente política precisamente porque son entidades políticas. Así pues, sería posible sostener que existe un orden normativo político caracterizado por sus propias reglas aplicables a los acuerdos políticos y que básicamente se caracterizarían por una mayor flexibilidad en comparación con los acuerdos jurídicamente vinculantes.[108]

---

[103] Al tratar esta cuestión, BAXTER emplea la expresión "tratados políticos", véase BAXTER, Richard R., "International Law in...", ob. cit., 1980, págs. 550-552.

[104] DUPUY tampoco descarta que la atención que prestan los Estados se deba a la posibilidad de que el *soft law* genere ciertos efectos jurídicos posteriormente (DUPUY, Pierre-Marie, "Soft Law and the International Law of the Environment", *Michigan Journal of International Law*, vol. 12, núm. 2, 1991, pág. 429).

[105] Véase MÖRTH, Ulrika, "Conclusions", en MÖRTH, Ulrika (ed.), *Soft Law in Governance and Regulation: An Interdisciplinary Analysis*, Edward Elgar, Cheltenham (Reino Unido), Northamptom (Estados Unidos), 2004, págs. 194 y 199.

[106] Véase MÜNCH, Fritz, "Non-binding…", ob. cit., 1969, pág. 11.

[107] Véase ROTTER, Manfred, "Die Abgrenzung…", ob. cit., 1971, pág. 434.

[108] Véase VIRALLY, Michel, "La distinction…", ob. cit., 1983, págs. 231-232.

Sin embargo, la idea de que los Estados puedan acordar quedar vinculados políticamente pero no legalmente ha sido severamente criticada por KLABBERS. En su opinión, el Derecho es el orden normativo que gobierna la política, por lo que no debería admitirse que existan acuerdos que puedan resultar únicamente vinculantes desde una perspectiva política. Para el anterior autor, los acuerdos políticamente vinculantes no pueden existir excepto si también son jurídicamente vinculantes.[109]

Por otra parte, también cabe plantearse la posibilidad de que ciertos acuerdos vinculen a los Estados únicamente desde un punto de vista moral, esto es, de forma independiente a la existencia de obligaciones jurídicas o políticas.[110] Aunque normalmente suele entenderse que las obligaciones morales pertenecen al *forum internum* y por lo tanto suelen predicarse de las personas físicas y no de los Estados, BOTHE señala que si las normas morales se entienden simplemente como normas sociales no jurídicas, entonces sí que puede hablarse de normas morales en relación con el comportamiento de los Estados.[111] Este sería el caso de algunas de las resoluciones más relevantes de la Asamblea General de las Naciones Unidas, como la que recoge la Declaración Universal de los Derechos Humanos.[112] Igualmente, MÖRTH considera que en ocasiones el hecho de que los Estados decidan cumplir con el *soft law* se debe a su fuerza moral y al rechazo que generaría un incumplimiento en el resto de Estados.[113]

Sin embargo, KLABBERS considera que de los instrumentos jurídicamente vinculantes no pueden derivar obligaciones morales, esto es, no sería posible que existan acuerdos moralmente vinculantes si no son también vinculantes jurídicamente.[114] Así pues, aunque el anterior autor admita que los Estados puedan resultar vinculados moralmente, especialmente en ámbitos como el de los derechos humanos, considera que tales obligaciones morales no pueden crearse intencionalmente mediante *soft law*, ya que su origen se basaría, de forma análoga a las normas consuetudinarias, en una práctica estatal acompañada por un sentido de la obligación moral.[115]

[109] Véase KLABBERS, Jan, *The Concept…*, ob. cit., 1996, págs. 155-156.

[110] En relación con la distinción entre el Derecho Internacional y la moral, véase HART, Herbert L. A., *The Concept…*, ob. cit., 1997, págs. 227-232, quien sostiene que, a pesar de que en ciertos casos el contenido de las normas jurídicas y morales pueda coincidir, la existencia de normas jurídicas no depende del hecho de que los Estados se consideren moralmente obligados a seguirlas.

[111] Véase BOTHE, Michael, "Legal…", ob. cit., 1980, pág. 95.

[112] Ibíd., pág. 77.

[113] Véase MÖRTH, Ulrika, "Conclusions", ob. cit., 2004, pág. 196.

[114] Véase KLABBERS, Jan, *The Concept…*, ob. cit., 1996, pág. 156.

[115] Ibíd., págs. 147-151.

En suma, puede apreciarse que, a pesar de la posición crítica de autores como KLABBERS, en general la doctrina sí que admite la posibilidad de que los Estados queden vinculados en los planos político y moral. Si bien es cierto que los acuerdos jurídicos suelen reflejar una determinada posición política, no parece que todo compromiso político o moral deba basarse en instrumentos jurídicamente vinculantes. Como se señaló previamente, la posibilidad de que un Estado quede vinculado únicamente en los planos político o moral no es meramente teórica. Al contrario, la práctica de los Estados muestra numerosos ejemplos de compromisos meramente políticos o morales que se fundamentan en instrumentos jurídicamente no vinculantes, como resoluciones de la Asamblea General de las Naciones Unidas en materias como la protección de los Derechos Humanos o bien el Acta Final de la Conferencia sobre Seguridad y Cooperación en Europa celebrada en Helsinki en 1975. Este último instrumento es una clara muestra de acuerdo meramente político, ya que aunque tenía la apariencia de un tratado al incluir una serie de compromisos genéricos y específicos sobre derechos humanos y cuestiones de seguridad y cooperación económica y fue firmada por los Jefes de Estado o de gobierno de 35 países, las partes incluyeron una cláusula específica indicando que tal acuerdo no tendría la naturaleza de un tratado.[116]

B. El *soft law* como instrumento vago o impreciso

Aunque se trate de una concepción menos habitual, algunos autores emplean la expresión "*soft law*" para referirse a aquellos instrumentos o acuerdos internacionales que se caracterizan por su vaguedad o imprecisión, a pesar de ser legalmente

[116] Como indica BAXTER, cualquiera que leyera el Acta de Helsinki tendría la sensación de encontrarse ante un tratado, si bien ello no es así por la expresa voluntad de las partes (BAXTER, Richard R., "International Law in...", ob. cit., 1980, págs. 557-559). Es más, la Organización para la Seguridad y la Cooperación en Europa (OSCE), cuyo origen se encuentra estrechamente relacionado con el Acta de Helsinki, ha sido calificada por la doctrina como una "organización internacional *soft*", ya que no dispone de personalidad jurídica propia a nivel internacional y sus decisiones tienen un carácter meramente político, esto es, no vinculan jurídicamente a los Estados participantes. En relación con esta cuestión, véase especialmente KLABBERS, quien considera que las "organizaciones internacionales *soft*" suelen caracterizarse por un deficiente grado de transparencia y por la dificultad para controlar sus actividades (KLABBERS, Jan, "Institutional Ambivalence by Design: Soft Organizations in International Law", *Nordic Journal of International Law*, vol. 70, núm. 3, 2001, págs. 409-412 y 421). Sin embargo, SEIDL-HOHENVELDERN considera que a pesar de que la OSCE fuera creada mediante *soft law*, esta sí que tiene personalidad jurídica propia, ya que ello se desprende de la voluntad de sus Estados miembros de que pueda cumplir con sus funciones (SEIDL-HOHENVELDERN, Ignaz, "Internationale Organisationen aufgrund von soft law", en BEYERLIN, Ulrich; BOTHE, Michael; HOFMANN, Rainer; PETERSMANN, Ernst-Ulrich (eds.), *Recht zwischen Umbruch und Bewahrung: Festschrift für Rudolf Bernhardt*, Springer, Berlín, 1995, págs. 232, 238). En relación con esta cuestión, véase igualmente la posición de BOTHE y la amplia literatura por él citada (BOTHE, Michael, "Legal...", ob. cit., 1980, pág. 73), así como el análisis de HEUSEL al respecto (HEUSEL, Wolfgang, *"Weiches"...*, ob. cit., 1991, págs. 166-188) y el detallado análisis de MARQUIER sobre el estatus jurídico de la OSCE (MARQUIER, Julia, *Soft law: Das Beispiel des OSZE-Prozesses – Ein Beitrag zur völkerrechtlichen Rechtsquellenlehre*, Druckerei Schwarz, Bonn, 2004, págs. 197-273).

vinculantes.[117] Así, para DUPUY, a la hora de distinguir entre *soft* y *hard law* no basta con seguir meros criterios formales, esto es, con tener en cuenta si nos encontramos ante un instrumento jurídicamente vinculante o no, sino que además hay que considerar el aspecto material, es decir, las características del comportamiento requerido a los Estados.[118]

De este modo, las normas generales y los principios se podrían considerar *soft law*, mientras que las reglas que regulan una conducta de forma precisa serían *hard law*.[119] Como indican ABBOTT *et al*., en el caso de las reglas precisas se especifica de forma clara y sin ambigüedad el comportamiento que se espera de un sujeto cuando se dan unas determinadas circunstancias, de forma que el legislador limita el número de posibles interpretaciones razonables.[120] En cambio, en el caso de los principios generales es frecuentemente necesario que los tribunales tengan que encargarse de determinar *ex post* si un determinado comportamiento se ha ajustado a la norma.

Si se considera que la vaguedad es el elemento distintivo del *soft law*, es claro que este puede referirse tanto a instrumentos jurídicamente vinculantes como a acuerdos o recomendaciones que no tengan esta propiedad. En este sentido, GRUCHALLA-WESIERSKI distingue entre "*soft law* jurídico" y "*soft law* no jurídico" en función de si la vaguedad se predica de un instrumento vinculante (como un tratado) o de uno no vinculante.[121] De forma similar, D'ASPREMONT también distingue entre "*soft instrumentum*" y "*soft negotium*" para destacar que la noción de *soft law* puede basarse en aspectos formales como el carácter no vinculante de un determinado instrumento o bien en las características de su contenido como su vaguedad o imprecisión. Así, aquellos instrumentos que, aunque formalmente sean jurídicamente vinculantes, no sean suficientemente precisos, como los tratados con meras referencias a la necesidad de promover la "amistad" entre los Estados parte o aquellos que requieran de normativa adicional que desarrolle y especifique su contenido, son calificados como "*soft negotium*".[122]

---

[117] Por ejemplo, HEUSEL emplea la expresión "*weiches Völkerrecht*" para referirse no solo a ciertos instrumentos que en principio no son jurídicamente vinculantes, sino también a los tratados con un contenido vago o impreciso (HEUSEL, Wolfgang, *"Weiches"*..., ob. cit., 1991, págs. 44-43). Por su parte, MAZUELOS BELLIDO se refiere a los instrumentos con un contenido vago como "*soft law* material" (MAZUELOS BELLIDO, Ángeles, "Soft Law…", ob. cit., 2004, págs. 29-35).

[118] Cfr. DUPUY, Pierre-Marie, "Soft Law…", ob. cit., 1991, pág. 431.

[119] Véase BOYLE, Alan E., "Some Reflections…", ob. cit., 1999, pág. 902.

[120] Véase ABBOTT, Kenneth W.; KEOHANE, Robert O.; MORAVCSIK, Andrew; SLAUGHTER, Anne-Marie; SNIDAL, Duncan, "The Concept of Legalization", ob. cit., 2000, pág. 412.

[121] Véase GRUCHALLA-WESIERSKI, Tadeusz, "A Framework for Understanding "Soft Law"", *McGill Law Journal*, vol. 30, núm. 1, 1984, pág. 40. Esta terminología también ha sido considera por CHINKIN, Christine M., "The Challenge…", ob. cit., 1989, pág. 851.

[122] Véase D'ASPREMONT, Jean, "Softness in International Law…", ob. cit., 2008, págs. 1081 y 1086.

Sin embargo, el empleo de la expresión "*soft law*" para referirse a los acuerdos vagos o imprecisos que independientemente de ello son jurídicamente vinculantes ha sido criticado por autores como RAUSTIALA, quien considera que ello puede generar confusión y menoscabar la influencia de este tipo de normas jurídicas en el comportamiento de los Estados dado que estos no las percibirían como una auténtica obligación jurídica.[123]

De hecho, la vaguedad ha sido una de las características tradicionales del Derecho Internacional, especialmente en los períodos en que las normas consuetudinarias ocupaban un papel principal en el conjunto de fuentes. Sin embargo, en los últimos tiempos es posible observar que las normas precisas cada vez son más frecuentes en este ámbito, como puede apreciarse en relación con los acuerdos sobre comercio internacional en el contexto de la Organización Mundial del Comercio. De hecho, incluso puede afirmarse que las normas consuetudinarias están siendo progresivamente sustituidas por tratados más precisos, como la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (CVDT), que fue suscrita el 23 de mayo de 1969 y entró en vigor el 27 de enero de 1980.[124]

Aún así, el ámbito del Derecho Internacional es probablemente aquel en que continúa siendo más habitual el uso de expresiones vagas, como las cláusulas de los tratados en que los Estados únicamente se comprometen a "promover", "fomentar" o "tomar todas las medidas necesarias" para alcanzar ciertos fines. En este tipo de casos en que un Estado se compromete únicamente a actuar con una actitud positiva y de cooperación para resolver los problemas que puedan surgir, autores como TAMMES han señalo que solo existe una "obligación *soft*".[125]

Por otra parte, más allá de los preceptos exhortativos o indeterminados, BOYLE también incluye dentro de esta noción de *soft law* a los principios generales, por oposición a las reglas precisas, que se considerarían *hard law*. Sin embargo, como destaca, el anterior autor, ello no impide que los principios sean jurídicamente vinculantes y sean tenidos en cuenta por los tribunales a la hora de resolver los casos que se les plantean.[126]

---

[123] Véase RAUSTIALA, Kal, "Form…", ob. cit., 2005, pág. 590. De forma similar, SHELTON considera que definir el *soft law* en función de su contenido no resulta adecuado (SHELTON, Dinah, "International…", ob. cit., 2006, pág. 180).

[124] En relación con esta cuestión, véase, por ejemplo, ABBOTT, Kenneth W.; KEOHANE, Robert O.; MORAVCSIK, Andrew; SLAUGHTER, Anne-Marie; SNIDAL, Duncan, "The Concept of Legalization", ob. cit., 2000, pág. 414.

[125] Este tipo de obligaciones son relacionadas por TAMMES con el principio de buena fe (TAMMES, A. J. P., "Soft…", ob. cit., 1983, pág. 189).

[126] Véase BOYLE, Alan E., "Some Reflections…", ob. cit., 1999, pág. 907.

A diferencia de lo que sucede cuando el criterio de distinción es el carácter vinculante o no desde el punto de vista jurídico, no cabe duda de que la distinción entre normas precisas o vagas puede graduarse. Por lo tanto, entre un extremo (normas precisas que dejan un escaso margen para la interpretación) y el otro (normas tan generales que resulta imposible determinar si una conducta se adecua a ellas o no) existiría un amplio abanico de posibilidades.[127]

En cuanto a la valoración por parte de la doctrina que ha recibido la vaguedad que suele caracterizar a los instrumentos internacionales, WEIL considera que este carácter vago o exhortativo puede ser considerado como una "debilidad estructural" del Derecho Internacional, junto con otras de sus características como la frecuente existencia de lagunas o las limitaciones de los mecanismos para reparar las violaciones de obligaciones jurídicas. Como se apuntó previamente, WEIL contrapone esta "debilidad estructural" a la "debilidad conceptual" derivada de admitir la normatividad relativa del Derecho Internacional, esto es, de considerar que no todas las normas vinculantes lo son en el mismo grado.[128]

Sin embargo, otros autores entienden que no puede considerarse que un tipo u otro de normas sea preferible con carácter general, sino que lo más adecuado variará en función de las concretas circunstancias de cada caso. Así, autores como EHRLICH, POSNER y KAPLOW han estudiado cuál es el grado de precisión de las normas que resulta más conveniente desde el punto de vista de la eficiencia económica.[129] Para ello hay que tener en cuenta las ventajas y los inconvenientes de ambos tipos de normas. En concreto, puede considerarse que cuanto más precisa es una norma, más costosa es su promulgación para el legislador, mientras que los principios generales comportan mayores costes para los individuos que los deberán interpretar y para los tribunales que deberán decidir si una determinada conducta era conforme con tal estándar o no.[130]

---

[127] EHRLICH y POSNER distinguen en su análisis entre reglas (caracterizadas por la precisión) y estándares (caracterizados por la vaguedad), si bien los propios autores advierten de que tal distinción de carácter dicotómico es una mera simplificación de la realidad para facilitar su exposición (EHRLICH, Isaac; POSNER, Richard A., "An Economic Analysis of Legal Rulemaking", *The Journal of Legal Studies*, vol. 3, núm. 1, 1974, pág. 258). La misma forma de proceder es seguida por KAPLOW (KAPLOW, Louis, "Rules versus Standards: An Economic Analysis", *Duke Law Journal*, vol. 42, núm. 3, 1992, pág. 561).

[128] Así pues, para WEIL la vaguedad es un rasgo propio del Derecho Internacional actual, mientras que su normatividad relativa es una posibilidad que no debería ser admitida. En relación con la distinción entre las citadas debilidades estructurales y conceptuales, véase WEIL, Prosper, "Towards…", ob. cit., 1983, págs. 413-423.

[129] Tanto EHRLICH y POSNER (EHRLICH, Isaac; POSNER, Richard A., "An Economic…", ob. cit., 1974, págs. 257-286) como KAPLOW (KAPLOW, Louis, "Rules…", ob. cit., 1992, págs. 557-529) basan su análisis en la metodología del análisis económico del Derecho.

[130] Según EHRLICH y POSNER, las normas más precisas aumentan la probabilidad de condenar a quien es culpable y de absolver a quien es inocente y permiten prever más fácilmente cómo va a ser resuelto un caso por los tribunales (EHRLICH, Isaac; POSNER, Richard A., "An Economic…", ob. cit., 1974, págs. 257-286). Sin embargo, la promulgación de normas precisas comporta mayores costes de transacción

C. El *soft law* como instrumento sin mecanismos que garanticen su cumplimiento efectivo

Otra posibilidad, también minoritaria en la doctrina, consiste en utilizar la expresión "*soft law*" para referirse a aquellos instrumentos o acuerdos cuyo cumplimiento efectivo no puede garantizarse mediante un mecanismo vinculante de resolución de conflictos, como podría ser un tribunal o un árbitro. Como BOYLE indica, de acuerdo con esta acepción lo relevante para determinar si nos encontramos ante *soft* o *hard law* es el carácter del procedimiento de resolución de controversias que se haya previsto.[131] Así, en la opinión de VAN HOOF, los mecanismos de supervisión o de control efectivo de un determinado instrumento, ya sea jurídicamente vinculante o no, pueden influir en su estatus normativo, por lo que esta circunstancia debería ser tenida en cuenta a la hora de determinar su naturaleza jurídica.[132]

Igualmente, ABBOTT *et al.* utilizan también como criterio de distinción el grado de delegación de autoridad a terceras partes para garantizar la implementación del acuerdo. En este sentido, el *hard law* se caracterizaría por la posibilidad de someter las controversias a un tercero independiente para que las resuelva con carácter vinculante, mientras que en el caso del *soft law*, los conflictos se solventarían mediante procedimientos de negociación política.[133] Así, para D'AMATO la característica fundamental del *soft law* es que no existen mecanismos formales que garanticen su

especialmente cuando afectan cuestiones políticamente controvertidas o cuando su aprobación requiere un acuerdo compartido por múltiples partes. Igualmente, no hay que olvidar que la aplicación de normas precisas también puede comportar ineficiencias como consecuencia del carácter inherentemente ambiguo del lenguaje y de las dificultades para prever los cambios en las circunstancias que puedan tener lugar en el futuro. (KAPLOW, Louis, "Rules…", ob. cit., 1992, págs. 264-265 y 267-268). KAPLOW concluye que el uso de reglas precisas será más conveniente cuando regulen casos que suelen plantearse frecuentemente, ya que el coste de diseñar en un determinado momento tales reglas será compensado por el ahorro que se producirá cada vez que haya que aplicarlas. En cambio, será preferible emplear estándares genéricos para regular supuestos de hecho poco habituales, ya que aunque su aplicación sea más costosa solo se incurrirá en este coste en escasas ocasiones (ibíd., pág. 621).

[131] Véase BOYLE, Alan E., "Some Reflections…", ob. cit., 1999, pág 902. Otros autores siguen criterios similares, pero no idénticos, para identificar el *soft law*. Así, para BAXTER el *soft law* se caracteriza por no crear obligaciones jurídicas susceptibles de ejecución, ya sea porque no se han previsto los mecanismos necesarios para ello o bien por las características de su contenido (como su excesiva vaguedad o generalidad). Para más detalles, cfr. BAXTER, Richard R., "International Law in…", ob. cit., 1980, pág. 554.

[132] Véase VAN HOOF, Godefridus J. H., *Rethinking…*, ob. cit., 1983, págs. 273-274, para quien no puede descartarse que instrumentos inicialmente no vinculantes se acaben convirtiendo en *hard law* gracias a la existencia de mecanismos de supervisión que contribuyan a una mayor aceptación por los Estados de las reglas en cuestión.

[133] Véase ABBOTT, Kenneth W.; KEOHANE, Robert O.; MORAVCSIK, Andrew; SLAUGHTER, Anne-Marie; SNIDAL, Duncan, "The Concept of Legalization", ob. cit., 2000, pág. 415.

cumplimiento.[134] De hecho, la doctrina ha destacado que es frecuente que la expresión "*hard law"* se emplee frecuentemente para referirse a aquellos instrumentos que además de ser jurídicamente vinculantes disponen de mecanismos para garantizar su cumplimiento efectivo (ya tengan estos un carácter más o menos formal).[135]

De forma similar, RAUSTIALA emplea el término "estructura" para referirse a las reglas y procedimientos creados para verificar el grado de cumplimiento y prevenir y sancionar las infracciones. Así, el anterior autor distingue entre mecanismos más fuertes (como el establecimiento de tribunales independientes o procedimientos de inspección) o más débiles (como la obligación de que cada parte presente informes sobre su actuación a la hora de aplicar el acuerdo).[136]

Por otra parte, si se utiliza este criterio de distinción también es posible graduar la distinción entre *hard* y *soft law*. Por ejemplo, en una posición intermedia entre los dos extremos se encontraría la posibilidad de someter una diferencia a un tribunal siempre que exista un acuerdo previo de las partes en el caso concreto, el recurso a un árbitro cuyo laudo no fuera vinculante, el empleo de mecanismos de mediación o conciliación e incluso la presión entre iguales (*peer pressure*).[137] Así pues, es claro que aunque no existan mecanismos formales para garantizar el cumplimiento efectivo de un determinado precepto pueden emplearse muchos otros procedimientos informales.[138]

---

[134] Así, D'AMATO identifica el *soft law* con una cabeza sin cuerpo, ya que la cabeza sabe hacia dónde quiere ir pero carece de los medios para llegar hasta allí (D'AMATO, Anthony, "Softness in International Law...", ob. cit., 2009, pág. 899).

[135] Así, para SPILIOPOULOU ÅKERMARK, la existencia de tales mecanismos para garantizar el cumplimiento efectivo de los acuerdos es el principal criterio que permite distinguir el *hard law* del *soft law* (SPILIOPOULOU ÅKERMARK, Sia, "Soft…", ob. cit., 2004, pág. 77).

[136] Véase RAUSTIALA, Kal, "Form…", ob. cit., 2005, pág. 585. La obligación de presentar informes sobre el grado de cumplimiento de recomendaciones se ha establecido en el marco de organizaciones internacionales como la OIT, la UNESCO y la OMS (REMIRO BROTÓNS, Antonio, *Derecho Internacional: Curso General*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, pág. 201).

[137] ROSE y PAGE se refieren a este último mecanismo como una muestra de *soft enforcement* aunque en la práctica puede ser muy efectivo (ROSE, Richard; PAGE, Edward C., *Lawmaking through the Back Door*, European Policy Forum, Londres, 2001, pág. 1). Para más ejemplos concretos de mecanismos que podrían considerarse como *soft enforcement*, especialmente en el ámbito de la protección internacional del medio ambiente, véase BOYLE, Alan E., "Some Reflections…", ob. cit., 1999, pág. 909-911. Igualmente, VAN AAKEN también considera que el papel de los actores privados puede ser en ciertos casos determinante para explicar por qué ciertos Estados cumplen con el Derecho Internacional o con los acuerdos jurídicamente no vinculantes de que son parte (véase VAN AAKEN, Anne, "Effectuating Public International Law through Market Mechanisms?", *Journal of Institutional and Theoretical Economics*, vol. 165, núm. 1, 2009, págs. 33-57).

[138] En relación con esta cuestión, véase TAMMES, A. J. P., "Soft…", ob. cit., 1983, pág. 195.

Igualmente, hay que recordar que la intervención de un tercero, como un tribunal o un árbitro, no es siempre el mecanismo más adecuado para resolver una disputa. Al contrario, en ciertos casos puede resultar recomendable la utilización de otros mecanismos más flexibles, ya que de lo contrario los Estados podrían mostrarse reacios a quedar jurídicamente vinculados.[139] Además, los mecanismos formales pueden generar una excesiva confrontación y "enrarecer la atmósfera" existente entre las partes involucradas.[140] Así, frecuentemente los Estados evitan tales mecanismos formales por el temor a no controlar el desarrollo de las disputas y perder los casos.[141] Como señala BOYLE, el "*soft enforcement*" suele ser especialmente adecuado en sectores como el de la protección del medio ambiente, en que los incumplimientos suelen afectar de forma similar a un número amplio de Estados, el carácter preventivo es normalmente más relevante que la mera reparación de la infracción y se requiere la presentación de grandes cantidades de información científica y técnica.[142]

Por último, también hay que recordar que en ciertas circunstancias los mecanismos informales, como la presión entre iguales (*peer pressure*), pueden ser muy efectivos.[143] Así, aunque para un Estado pueda ser más fácil violar aquellas obligaciones que no disponen de ningún mecanismo formal para garantizar su aplicación efectiva o apartarse de aquellas recomendaciones que ni siguiera son jurídicamente vinculantes, la decisión de seguir o no tales obligaciones o recomendaciones dependerá de muchos otros factores, como el grado de consenso de la comunidad internacional.[144] Como se verá más adelante, en el caso de la OCDE, a pesar de que esta organización internacional suele actuar mediante instrumentos que no prevén ningún mecanismo formal (como el recurso a un tribunal) para garantizar su cumplimiento, en la práctica el grado de seguimiento por sus Estados miembros es muy elevado.

---

[139] En este sentido, SCOTT y STEPHAN consideran que la introducción de mecanismos formales para garantizar el cumplimiento puede acabar comportando que disminuya la eficacia de los mecanismos informales como la reputación (SCOTT, Robert E.; STEPHAN, Paul B., *The Limits of Leviathan: Contract Theory and the Enforcement of International Law*, Cambridge University Press, Cambridge, 2006, pág. 101).

[140] Véase GREEN, Robert A., "Antilegalistic Approaches to Resolving Disputes between Governments: A Comparison of the International Tax and Trade Regimes", *The Yale Journal of International Law*, vol. 23, núm. 1, 1998, pág. 79.

[141] Véase GUZMAN, Andrew T., "The Design…", ob. cit., 2005, págs. 593-594.

[142] BOYLE añade que en la práctica, el *hard* y el *soft enforcement* deben ser vistos como complementos y no como antagonistas (BOYLE, Alan E., "Some Reflections…", ob. cit., 1999, pág. 912).

[143] Como señala CHINKIN, las presiones diplomáticas o morales son en la práctica uno de los mecanismos más relevantes para promover el cumplimiento de los acuerdos internacionales (CHINKIN, Christine M., "The Challenge...", ob. cit., 1989, pág. 866).

[144] En este sentido, véanse, por ejemplo, BOTHE, Michael, "Legal...", ob. cit., 1980, pág. 78; y SHELTON, Dinah, "Introduction: Law, Non-Law and the Problem of "Soft Law"", en SHELTON, Dinah (ed.), *Commitment and Compliance*, Oxford University Press, Oxford, 2000, págs. 14-16.

En suma, hay que recordar que el carácter jurídicamente vinculante de un determinado instrumento no depende de la existencia de mecanismos que garanticen su cumplimiento efectivo. Como destaca HART, el hecho de que el Derecho Internacional no suela estar respaldado por sanciones formales ha generado dudas a la hora de considerarlo como verdadero "Derecho", pero para el anterior autor no hay que confundir el hecho de "estar vinculado" con "la probabilidad de sufrir una sanción en caso de incumplimiento".[145] De ahí que otros autores como SHELTON desaconsejen diferenciar entre *soft* y *hard law* en función de las consecuencias que se derivan de un incumplimiento.[146]

II. Ámbitos en los que el *soft law* ha sido tradicionalmente relevante

Prácticamente en todos los ámbitos materiales del ordenamiento jurídico es posible encontrarse con muestras de *soft law*. A continuación presentaremos de forma sucinta algunas de las áreas en que los instrumentos jurídicamente no vinculantes han tenido una mayor relevancia a la hora de regular cuestiones con una dimensión internacional. Por ejemplo, el *soft law* ha sido importante en la regulación de las relaciones económicas internacionales y en la protección del medio ambiente. A diferencia de lo que ha sucedido en el ámbito de la fiscalidad internacional, la doctrina ha prestado en estos casos más atención a la problemática asociada al hecho de que tales aspectos fueran regulados mediante *soft law* en vez de recurrir a alguna de las fuentes tradicionales del Derecho Internacional.

A. Relaciones monetarias y financieras internacionales

Uno de los ámbitos materiales en que el *soft law* ha tenido una tradicional relevancia es el de las relaciones monetarias y financieras internacionales. Como destaca SIMMONS, durante el siglo XIX el patrón oro, según el cual el valor de la moneda de un Estado se basaba en su posible conversión en oro, se aplicó sin que existiera ningún tratado internacional que lo regulara. Posteriormente, como consecuencia de la inestabilidad generada por la Primera Guerra Mundial, fue necesario alcanzar nuevos acuerdos que sin embargo pueden caracterizarse como *soft law*, ya que lo habitual es que se

[145] Veáse HART, Herbert L. A., *The Concept…*, ob. cit., 1997, págs. 216-218, para quien tal criterio para determinar la existencia de una obligación jurídica no es ni siquiera adecuado en el marco del ordenamiento jurídico interno de un Estado, en el que es más habitual que se prevean sanciones en caso de incumplimiento.

[146] Véase SHELTON, Dinah, "International...", ob. cit., 2006, pág. 180.

incluyeran en declaraciones o comunicados conjuntos de diferentes Estados que no constituían formalmente un tratado.[147]

Tras la Segunda Guerra Mundial, la necesidad de dotar de una mayor credibilidad al sistema monetario internacional provocó la creación de nuevas instituciones, como el Fondo Monetario Internacional, mediante instrumentos jurídicamente vinculantes.[148] Sin embargo, como recuerda BOTHE, el seguimiento por parte de los Estados de los criterios del sistema de Bretton Woods se basaba más en incentivos como las ayudas del Fondo Monetario Internacional que en el establecimiento de obligaciones jurídicas. Más adelante, tras el colapso del sistema de Bretton Woods, el nuevo mecanismo de tipos de cambio con amplios márgenes de fluctuación se basó en gran medida en meras directrices no vinculantes publicadas en 1974 por el Fondo Monetario Internacional.[149] Posteriormente, diversos acuerdos informales han tenido un importante papel a la hora de promover la estabilidad de los tipos de cambio.[150]

En suma, SIMMONS considera que el grado de preponderancia de los instrumentos jurídicamente vinculantes en la regulación internacional de los asuntos monetarios ha seguido una evolución con forma de "J" invertida, esto es, el uso de *hard law* tendió a incrementarse progresivamente hasta alcanzar su nivel máximo en la etapa inmediatamente posterior a la Segunda Guerra Mundial, antes de volver a ceder el protagonismo al *soft law*.[151] Para la anterior autora, la situación descrita muestra que no puede pretenderse establecer obligaciones jurídicas mediante tratados que vayan contra las fuerzan del mercado, ya que en tal caso lo más probable es que se acaben incumpliendo.[152] Igualmente, según GOLD, esta evolución muestra que cuando las circunstancias hacen inviable el uso de instrumentos jurídicamente vinculantes, el *soft law* puede ser la única alternativa a la ausencia de cualquier tipo de regulación.[153]

---

[147] Para más detalles sobre la regulación de las relaciones monetarias durante los siglos XIX y XX, véase SIMMONS, Beth A., "The Legalization of International Monetary Affairs", *International Organization*, vol. 54, núm. 3, 2000, págs. 575-577.

[148] Ibíd., pág. 578.

[149] En concreto, se trataba de las "Guidelines for the Management of Floating Exchange Rates". Para más detalles véase BOTHE, Michael, "Legal…", ob. cit., 1980, pág. 83; y GOLD, Joseph, "Strengthening the Soft International Law of Exchange Arrangements", *The American Journal of International Law*, vol. 77, núm. 3, 1983, págs. 444-447.

[150] En concreto, LIPSON se refiere al papel que desempeñaron durante los años 80 los acuerdos conocidos como el *Comunicado del Plaza* y el *Acuerdo del Louvre* (véase LIPSON, Charles, "Why are some International Agreements Informal?", *International Organization*, vol. 45, núm. 4, 1991, pág. 495). Véase igualmente RAUSTIALA, Kal, "Form…", ob. cit., 2005, pág. 584.

[151] Véase SIMMONS, Beth A., "The Legalization...", ob. cit., 2000, pág. 600.

[152] Ibíd., pág. 599.

[153] Véase GOLD, Joseph, "Strengthening…", ob. cit., 1983, pág. 444.

Por otra parte, en el funcionamiento habitual de instituciones como el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional el uso de *soft law* es también muy relevante. Así, el Banco Mundial dispone de un conjunto de Directrices que en principio solo son vinculantes para sus empleados pero que resultan muy influyentes ya que determinan los Estados que podrán recibir créditos.[154] De hecho, como apunta WIRTH, no es extraño que algunos de los instrumentos jurídicamente no vinculantes que guían la actuación del Banco Mundial hayan sido elaborados por otras instituciones, como los estándares medioambientales que deben cumplir los proyectos que reciben financiación del Banco Mundial.[155] Así, como BOISSON DE CHAZOURNES apunta, los estándares que guían las actuaciones del Banco Mundial resultan en cierto modo paradójicos, ya que a pesar de su concepción inicial no vinculante, en la práctica han evolucionado incluso hasta incorporar mecanismos para supervisar su aplicación efectiva.[156]

En este sentido, SPILOPOULOU ÅKERMARK observa que el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional han hecho un esfuerzo durante los últimos años para clarificar la naturaleza de los distintos instrumentos jurídicos que utilizan. Para la anterior autora, tales cambios, que responden a las mayores exigencias de transparencia de la opinión pública sobre las organizaciones internacionales, han comportado que el *soft law* cediese terreno ante el *hard law*, aunque solo sea de forma parcial. Así, en el caso del Banco Mundial algunos de los instrumentos que utiliza resultan vinculantes para sus empleados pero no para sus Estados miembros, excepto si los acuerdos de préstamo de capitales establecen como condición que los Estados receptores cumplan con su contenido.[157] De esta forma, instrumentos que en principio son solo *soft law* acaban teniendo que ser seguidos por los Estados que se benefician de las actividades del Banco Mundial.

En el ámbito de la regulación de la actividad de las instituciones financieras, el Comité de Supervisión Bancaria de Basilea basa su actuación en el uso de *soft law*, hasta el punto de que su propia Carta Estatutaria indica que sus decisiones carecen de fuerza

[154] De ahí que ÁLVAREZ indique: "*The World Bank Guidelines, no less than some treaties, are a mechanism to "harden" a dense network of otherwise "soft law" norms or treaties whose terms are vague or that have drawn few parties*" (ÁLVAREZ, José E., *International Organizations as Law-makers*, Oxford University Press, Oxford, 2006, pág. 237).

[155] Véase WIRTH, David A., "Economic Assistance, the World Bank, and Nonbinding Instruments", en BROWN WEISS, Edith (ed.), *International Compliance with Nonbinding Accords*, The American Society of International Law, Washington, 1997, págs. 237-238.

[156] Véase BOISSON DE CHAZOURNES, Laurence, "Policy Guidance and Compliance: The World Bank Operational Standards", en SHELTON, Dinah (ed.), *Commitment and Compliance*, Oxford University Press, Oxford, 2000, pág. 302.

[157] Véase SPILIOPOULOU ÅKERMARK, Sia, "Soft...", ob. cit., 2004, págs. 71-72.

legal.[158] El Comité no es ni una entidad privada ni una organización internacional, sino un mero foro destinado a promover la cooperación entre bancos centrales.[159] En este sentido, como ha destacado HO, el grado de seguimiento de las recomendaciones del Comité de Basilea es muy elevado.[160] Para el citado autor, tal grado de cumplimiento no se explica únicamente por las fuerzas del mercado o por las características institucionales de cada país, sino que probablemente se debe también al interés de los Estados en mantener una buena reputación en relación con el cumplimiento de los instrumentos jurídicamente no vinculantes de que son parte.[161]

En muchos otros aspectos de las relaciones financieras internacionales, el *soft law* también tiene una importante relevancia práctica. Por ejemplo, en la regulación de los mercados de valores a nivel internacional, la Organización Internacional de Comisiones de Valores (*International Organization of Securities Commissions*, IOSCO) engloba a los principales reguladores de los mercados de valores del mundo y desempeña un papel básico a pesar de que los estándares y principios que desarrolla no son jurídicamente vinculantes. Sin embargo, como apuntan KARMEL y KELLY, la regulación de los mercados de valores requiere de gran flexibilidad y celeridad, algo que es más fácil de conseguir mediante *soft law* que a través de tratados multilaterales.[162] De hecho, el *soft law* ocupa también un importante papel en la regulación de los mercados de valores a nivel europeo. Así, MÖLLERS destaca el hecho de que las recomendaciones y directrices del Comité de Responsables Europeos de Reglamentación de Valores (sustituido desde el 1 de enero de 2011 por la Autoridad Europea de Valores y Mercados), a pesar de no ser jurídicamente vinculantes, tuvieran consecuencias jurídicas, como la necesidad de que las autoridades nacionales justificaran los casos en que se apartaran de las recomendaciones o en relación con la protección de las legítimas expectativas que los ciudadanos se hayan podido formar a partir de tales directrices.[163]

---

[158] En relación con esta cuestión, véase, por ejemplo, LEE, Lawrence L. C., "The Basle Accords as Soft Law: Strengthening International Banking Supervision", *Virginia Journal of International Law*, vol. 39, núm. 1, 1998, págs. 1-40, quien se muestra partidario de que el *soft law* que regula esta materia se convierta progresivamente en *hard law*.

[159] Véase ARNDT, Dominik E., *Sinn und Unsinn von Soft Law…*, ob. cit., 2001, pág. 86.

[160] En concreto, prácticamente el 90% de los países cumplían en 1999 las directrices del Acuerdo de Basilea de 1988 (véase HO, Daniel E., "Compliance with International Soft Law: Why do Countries Implement the Basle Accord?", *Journal of International Economic Law*, vol. 5, núm. 3, 2002, pág. 699).

[161] En su análisis empírico, HO incluye entre sus variables explicativas el nivel de democracia de un país, el grado de respeto por el Estado de Derecho, el PIB per cápita o la existencia de crisis bancarias previas (ibíd., págs. 655-671).

[162] Para KARMEL y KELLY, el uso de *soft law* a la hora de regular a nivel internacional los mercados de valores, a pesar de los inconvenientes que puede plantear, por ejemplo en relación con su legitimidad, debe valorarse globalmente de forma positiva (véase KARMEL, Roberta S.; KELLY, Claire R., "The Hardening of Soft Law in Securities Regulation", *Brooklyn Journal of International Law*, vol. 34, 2009, pág. 951.

[163] Véase MÖLLERS, Thomas M.J., "Sources…", ob. cit., 2010, págs. 391-392.

En materia de seguros, los estándares internacionales son elaborados por la Asociación Internacional de Supervisores de Seguros (*International Association of Insurance Supervisors*, IAIS), que incluye a representantes de las autoridades supervisoras y reguladoras de los mercados de seguros de unos cien países.[164] En relación con la relevancia del *soft law* en el ámbito financiero hay que destacar también el papel de la *International Financial Reporting Standards Foundation* (IFRS Foundation), que es una organización sin ánimo de lucro entre cuyos principales objetivos se encuentra la difusión de estándares en materia de contabilidad. En particular, tales estándares son desarrollados por uno de sus órganos, el *International Accounting Standards Board* (IASB).[165]

Para BRUMMER, la relevancia del *soft law* en el ámbito financiero a nivel internacional se explica fundamentalmente por los siguientes motivos. Para empezar, la regulación de esta materia a nivel nacional suele ser competencia de agencias o de organismos administrativos que no disponen por sí mismos de la capacidad para concluir tratados, por lo que suele preferirse como alternativa el uso de instrumentos jurídicamente no vinculantes. Igualmente, la flexibilidad propia del *soft law* resulta particularmente útil en este ámbito dado que los mercados financieros se encuentran en constante evolución y están sujetos a los cambios que se producen en el contexto económico.[166] Otro aspecto importante es que los Estados tienen importantes motivos para respetar el *soft law* a pesar de no ser jurídicamente vinculante. Así, los Estados que actúen de forma oportunista no solo tendrán una mayor dificultad para alcanzar nuevos acuerdos con el resto de Estados en el futuro, sino que provocarán un severo perjuicio para las entidades financieras que operan en ellos, ya que los mercados las asociarán a un mayor nivel de riesgo. Más aún, es probable que los Estados que infrinjan estándares financieros básicos pierdan capacidad de influencia en las instituciones internacionales en que participen y tengan mayores dificultades para recibir su apoyo.[167]

Por último, si bien la crisis financiera iniciada en 2008 puso de manifiesto la existencia de numerosas deficiencias en la regulación de esta materia, autores como ARNER y TAYLOR consideran que para corregir tales aspectos no es necesario sustituir el *soft law*

[164] Véase BRUMMER, Chris, "Why soft law…", ob. cit., 2010, pág. 628

[165] Como recuerdan KARMEL y KELLY, el hecho de que el IASB derive su financiación del sector privado puede plantear ciertos conflictos de intereses (véase KARMEL, Roberta S.; KELLY, Claire R., "The Hardening…", ob. cit., 2009, pág. 903).

[166] Véase BRUMMER, Chris, "Why soft law…", ob. cit., 2010, págs. 634-637.

[167] Por ejemplo, el cumplimiento con los estándares internacionales suele ser tenido en cuenta por el Fondo Monetario Internacional y por el Banco Mundial a la hora de conceder préstamos (ibíd., págs. 637-641.

por instrumentos jurídicamente vinculantes.[168] Como ha destacado BRUMMER, lo relevante no es la distinción entre instrumentos jurídicamente vinculantes y *soft law*, sino la existencia de mecanismos que promuevan su cumplimiento efectivo.[169]

B. Derechos humanos

Como señala RIPHAGEN, uno de los ámbitos en que ha sido particularmente relevante el *soft law* es el de la protección internacional de los derechos humanos.[170] En este sentido, es habitual que se destaque el papel básico que ha desarrollado la Declaración Universal de los Derechos Humanos a pesar de no ser jurídicamente vinculante.[171] En concreto, la influencia en las fuentes del Derecho de declaraciones y otros instrumentos jurídicamente no vinculantes aprobados por organizaciones internacionales como las Naciones Unidas es clara. Así, la doctrina ha destacado diversas posibilidades, como el hecho de que tales ejemplos de *soft law* hubieran propiciado el surgimiento de nuevas normas consuetudinarias, de principios generales del Derecho o que se empleen para interpretar los tratados internacionales sobre derechos humanos.[172]

SIMMA también ha destacado el importante papel que juega el *soft law* en la protección de los derechos humanos, especialmente al interactuar con los tratados internacionales y contribuir a definir de forma precisa su contenido y facilitar su aplicación. El anterior autor también destaca el impacto de la Comisión de Derechos Humanos de las Naciones Unidas en los ordenamientos jurídicos nacionales, a pesar de que sus instrumentos no son propiamente jurídicamente vinculantes.[173] Más aún, como señala SCHLAGER, casos

[168] Véase ARNER, Douglas W.; TAYLOR, Michael, "The Global Financial Crisis and the Financial Stability Board: Hardening the Soft Law of International Financial Regulation?", *University of New South Wales Law Journal*, vol. 32, núm. 2, 2009, pág. 491.

[169] Véase BRUMMER, Chris, *Soft Law and the Global Financial System – Rule Making in the 21st Century*, Cambridge University Press, Cambridge, 2012, págs. 138 y 173-176.

[170] Véase RIPHAGEN, Willem, "From soft…", ob. cit., 1987, págs. 83-92.

[171] Véase, por ejemplo, el análisis de OLIVIER, Michèle, "The Relevance of "Soft Law" as a Source of International Human Rights", *The Comparative and International Law Journal of Southern Africa*, vol. 35, núm. 3, 2002, págs. 289-307. La Declaración Universal de los Derechos Humanos fue adoptada el 10 de diciembre de 1948 por la Asamblea General de las Naciones Unidas mediante su Resolución 217 (A) III.

[172] Véase especialmente SIMMA, Bruno; ALSTON, Philip, "Sources of Human Rights Law: Custom, Jus Cogens, and General Principles", *Australian Year Book of International Law*, vol. 12, 1988-1989, págs. 90-106.

[173] Véase HANDL, G. F.; REISMAN, W. M.; SIMMA, B.; DUPUY, P. M.; CHINKIN, C., "A Hard Look at Soft Law", en *American Society of International Law – Proceedings*, vol. 82, 1988, págs. 371-393, reimprimido en FATOUROS, A. A. (ed.), *Transnational Corporations: The International Legal Framework*, Routledge, Londres, 1994, págs. 344-345.

como el de la Organización para la Seguridad y la Cooperación en Europa muestran que el *soft law* puede ser incluso más adecuado que el *hard law* a la hora de promover la protección de los derechos humanos.[174]

Una muestra más reciente del uso de *soft law* en el ámbito de la protección de los derechos humanos es la Declaración de las Naciones Unidas sobre los Derechos de los Pueblos Indígenas, adoptada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 13 de septiembre de 2007.[175] El contenido de tal Declaración es relativamente ambicioso y reconoce aspectos como el derecho de los pueblos indígenas a la autonomía (art. 4) y a la restitución de las tierras que hubieran perdido sin su consentimiento libre e informado (art. 28). Si bien la Declaración no es jurídicamente vinculante, la doctrina ha apuntado que su relevancia va más allá de su fuerza moral e incluye ciertos efectos jurídicos. Así, BARELLI ha destacado su influencia en la formación de nuevas normas consuetudinarias, facilitando la identificación de su elemento subjetivo u *opinio iuris*.[176] De hecho, el anterior autor considera que para promover la protección de los pueblos indígenas, el *soft law* resulta más conveniente que el *hard law*, ya que si se hubiera empleado un tratado jurídicamente vinculante probablemente hubiera sido ratificado por un número de Estados más limitado o bien su contenido hubiera sido más vago.[177]

Por otra parte, GUZMAN y MEYER también califican como *soft law* las decisiones de los órganos internacionales encargados de supervisar el cumplimiento de los tratados internacionales en este ámbito, como el Comité de Derechos Humanos, que supervisa la aplicación del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, o el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, que vela por el cumplimiento de la Convención Europea de Derechos Humanos. El motivo es que tales decisiones o sentencias, a pesar de no ser jurídicamente obligatorias (excepto en relación con las partes del litigo) influyen de manera decisiva a la hora de interpretar en el futuro las normas vinculantes sobre derechos humanos.[178]

---

[174] Véase SCHLAGER, Erika B., "A Hard Look at Compliance with "Soft" Law: the case of the OSCE", en SHELTON, Dinah (ed.), *Commitment and Compliance*, Oxford University Press, Oxford, 2000, pág. 371.

[175] Resolución de la Asamblea General de las Naciones Unidas 61/295 de 13 de septiembre de 2007.

[176] Véase BARELLI, Mauro, "The Role of Soft Law in the International Legal System: The case of the United Nations Declaration on the Rights of Indigenous Peoples", *International and Comparative Law Quarterly*, vol. 58, núm. 4, 2009, pág. 967.

[177] Ibíd., págs. 966-970.

[178] Por ejemplo, GUZMAN y MEYER se refieren al hecho de que en ocasiones las decisiones del Comité de Derechos Humanos sobre un caso concreto se empleen para valorar la legislación de países, como los Estados Unidos, que no han ratificado el Protocolo Facultativo de 1976 mediante el que se permite a personas individuales solicitar opiniones sobre posibles violaciones de derechos humanos (véase GUZMAN, Andrew T.; MEYER, Timothy L., "International…", ob. cit., 2010, págs. 210-213).

Por último, puede destacarse la opinión de SHELTON, para quien el *soft law* ocupa un importante papel en la protección de los derechos humanos a nivel internacional, interactuando con el *hard law*. De hecho, la anterior autora destaca que, aunque pueda parecer paradójico, el principal impacto del *soft law* no es el de los instrumentos no vinculantes que contienen grandes declaraciones de derechos humanos, sino el de aquellos que interpretan y determinan cómo aplicar los tratados internacionales sobre esta materia.[179]

C. Protección del medio ambiente

Como señala DUPUY, el *soft law* es particularmente habitual en el ámbito de la protección del medio ambiente.[180] Para BODANSKY *et al*., en esta materia el texto de los tratados suele constituir únicamente la punta del iceberg normativo, esto es, para comprender los tratados suele ser necesario tener en cuenta otros instrumentos que propiamente no son jurídicamente vinculantes.[181] Igualmente, TOOPE considera que en ningún otro ámbito existe una relación tan estrecha entre elementos formales e informales, combinando instrumentos vinculantes con *soft law*, normas precisas con principios generales y procedimientos de solución de controversias de muy distinto tipo.[182] Más aún, según el anterior autor, la regulación internacional de la protección del medio ambiente muestra que el papel del consentimiento de los Estados es cada vez más sutil, esto es, el *soft law* conlleva la aparición de marcos generalmente aceptados que pueden limitar en la práctica la capacidad de los Estados para mantenerse al margen.[183]

En el ámbito de la protección del medio ambiente, una muestra de *soft law* frecuentemente citada por la doctrina es la Declaración de la Conferencia de las

[179] SHELTON se refiere, por ejemplo, a los comentarios generales que puede emitir el Comité de Derechos Humanos según el art. 40.4 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, los cuales tienen frecuentemente un character interpretativo (véase SHELTON, Dinah, "Compliance with International Human Rights Soft Law", en BROWN WEISS, Edith (ed.), *International Compliance with Nonbinding Accords*, The American Society of International Law, Washington, 1997, pág. 141).

[180] Véase la opinion de DUPUY recogida en HANDL, G. F.; REISMAN, W. M.; SIMMA, B.; DUPUY, P. M.; CHINKIN, C., "A Hard Look…", ob. cit., 1994, págs. 349-354. Para una presentación detallada de las razones que explican el uso de *soft law* en este ámbito, véase KISS, Alexandre; SHELTON, Dinah, *Guide to International Environmental Law*, Martinus Nijhoff Publishers, Leiden, 2007, págs. 9-10.

[181] Véase BODANSKY, Daniel; BRUNNÉE, Jutta; HEY, Ellen, "International Environmental Law: Mapping the Field", en BODANSKY, Daniel; BRUNNÉE, Jutta; HEY, Ellen (eds.), *The Oxford Handbook of International Environmental Law*, Oxford University Press, Oxford, 2008, págs. 21-22.

[182] Véase TOOPE, Stephen J., "Formality and Informality", en BODANSKY, Daniel; BRUNNÉE, Jutta; HEY, Ellen (eds.), *The Oxford Handbook of International Environmental Law*, Oxford University Press, Oxford, 2008, pág. 114.

[183] Ibíd., págs. 120-122.

Naciones Unidas sobre el Medio Humano, adoptada en Estocolmo en 1972.[184] En principio, tal declaración no tiene un carácter jurídicamente vinculante y además, la mayor parte de los principios que contiene resultan muy genéricos, por lo que carecería de sentido acudir ante un tribunal para que se garantizara su cumplimiento. Sin embargo, como señala BAXTER, algunos de los principios de la Declaración de Estocolmo tienen un carácter mucho más preciso, como la mención contenida al derecho de los Estados a explotar sus recursos propios según sus propias políticas medioambientales. De ahí que el anterior autor considere que tales principios, a pesar de no estar incluidos en un tratado, forman parte del Derecho Internacional del medio ambiente y disponen de un cierto carácter normativo.[185]

Otro ejemplo paradigmático de *soft law*, como queda patente en su propio título, es la "Declaración autorizada, sin fuerza jurídica obligatoria, de principios para un consenso mundial respecto de la ordenación, la conservación y el desarrollo sostenible", adoptada como parte del Acta Final de la Conferencia sobre Medio Ambiente y Desarrollo celebrada en Rio de Janeiro en 1992.[186]

En general, la doctrina ha destacado la influencia de instituciones como el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (UNEP) a la hora de desarrollar el *soft law* en este ámbito material.[187] Así, como señala SCHROEDER, el mandato del UNEP incluye el desarrollo de instrumentos no vinculantes, entre los que pueden destacarse los Principios de conducta en el ámbito del medio ambiente en materia de conservación y utilización armoniosa de los recursos naturales compartidos por dos o más Estados, las Directrices de Montreal sobre polución terrestre, las Directrices de El Cairo sobre gestión de residuos y las Directrices sobre intercambio de información sobre productos químicos en el comercio internacional. Para el anterior autor, los citados ejemplos de *soft law* en el ámbito de la protección del medio ambiente pueden influir de diversos modos en las fuentes formales del Derecho, por ejemplo a través de la interpretación de los tratados, e incluso evolucionar hasta convertirse en *hard law*.[188] Tal relación entre el

[184] Véase, por ejemplo, los análisis de BAXTER y DUPUY al respecto (BAXTER, Richard R., "International Law in…", ob. cit., 1980, págs. 559-560; y DUPUY, Pierre-Marie, "Soft Law…", ob. cit., 1991, págs. 420-435).

[185] Véase BAXTER, Richard R., "International Law in…", ob. cit., 1980, págs. 559-560.

[186] Documento A/CONF.151/26 (Vol. III). El título del documento en su versión original es "Non-legally binding authoritative statement of principles for a global consensus on the management, conservation and sustainable development of all types of forests".

[187] Véase DUPUY, Pierre-Marie, "Soft Law…", ob. cit., 1991, pág. 423. Para más muestras de *soft law* relativas a la protección del medio ambiente, véase KIRTON, John J.; TREBILCOCK, Michael J. (eds.), *Hard Choices, Soft Law: Voluntary Standards in Global Trade, Environment and Social Governance*, Ashgate, Aldershot, 2004, págs. 33-120.

[188] Cfr. SCHROEDER, Marcus, *Die Koordinierung der internationalen Bemühungen zum Schutz der Umwelt*, Duncker & Humblot, Berlín, 2005, págs. 71-72. Véanse igualmente los ejemplos de *soft law* citados por TOOPE, Stephen J., "Formality…", ob. cit., 2008, pág. 121.

soft law y el *hard law*, en particular, las normas consuetudinarias de Derecho Internacional del medio ambiente, ha sido también destacada por DUPUY, quien de todos modos considera que es especialmente importante analizar si la práctica de los Estados es coherente con los instrumentos jurídicamente no vinculantes que hayan aprobado.[189]

Igualmente, la OCDE también ha destacado por sus numerosos proyectos, como los relativos a la seguridad en el uso de productos químicos.[190] En este sentido, SKALA ha analizado de manera detalla el papel de las recomendaciones de esta y de otras organizaciones internacionales sobre protección del medio ambiente y ha tratado su relación con las fuentes formales del Derecho Internacional, así como su influencia en las fuentes nacionales, centrándose en el caso alemán, en el que ha constatado su relevancia.[191]

Por otra parte, en relación con este ámbito puede destacarse el papel de la Organización Internacional para la Estandarización (ISO), ya que a pesar de que su campo de actuación es muy amplio, abarcando materias tan variadas como la construcción de viviendas o el diseño de productos médicos, muchos de los estándares que elabora tratan cuestiones medioambientales.[192] Para KLABBERS, tal institución puede considerarse una "organización internacional *soft*" o, más concretamente, un ejemplo de colaboración público-privada, ya que en ella participan los institutos de estandarización (ya sean públicos o privados) de diversos países.[193] Sin embargo, tales estándares no resultan en ningún caso jurídicamente vinculantes, por lo que la decisión de seguirlos es voluntaria.

---

[189] Véase DUPUY, Pierre-Marie, "Formation of Customary International Law and General Principles", en BODANSKY, Daniel; BRUNNÉE, Jutta; HEY, Ellen (eds.), *The Oxford Handbook of International Environmental Law*, Oxford University Press, Oxford, 2008, págs. 458-460.

[190] Para más información sobre las actividades de la OCDE en relación con la protección del medio ambiente, véase su página web (http://www.oecd.org).

[191] Véase SKALA, Astrid, *Internationale technische Regeln und Standards zum Umweltschutz: ihre Entstehungsarten und rechtlichen Wirkungen*, Carl Heymanns Verlag AG, Colonia, 1982, págs. 180-207 y 236-240.

[192] En relación con el papel de la ISO en el ámito de la protección del medio ambiente, véanse ROTH-ARRIAZA, Naomi, "Compliance with Private Voluntary Agreements: The Example of the International Organization for Standardization's ISO 14000 Environmental Management and Release Standards", en BROWN WEISS, Edith (ed.), *International Compliance with Nonbinding Accords*, The American Society of International Law, Washington, 1997, págs. 205-218 y MORRISON, Jason; ROTH-ARRIAZA, Naomi, "Private and Quasi-Private Standard Setting", en BODANSKY, Daniel; BRUNNÉE, Jutta; HEY, Ellen (eds.), *The Oxford Handbook of International Environmental Law*, Oxford University Press, Oxford, 2008, págs. 501-504. Para una presentación detallada del papel de la estandarización en la sociedad contemporánea, véase BRUNNSSON, Nils; JACOBSSON, Bengt (eds.), *A World of Standards*, Oxford University Press, Oxford, 2000.

[193] Para KLABBERS, la ISO constituye un ejemplo de "auto-regulación". Para más detalles véase KLABBERS, Jan, "Institutional…", ob. cit., 2001, págs. 406 y 416-417.

D. Otros ámbitos

Incluso en sectores cuya regulación internacional se había basado en normas jurídicas, como tratados internacionales, cada vez es más frecuente observar la presencia del *soft law*. Este es el caso, por ejemplo, del Derecho Internacional del Trabajo, en el que tradicionalmente ocupaban una posición central las convenciones internacionales promovidas en el marco de la Organización Internacional del Trabajo (OIT), que actualmente constituye una agencia especializada de las Naciones Unidas. Sin embargo, la adopción en 1998 de la *Declaración de la OIT relativa a los principios y los derechos fundamentales en el trabajo y su seguimiento* muestra la creciente tendencia de la OIT a emplear *soft law*.[194]

A pesar de que la introducción del *soft law* en este ámbito podría ser considerada como un intento de relegar a un plano secundario las convenciones multilaterales sobre Derecho del Trabajo desarrolladas desde los años veinte del siglo XX, DUPLESSIS recuerda que el objetivo de tal Declaración es conseguir influir en la práctica de actores internacionales que probablemente no iban a ratificar los tratados existentes. Por lo tanto, la anterior autora considera que el intento de mantener las categorías doctrinales inalteradas con el fin de evitar la confusión y la inseguridad jurídica podría comportar una limitación a la hora de influir en el comportamiento de los actores internacionales. De ahí que DUPLESSIS se muestre en general partidaria de incorporar el *soft law* en el conjunto de instrumentos empleados para regular el Derecho del Trabajo a nivel internacional.[195] De hecho, como apunta LEARY, en la práctica el *soft law* elaborado por la OIT interactúa también con el de otras organizaciones, por ejemplo influyendo en la interpretación de las Directrices de la OCDE sobre Empresas Multinacionales.[196] En general, las recomendaciones de la OIT son una de las muestras de *soft law* que goza de mayor legitimidad gracias a las características de la propia OIT y al rigor del procedimiento previsto para su adopción, lo cual repercute positivamente en su posterior seguimiento.[197]

---

[194] La *Declaración de la OIT relativa a los principios y los derechos fundamentales en el trabajo y su seguimiento* fue adoptada por la Conferencia Internacional del Trabajo en su 86ª reunión, celebrada en Ginebra el 18 de junio de 1998. En relación con la creciente presencia de *soft law* en el marco de la OIT, véase ÁLVAREZ, José E., *International Organizations*..., ob. cit., 2006, pág. 230.

[195] En relación con el papel del *soft law* en el marco de la OIT, véase DUPLESSIS, Isabelle, "Le vertige…", ob. cit., 2007, págs. 259-264.

[196] Véase LEARY, Virginia, "Nonbinding Accords in the Field of Labor", en BROWN WEISS, Edith (ed.), *International Compliance with Nonbinding Accords*, The American Society of International Law, Washington, 1997, págs. 254-256.

[197] Véase MAUPAIN, Francis, "International Labor Organization Recommendations and Similar Instruments", en SHELTON, Dinah (ed.), *Commitment and Compliance*, Oxford University Press, Oxford, 2000, pág. 392. Para más detalles sobre el papel del *soft law* en la regulación de las condiciones laborales, véase KIRTON, John J.; TREBILCOCK, Michael J. (eds.), *Hard Choices*..., ob. cit., 2004, págs. 121-185.

Por otra parte, incluso en un ámbito tan sensible como el de la seguridad internacional es posible observar la relevancia del *soft law* en relación con cuestiones como el control de las armas nucleares. En este sentido, MEYER recuerda que el régimen de no proliferación de armas nucleares se articula mediante un conjunto de tratados complementado mediante acuerdos no vinculantes jurídicamente.[198] Así, entre los instrumentos vinculantes destaca el Tratado de No-Proliferación Nuclear de 1968, de acuerdo con el cual los únicos países que podrán poseer armas nucleares son aquellos que habían hecho pruebas nucleares antes del 1 de enero de 1967, es decir, China, los Estados Unidos, Francia, el Reino Unido y la Unión Soviética. El Tratado de No-Proliferación Nuclear también limita la exportación de tecnología nuclear, pero dado que esta tecnología se encuentra en constante evolución, este aspecto no es regulado de forma detallada en el anterior tratado, sino que es desarrollado por directrices jurídicamente no vinculantes elaboradas por distintos comités.[199] Además, como señala LIPSON, durante la Guerra Fría gran parte de los acuerdos entre los Estados Unidos y la Unión Soviética en materia de seguridad tuvieron un carácter informal, llegando a ser incluso orales o tácitos en algunos casos.[200]

El *soft law* tiene también una notable relevancia en el ámbito del Derecho Privado. Así, DROBNIG destaca el significativo papel que instituciones como UNIDROIT o UNCITRAL han tenido a la hora de desarrollar principios y modelos de normas sobre Derecho Civil y Mercantil.[201] En el ámbito del Derecho Privado, EISELEN distingue dos tipos de *soft law*: los códigos o modelos legislativos preparados para que puedan ser adoptados por los Estados a la hora de preparar su normativa interna y los códigos voluntarios elaborados con la finalidad de influir directamente en la actividad de actores privados, como la regulación de los *incoterms* efectuada por la Cámara de Comercio Internacional.[202] Una muestra de la relevancia de estos códigos puede apreciarse en el mundo empresarial, ya que en diversos países se han aprobado códigos de conducta

[198] En relación con el papel del *soft law* en este ámbito, véase especialmente MEYER, Timothy, "Soft Law…", ob. cit., 2009, págs. 921-938.

[199] En concreto, tales directrices son elaboradas por el Comité Zangger y el *Nuclear Suppliers Group* (ibíd., pág. 925).

[200] Por ejemplo, LIPSON se refiere a los acuerdos orales que permitieron resolver la crisis de los misiles de Cuba que tuvo lugar en 1962 (véase LIPSON, Charles, "Why…", ob. cit., 1991, págs. 523-525).

[201] Para más detalles, véase DROBNIG, Ulrich, "Vereinheitlichung von Zivilrecht durch soft law: neuere Erfahrungen und Einsichten", en BASEDOW, Jürgen *et al*., *Aufbruch nach Europa – 75 Jahre Max-Planck-Institut für Privatrecht*, Mohr Siebeck, Tübingen, 2001, págs. 747-755.

[202] Véase EISELEN, Sieg, "Globalization and harmonization of international trade law", en FAURE, Michael; VAN DER WALT, André (eds.), *Globalization and Private Law - The Way Forward*, Edward Elgar, Cheltenham, 2010, págs. 111-113.

sobre buen gobierno corporativo.[203] En el campo de la protección de la propiedad intelectual, la doctrina también se ha planteado la posibilidad de que el *soft law* pueda resultar conveniente a la hora de facilitar de forma rápida y flexible acuerdos que eviten la existencia de ámbitos carentes de cualquier tipo de regulación.[204]

En el marco de la Unión Europea, el *soft law* también ha tenido tradicionalmente una significativa presencia en la regulación de múltiples ámbitos materiales.[205] Por ejemplo, el fenómeno del *soft law* ha tenido un importante papel en el campo del Derecho de la Competencia y de hecho parece que continúa ganando relevancia en este sector, hasta el punto de repercutir directamente en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre esta materia.[206]

Más aún, el *soft law* ha influido a nivel europeo en otros ámbitos, como las políticas de empleo,[207] la armonización del Derecho privado[208] y los derechos fundamentales.[209]

[203] En relación con el Código de conducta alemán sobre buen gobierno corporativo (Deutscher Corporate Governance Kodex), véase el estudio de ARNDT, Dominik E., *Sinn und Unsinn von Soft Law…*, ob. cit., 2001, págs. 60-68. Respecto a la situación en Italia sobre esta cuestión, véase, por ejemplo, MOSTACCI, Edmondo, *La* soft law *nel sistema delle fonti: uno studio comparato*, CEDAM, Padua, 2008, págs. 178-181.

[204] Véase BALLREICH, Hans, "Nachdenkliches über "soft law": Seine mögliche Rolle beim internationalen Schutz des geistigen Eigentums", *Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht Internationaler Teil*, vol. 38, núm. 5, 1989, pág. 387.

[205] Para una presentación general de la relevancia del *soft law* en el ámbito de la Unión Europea, véanse, por ejemplo, los trabajos de WELLENS, K. C.; BORCHARDT, G. M., "Soft…", ob. cit., 1989, págs. 267-321; SENDEN, Linda A. J., *Soft Law in European Community Law*, Hart Publishing, 2004; PETERS, Anne, "Typology, Utility and Legitimacy of European Soft Law", en EPINEY, Astrid; HAAG, Marcel; MEINEMANN, Andreas (eds.), *Die Herausforderung von Grenzen: Festschrift für Roland Bieber*, Nomos, Baden-Baden, 2007, págs. 413-428; y SCHWARZE, Jürgen, "Soft Law im Recht der Europäischen Union", *Europarecht*, vol. 46, núm. 1, 2011, págs. 14-15.

[206] Véanse, por ejemplo, IDOT, Laurence, "À propos de l'internationalisation du droit – Réflexions sur la *soft law* en droit de la concurrence", en AZZI, Tristan *et al*. (eds.), *Vers de nouveaux équilibres entre ordres juridiques – Liber amicorum Hélène Gaudemet-Tallon*, Dalloz, París, 2008, págs. 87-88, 106 y 113-116; y ALDESTAM, Mona, "Soft Law and the State Aid Policy Area", en MÖRTH, Ulrika (ed.), *Soft Law in Governance and Regulation: An Interdisciplinary Analysis*, Edward Elgar, Cheltenham (Reino Unido), Northamptom (Estados Unidos), 2004, págs. 11-36. Para un análisis más detallado del papel del *soft law* en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, véase, por ejemplo, KLABBERS, Jan, "The Undesirability of Soft Law", *Nordic Journal of International Law*, vol. 67, núm. 4, 1998, págs. 387-391.

[207] Véase JACOBSSON, Kerstin, "Between Deliberation and Discipline: Soft Governance in EU Employment Policy", en MÖRTH, Ulrika (ed.), *Soft Law in Governance and Regulation: An Interdisciplinary Analysis*, Edward Elgar, Cheltenham (Reino Unido), Northamptom (Estados Unidos), 2004, págs. 81-102.

[208] La unificación o armonización del Derecho privado europeo se ha basado frecuentemente en el uso de *soft law*, cuyas raíces han sido incluso situadas en la *lex mercatoria* desarrollada durante la Edad Media (véase DI ROBILANT, Anna, "Genealogies of Soft Law", *The American Journal of Comparative Law*, vol.

Incluso ha desempeñado un importante papel en relación con cuestiones tributarias[210] y ha incidido en la normativa sobre estabilidad presupuestaria y endeudamiento público.[211] A pesar de que este estudio se centra en el *soft law* en la fiscalidad internacional y, como se indicó en la introducción, deja fuera de su objeto de estudio al *soft law* de la Unión Europea en materia tributaria por responder a un sistema de fuentes y a un contexto institucional diferente, pueden destacarse los siguientes aspectos.

En relación con la imposición sobre sociedades, ante las dificultades para alcanzar un consenso y aprobar normas jurídicamente vinculantes que armonizaran esta cuestión y facilitaran el funcionamiento del mercado único, las instituciones europeas, especialmente la Comisión Europea, apostaron por el *soft law*, como el Código de Conducta sobre Fiscalidad Empresarial.[212] En este sentido también hay que destacar el papel de las comunicaciones de la Comisión Europea sobre cuestiones fiscales.[213] Este *soft law* en materia tributaria ha tenido una importante influencia práctica e incluso ha

54, núm. 3, 2006, págs. 511-527, quien sin embargo se muestra crítica con tal vinculación). De hecho, KANSAKU incluye la *lex mercatoria* (en sus manifestaciones contemporáneas) en la categoría de *soft law* para facilitar el análisis de su función y estructura (véase KANSAKU, Hiroyuki, "Lex mercatoria als *soft law*", en MURAKAMI, Jurichi; MARUTSCHKE, Hans-Peter; RIESENHUBER, Karl (eds.), *Globalisierung und Recht*, De Gruyter Recht, Berlín, 2007, págs. 142).

[209] Véase el análisis de ÖSTERDAHL sobre la relevancia en la jurisprudencia de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea antes de que ésta tuviera carácter vinculante (ÖSTERDAHL, Inger, "The ECJ and Soft Law: Who's Afraid of the EU Fundamental Rights Charter?", en MÖRTH, Ulrika (ed.), *Soft Law in Governance and Regulation: An Interdisciplinary Analysis*, Edward Elgar, Cheltenham (Reino Unido), Northamptom (Estados Unidos), 2004, págs. 37-60).

[210] En relación con la doctrina más reciente sobre el papel del *soft law* sobre fiscalidad en la Unión Europea, véase, por ejemplo, KEMMEREN, Eric C. C. M., "Sources of EU Law for European Tax Integration: Well-Known and Alternative Legal Instruments", en WEBER, Dennis (ed.), *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration: Primary Law, Secondary Law, Soft Law, Coordination, Comitology and their Relationship*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2010, págs. 41-43; y LAMPREAVE MÁRQUEZ, Patricia: "El *soft law* y sus implicaciones en la política fiscal de la UE", *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, núm. 5/2011, 2011, págs. 3-15.

[211] Véase VEGA GARCÍA, Alberto, "Eurostat, Soft Law, and the Measurement of Public Debt: The Case of Public-Private Partnerships", *European Journal of Legal Studies*, vol. 6, núm. 2, 2014, págs. 96-118.

[212] En este sentido, MCLURE destaca el liderazgo de la Comisión a la hora de optar por el *soft law* (véase MCLURE, Charles E., "Legislative, Judicial, Soft Law, and Cooperative Approaches to Harmonizing Corporate Income Taxes in the US and the EU", *The Columbia Journal of European Law*, vol. 14, núm. 3, 2008, págs. 409-413). Igualmente, MARTÍN JIMÉNEZ destaca el papel del *soft law* en la configuración de las políticas de la Comisión Europea sobre fiscalidad empresarial (MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., *Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community: an Institutional and Procedural Analysis*, Kluwer, Londres, 1999, págs. 299-322).

[213] En relación con esta cuestión, véase, por ejemplo, PISTONE, Pasquale, "Tratados Fiscales Internacionales y Soft Law", en GARCÍA NOVOA, César; HOYOS JIMÉNEZ, Catalina (coords.), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Marcial Pons Argentina, Buenos Aires, 2008, págs. 1202-1206.

incidido en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea[214] y de los tribunales nacionales de diversos Estados europeos.[215]

III. La relación entre el *soft law* y las fuentes formales del Derecho

Aunque sea indirectamente, el *soft law* tiene efectos jurídicos.[216] En este sentido, a la hora de analizar esta cuestión puede ser útil tener presente la distinción que recoge D'ASPREMONT entre "actos jurídicos" y "hechos jurídicos", según la cual los efectos de los "actos jurídicos" se caracterizarían por derivar directamente de la voluntad de los sujetos (como Estados) a que se atribuyen, mientras que los efectos de los "hechos jurídicos" se fundamentarían en normas preexistentes en el ordenamiento.[217] En consecuencia, los instrumentos no vinculantes jurídicamente como las recomendaciones de organizaciones internacionales, directrices o modelos de tratado no constituirían un acto jurídico, pero sí que podrían considerarse "hechos jurídicos" que de forma indirecta podrían generar consecuencias jurídicas.

Si bien los efectos del *soft law* tienden a infravalorarse,[218] en la práctica queda patente la importante influencia que tienen las recomendaciones de las organizaciones internacionales en el comportamiento de los Estados. Ello puede deberse a la "autoridad" de que suele disfrutar el *soft law*.[219] Por ejemplo, en el caso de las recomendaciones de la Asamblea General de las Naciones Unidas, los Estados evitan

[214] Para NOCETE CORREA, la principal diferencia existente entre el *soft law* con contenido tributario presente en el ámbito internacional y en el de la Unión Europea reside en el hecho de que en el contexto europeo existe un órgano jurisdiccional (el Tribunal de Justicia de la Unión Europea) que suele tener en cuenta el *soft law* a la hora de interpretar el Derecho vigente (NOCETE CORREA, Francisco José, "El diverso alcance del *soft law* como instrumento interpretativo en la fiscalidad internacional y europea", *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, núm. 1/2011, 2011, págs. 61-62).

[215] Véase ROCCATAGLIATA, Franco, "The European Commission's Soft-Law Approach and Its Possible Impact on EC Tax Law Interpretation", en PISTONE, Pasquale (ed.), *Legal Remedies in European Tax Law*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2009, págs. 77-83.

[216] Esta posición ha sido sostenida, por ejemplo, por DUPUY, Pierre-Marie, "Soft Law…", ob. cit., 1991, pág. 435.

[217] Para más detalles véase D'ASPREMONT, Jean, "Softness in International Law…", ob. cit., 2008, págs. 1077-1080.

[218] Véase SEIDL-HOHENVELDERN, Ignaz, "International Economic "Soft Law"", *Recueil des Cours*, vol. 163, 1979, pág. 194.

[219] Esta "autoridad" del *soft law* puede derivar de factores como la institución en que tiene su origen, el número de Estados que lo respaldan. Para más detalles, véase VERDROSS, Alfred; SIMMA, Bruno, *Universelles…*, ob. cit., 2010, págs. 420-421.

violarlas y, si no estuvieran de acuerdo con su contenido y decidieran no seguirlas, suelen alegar su inaplicabilidad al caso concreto pero no su irrelevancia jurídica.[220]

Esta situación muestra que el *soft law* no suele existir de forma aislada, sino que normalmente se interrelaciona con el *hard law*, ya sea como precursor de nuevas normas jurídicamente vinculantes o como complemento suyo.[221] En este sentido, CHINKIN incluso presenta una clasificación del *soft law* en diversas categorías en función de la relación existente con el *hard law*, distinguiendo, por ejemplo, el *soft law* que interpreta o desarrolla el *hard law*, el *soft law* que supone un primer paso previo a la aparición de normas jurídicas con el mismo contenido, el *soft law* que meramente informa sobre la existencia de *hard law* y el *soft law* que puede dar lugar a obligaciones jurídicas como consecuencia de las doctrinas del *estoppel* y la aquiescencia.[222] De todos modos, si bien es habitual que exista algún tipo de relación entre el *soft* y el *hard law*, esta conexión no siempre se dará, ya que como ABBOTT y SNIDAL recuerdan, no puede considerarse que los acuerdos internacionales sigan algo parecido a un ciclo vital con una etapa inicial en la que predomina el *soft law* y otra posterior en la que lo habitual sea el *hard law*.[223]

En la opinión de GASSNER, el *soft law* no constituye ninguna fuente de Derecho por sí mismo, por lo que la tarea de la doctrina debe ser determinar su relevancia y sus efectos a partir de las normas jurídicas existentes.[224] De hecho, esta forma de proceder a la hora de analizar el estatus jurídico del *soft law* (como las recomendaciones de organizaciones internacionales), intentando determinar sus posibles efectos mediante la relación que puede existir entre estas y las fuentes tradicionales del Derecho, es la más habitual.[225]

[220] Véase SCHREUER, Christoph, "Recommendations…", ob. cit., 1977, pág. 105.

[221] En este sentido véase SHELTON, Dinah, "Introduction...", ob. cit., 2000, pág. 10; y BAYNE, Nicholas, "Hard and Soft Law in International Institutions: Complements, Not Alternatives", in KIRTON, John J.; TREBILCOCK, Michael J. (eds.), *Hard Choices…*, ob. cit., 2004, págs. 351-352.

[222] Véase CHINKIN, Christine, "Normative Development in the International Legal System", en SHELTON, Dinah (ed.), *Commitment and Compliance*, Oxford University Press, Oxford, 2000, págs. 30-31.

[223] De todos modos, los citados autores consideran que es más probable que el *hard law* sea el resultado de una evolución a partir del *soft law* que de una creación utópica a partir de la nada (ABBOTT, Kenneth W.; SNIDAL, Duncan, "Hard and Soft Law in International Global Governance", *International Organization*, vol. 54, núm. 3, 2000, pág. 447).

[224] Véase GASSNER, Wolfgang, "Die rechtliche Bewältigung von Soft Law – Zusammenfassende Schlussworte", en LANG, Michael; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus, *Soft Law in der Praxis*, Linde, Viena, 2005, pág. 156. Sin embargo, JENNINGS considera que a la hora de analizar las recomendaciones de organizaciones internacionales (que constituyen un tipo de *soft law*) no es conveniente reconducirlas a las categorías tradicionales previstas en el art. 38 del Estatuto de la CIJ, ya que probablemente lo más adecuado sea reconocer que se trata de "otros tipos de Derecho" (JENNINGS, Robert Y., "What is International Law and how do we tell it when we see it?", *Schweizerisches Jahrbuch für Internationales Recht*, vol. 37, 1981, pág. 39).

[225] Véase, por ejemplo, SCHREUER, Christoph, "Recommendations…", ob. cit., 1977, pág. 106.

De ahí que este también sea nuestro punto de partida. A continuación empezaremos analizando esta influencia desde la perspectiva general del Derecho Internacional Público. Posteriormente estudiaremos la conexión que existe entre el *soft law* y los ordenamientos jurídicos estatales.

A. Perspectiva internacional

Esta sección analiza los vínculos que se pueden dar entre el *soft law* y las fuentes formales del Derecho Internacional Público (tratados, normas consuetudinarias y principios generales del Derecho). Como podrá apreciase, normalmente suelen establecerse relaciones de complementariedad, pero, como SHAFFER y POLLACK advierten, en determinados casos excepcionales el *soft* y el *hard* law pueden incluso actuar como antagonistas de forma que, por ejemplo, ciertos países podrían introducir nuevos instrumentos jurídicamente no vinculantes para limitar la efectividad del *hard law* cuyo contenido no comparten.[226]

Por otra parte, el art. 38.1.d) del Estatuto de la CIJ indica que las decisiones judiciales y las doctrinas de los publicistas de mayor competencia de las distintas naciones son medios auxiliares para la determinación de las reglas de Derecho. Dado que el número de litigios que se han planteado ante la CIJ es relativamente reducido, es más fácil apreciar la influencia del *soft law* en la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales internos. De todos modos, la doctrina ha destacado que si bien la CIJ no fundamenta sus decisiones en el *soft law* como tal,[227] lo anterior no quiere decir que el *soft law* no haya podido influir de forma indirecta en las fuentes formales del Derecho en las que la Corte basa sus decisiones. Más aún, CHINKIN señala que en la medida de lo posible, la Corte evitará contradecirlo.[228]

Así pues, a continuación presentaremos esta cuestión desde la perspectiva general del Derecho Internacional, empezando con los tratados y continuando con las normas consuetudinarias y los principios generales del Derecho.

---

[226] Para SHAFFER y POLLACK, el *soft* y el *hard* law pueden emplearse de forma contradictoria especialmente en los casos en que existe un importante conflicto distributivo y concurren varias instituciones en la regulación de una materia. Como ejemplo de ello, los anteriores autores se refieren a los diferentes instrumentos aprobados en el marco de la Organización Mundial del Comercio, del Consejo de Europa y de la UNESCO sobre actividades, bienes y servicios con carácter cultural. Para más detalles, véase SHAFFER, Gregory C.; POLLACK, Mark A., "Hard...", ob. cit., 2010, págs. 767-773.

[227] Véase KLABBERS, Jan, "The Redundancy…", ob. cit., 1996, pág. 172. De hecho es lógico que así sea, ya que tales instrumentos solo podrían fundamentar una decisión si, como indica GRUCHALLA-WESIERSKI, las partes hubieran determinado previamente que las controversias se resolverían *ex aequo et bono* de acuerdo con lo previsto en el art. 38.2 del Estatuto de la CIJ (véase GRUCHALLA-WESIERSKI, Tadeusz, "A Framework…", ob. cit., 1984, pág. 67).

[228] Véase CHINKIN, Christine M., "The Challenge…", ob. cit., 1989, pág. 864.

1. El *soft law* y los tratados internacionales

Los tratados son una de las principales fuentes del Derecho Internacional, por lo que, tras exponer brevemente sus principales características, se comentará la incidencia que puede tener el *soft law* en ellos. Por una parte, los acuerdos jurídicamente no vinculantes pueden influir en la preparación y celebración de nuevos tratados, lo cual se puede observar claramente en el ámbito de la fiscalidad internacional. Por otra parte, el *soft law* también puede incidir en los tratados que ya se encuentran en vigor, especialmente en su proceso de interpretación.

a) Los tratados como fuente del Derecho Internacional Público

Como establece el art. 38.1.a) del Estatuto de la CIJ, las convenciones o tratados internacionales son una de las fuentes clásicas del Derecho Internacional Público y probablemente la más importante en la actualidad.[229] La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados suscrita en 1969 y en vigor desde 1980 establece en su art. 2.1.a) que "se entiende por "tratado" un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular".[230] Este precepto es el punto de partida habitual para el análisis de la noción de tratado, a pesar de que la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados no regula por completo esta materia, ya que solo resulta aplicable a los tratados celebrados entre Estados, pero no a aquellos en que al menos una de las partes sea una Organización Internacional.[231]

De la anterior definición de tratado pueden destacarse los siguientes aspectos. En cuanto a la forma, la Convención de Viena se refiere a los tratados celebrados por escrito, si bien el art. 3 CVDT deja la puerta abierta a que existan tratados orales, aunque queden fuera del ámbito de aplicación de la Convención de Viena. Respecto a las características que deben satisfacer los escritos, el art. 2 CVDT no aporta más precisiones más allá de señalar que los tratados no necesariamente deben recogerse en un instrumento único, sino que también pueden incluirse en varios instrumentos conexos, por lo que la

[229] Sin embargo, FITZMAURICE sostiene que los tratados no son una fuente formal, sino una fuente material del Derecho, y que deberían ser vistos más como una fuente de obligaciones que del Derecho (FITZMAURICE, Gerald G., "Some Problems Regarding the Formal Sources of International Law", *Symbolae Verzijl*, 1958, págs. 157-160).

[230] En relación con la evolución de los trabajos preparatorios de la Comisión de Derecho Internacional y la posición de los diferentes participantes, véase la síntesis presentada por ROTTER, Manfred, "Die Abgrenzung…", ob. cit., 1971, págs. 428-432.

[231] En este último caso se aplicará la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados celebrados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales, aprobada en 1986 pero que todavía no se encuentra en vigor dado que todavía no se ha alcanzado el número de ratificaciones necesario para ello.

doctrina ha señalado que la posición de la Convención de Viena se caracteriza por la falta de formalismo.[232] Además, se apunta que la denominación, que en la práctica es muy variada (convención, concordato, carta, pacto…) es irrelevante.

Este importante grado de libertad formal conlleva que en ciertos casos pueda resultar difícil determinar si nos encontramos ante un tratado o ante un mero compromiso político que no sea jurídicamente vinculante.[233] Para efectuar tal distinción, la doctrina suele destacar que el principal aspecto a tener en cuenta para conocer si un acuerdo se rige por el Derecho Internacional es la intención de las partes de quedar legalmente vinculadas.[234] Sin embargo, determinar si tal intención existe puede ser compleja en la práctica, ya que la intención es un estado psicológico, por lo que puede ser difícil de identificar, especialmente en el caso de Estados, que son personas jurídicas abstractas.[235]

Así pues, para determinar cuál ha sido la intención de las partes, suelen tenerse en cuenta varios elementos. Por ejemplo, es posible que los Estados parte indiquen explícitamente cuál es la naturaliza jurídica del acuerdo. Este es el caso del Acta Final de la Conferencia sobre Seguridad y Cooperación en Europa, que establece expresamente que no cabe su registro en virtud de las disposiciones del art. 102.1 de la Carta de las Naciones Unidas. Dado que tal precepto exige que todo tratado sea registrado en la Secretaría y publicado por ésta a la mayor brevedad posible, el hecho de que se indique que un cierto acuerdo no es susceptible de ser registrado muestra claramente que las partes quieren que se considere que el acuerdo no es legalmente vinculante.[236] Sin embargo, lo normal es que en los acuerdos celebrados entre dos Estados no se incluya ninguna cláusula mencionando cuál era la intención de las partes y sólo en algunos casos excepcionales se precisa que las partes no pretenden celebrar un acuerdo jurídicamente vinculante.[237]

---

[232] Véase GAUTIER, Philippe, "Convention de Vienne de 1969, Article 2 – Expressions employées", en CORTEN, Olivier ; KLEIN, Pierre (dirs.), *Les Conventions de Vienne sur le Droit des Traités – Commentaire article par article*, Bruylant, Bruselas, 2006, pág. 55.

[233] Como apunta DANILENKO, una mayor flexibilidad en relación con la forma de los tratados puede facilitar que la creación de nuevas normas jurídicas sea más rápida, pero puede perjudicar la seguridad jurídica (véase DANILENKO, Gennadij M., *Law-Making…*, ob. cit., 1993, pág. 54-58).

[234] Véase, por ejemplo, SCHACHTER, Oscar, "The Twilight…", ob. cit., 1977, pág. 296-297.

[235] Para TAMMES, el concepto de consentimiento en Derecho Internacional tiene sus limitaciones, ya que no siempre es clara su existencia o ausencia, esto es, según este autor existiría una zona gris entre los anteriores extremos (TAMMES, A. J. P., "Soft…", ob. cit., 1983, 188-189).

[236] Sin embargo, AUST considera que el mero registro en sí no comporta ningún cambio en el estatus jurídico del acuerdo, por lo que incluso si se llegara a registrar un acuerdo no vinculante, no por ello se convertiría en vinculante. De todos modos, el hecho de registrar un determinado acuerdo puede entenderse como una muestra de la intención de las partes de que el acuerdo fuera legalmente vinculante (véase AUST, Anthony, *Modern Treaty Law…*, ob. cit., 2000, pág. 279).

[237] Véase MÜNCH, Fritz, "Non-binding…", ob. cit., 1969, pág. 3.

Además de incluir en el acuerdo cláusulas que se refieran expresamente a la intención de las partes, otro indicador relativamente claro es la expresión del consentimiento a quedar jurídicamente vinculado mediante mecanismos tradicionales como el de la ratificación. Así pues, aunque estos procedimientos no determinen en sí la intención de las partes, normalmente suelen ser un indicio básico. Por ejemplo, la ratificación expresa el consentimiento de las partes a quedar legalmente vinculadas, por lo que cuando se haya producido será lógico suponer que nos encontramos ante un acuerdo legalmente vinculante, si bien hay que tener en cuenta que es posible que haya acuerdos que no se hayan ratificado y a pesar de ello sean vinculantes.[238]

En cambio, la existencia de firma es menos útil a la hora de determinar la naturaleza legal de los acuerdos, ya que también suele utilizarse en los casos en que éstos no son jurídicamente vinculantes, por ejemplo para autenticar el texto. Más aún, también es posible que un acuerdo sin firma sea jurídicamente vinculante, ya que el art. 11 CVDT no establece una lista cerrada de posibles formas de manifestación del consentimiento a obligarse por un tratado, dado que además de los modos que se citan (como la firma, el canje de instrumentos que constituyan un tratado, la ratificación, la aceptación, la aprobación o la adhesión) se admite cualquier otra forma que se hubiera convenido.[239]

La intención de las partes también puede observarse en la terminología que se emplea. En este sentido, el término "preámbulo" es propio de textos normativos, de forma que en el caso de acuerdos no vinculantes se suele sustituir por la palabra "introducción".[240] De forma similar, en los casos en que se regula la "entrada en vigor" es lógico suponer que nos encontramos ante un acuerdo jurídicamente vinculante.[241]

Otro aspecto que ha sido propuesto por la doctrina para determinar la naturaleza jurídica de un acuerdo internacional es la existencia de cláusulas que prevean que las posibles diferencias que puedan surgir se solucionarán mediante el sometimiento obligatorio a un proceso judicial. Según FAWCETT, la existencia de tales cláusulas es fundamental, ya que en su opinión la intención de crear una relación jurídicamente obligatoria implica la intención de crear derechos y obligaciones que puedan ser tutelados por un tribunal. En consecuencia, el citado autor entiende que si simplemente se prevé que las diferencias se solucionarán mediante mecanismos informales como las negociaciones diplomáticas

[238] ROTTER, por ejemplo, considera que la ratificación es un indicio particularmente relevante de la intención de establecer un acuerdo jurídicamente vinculante (ROTTER, Manfred, "Die Abgrenzung…", ob. cit., 1971, pág. 432).

[239] Véase KLABBERS, Jan, *The Concept…*, ob. cit., 1996, pág. 75.

[240] Un resumen de las principales diferencias terminológicas en lengua inglesa que permiten diferenciar los acuerdos jurídicamente vinculantes de los que no lo son puede encontrarse en AUST, Anthony, *Modern Treaty Law…*, ob. cit., 2000, pág. 404.

[241] De todos modos, como advierte KLABBERS, es posible que un tratado se aplique provisionalmente y por lo tanto sea legalmente vinculante a pesar de que su entrada en vigor todavía se encuentre pendiente (véase KLABBERS, Jan, *The Concept…*, ob. cit., 1996, pág. 76). Sin embargo, puede entenderse que la mera mención a la posibilidad de entrar en vigor indica la intención de las partes de que el acuerdo sea legalmente vinculante.

no debe considerarse que las partes pretendían que el acuerdo fuera jurídicamente vinculante.[242] Sin embargo, este criterio resulta muy problemático ya que la práctica de los Estados muestra en la mayoría de tratados no es posible garantizar su cumplimiento efectivo mediante un procedimiento judicial y no por ello se pone en duda que sean legalmente vinculantes. Así pues, la existencia de cláusulas que prevean la necesidad de someter las diferencias a un órgano jurisdiccional puede ser un indicio de la intención de las partes de quedar legalmente obligadas por el acuerdo, pero su ausencia también es compatible con tal carácter vinculante.[243]

A su vez, MÜNCH indica que los acuerdos vagos, imprecisos o que meramente recogen declaraciones de intenciones no deberían considerarse jurídicamente vinculantes.[244] Sin embargo, como SCHACHTER admite, este criterio tiene el inconveniente de que la vaguedad es un rasgo de muchos tratados incuestionablemente vinculantes, mientras que algunos acuerdos jurídicamente no vinculantes pueden ser muy precisos.[245] De ahí que, como ha apuntado ROTTER, carezca de sentido determinar el estatus jurídico de un determinado instrumento a partir de su contenido, ya que esta es una cuestión que debería resolverse de forma previa a la determinación de los derechos y obligaciones que se derivan de él.[246]

Así pues, puede apreciarse que a pesar de que el art. 2.1.a) CVDT defina qué debe entenderse por un tratado internacional, no siempre es fácil distinguir esta fuente del Derecho Internacional de otros instrumentos celebrados entre Estados que no resultan jurídicamente vinculantes. El elemento que frecuentemente se ha considerado más relevante es la voluntad de los Estados parte de quedar jurídicamente vinculados, si bien KLABBERS, por ejemplo, considera que este aspecto no siempre es decisivo. Para este autor, cualquier acuerdo entre dos Estados con la intención de que sea seguido resulta jurídicamente vinculante, esto es, constituye un tratado.[247]

[242] Para más detalles, véase FAWCETT, James E. S., "The Legal…", ob. cit., 1953, págs. 386-389. Junto con los acuerdos internacionales que contengan cláusulas que regulen la necesidad de someter las diferencias a un órgano jurisdiccional, FAWCETT también incluye aquellos casos en que, a pesar de no regularse expresamente ningún mecanismo de solución de diferencias, las partes han aceptado previamente la jurisdicción de la Corte Internacional de Justicia de acuerdo con lo previsto en el art. 36 de su Estatuto.

[243] Esta es la postura de KLABBERS, quien por lo tanto considera que el criterio propuesto por FAWCETT no es particularmente útil para determinar la intención de las partes (KLABBERS, Jan, *The Concept…*, ob. cit., 1996, pág. 78).

[244] Véase MÜNCH, Fritz, "Non-binding…", ob. cit., 1969, pág. 8.

[245] Véase SCHACHTER, Oscar, "The Twilight…", ob. cit., 1977, págs. 297-299.

[246] Véase ROTTER, Manfred, "Die Abgrenzung…", ob. cit., 1971, pág. 433.

[247] Véase KLABBERS, Jan, *The Concept…*, ob. cit., 1996, pág. 249.

b) La relación entre el *soft law* y los tratados

Después de haber apuntado la no siempre clara distinción entre tratados internacionales y otros tipos de acuerdos internacionales no vinculantes jurídicamente, a continuación se analizará en qué medida el *soft law* puede influir en los tratados internacionales. De hecho, frecuentemente tales instrumentos son creados precisamente con la finalidad de repercutir en los tratados existentes y, especialmente, en los que puedan acordarse en el futuro. Así pues, la influencia del *soft law* en los tratados se presentará desde esta doble perspectiva.

i. El *soft law* y la celebración de tratados

Es habitual que el *soft law* tenga como principal objetivo facilitar la celebración de nuevos tratados internacionales e influir en su contenido.[248] Este fenómeno puede observarse de forma clara en la preparación por organizaciones internacionales de borradores o modelos de tratado que constituyen el objeto de una recomendación o de otros tipos de instrumentos jurídicamente no vinculantes, que frecuentemente son seguidos por sus destinatarios al anticipar que tales disposiciones serán transformadas en *hard law* en breve.[249] Para SCHACHTER, tal forma de influencia no plantea ningún tipo de controversia desde el punto de vista jurídico, ya que resulta claro que los Estados solo quedarán jurídicamente vinculados si ratifican el correspondiente tratado.[250]

En este sentido, BOYLE señala diferentes muestras de *soft law* que pueden considerarse el primer paso hacia un tratado, como las Directrices de la Agencia Internacional de la Energía Atómica que constituyeron la base de la Convención sobre la Pronta Notificación de Accidentes Nucleares, hecha en Viena el 26 de septiembre de 1986.[251] En el mismo sentido, la doctrina también ha destacado que esta práctica ha sido habitual en el contexto de las Naciones Unidas,[252] en el que destaca el caso de la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948, que fue concebida por la Comisión de

[248] Sin embargo, como destaca ABI-SAAB, en aquellos casos en que el *soft law* pueda considerarse la mejor alternativa para regular un determinado aspecto, se empleará con vocación indefinida, esto es, sin esperar que deba ser sustituido por una norma jurídicamente vinculante como un tratado (véase ABI-SAAB, Georges, "Éloge du "droit assourdi" – Quelques réflexions sur le rôle de la *soft law* en droit international contemporain", en *Nouveaux itinéraires en droit - Hommage à François Rigaux*, Bruylant, Bruselas, 1993, págs. 64-66).

[249] Véase GERSEN, Jacob E.; POSNER, Eric A., "Soft Law…", ob. cit., 2008, pág. 620.

[250] Véase SCHACHTER, Oscar, *International…*, ob. cit., 1991, pág. 85.

[251] Véase BOYLE, Alan E., "Some Reflections…", ob. cit., 1999, pág. 904.

[252] Numerosas declaraciones de la Asamblea General han sido empleadas como paso previo a la elaboración de un tratado (TOMUSCHAT, Christian, "Die Charta…", ob. cit., 1976, pág. 482).

Derechos Humanos como un primer paso hacia la aprobación de un texto vinculante, el cual no llegaría hasta 1966, con el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.[253] Igualmente, como podrá apreciarse más adelante con detalle, esta forma de influencia es particularmente habitual en el ámbito de la fiscalidad internacional.

Como alternativa para promover la adopción de tratados, algunas organizaciones internacionales siguen los llamados procedimientos de "*opting out*".[254] En estos casos, si tras un cierto período de tiempo los Estados miembros no manifiestan explícitamente que no aceptan el tratado, quedarán vinculados por él. En este sentido, KLABBERS destaca que no se trata de que la organización internacional adopte decisiones vinculantes, sino simplemente de una forma de adoptar un tratado internacional.[255] Este mecanismo es relativamente común, por ejemplo, en el caso de la Organización Mundial de la Salud y de la Organización de Aviación Civil Internacional, y tiene como ventaja que se evita el habitual y lento procedimiento de entrada en vigor de los tratados.

ii. El *soft law* y los tratados existentes, especialmente como elemento interpretativo

Más allá del papel que puede tener el *soft law* a la hora de promover la celebración de nuevos tratados, los instrumentos jurídicamente no vinculantes también pueden influir de diversas maneras en los tratados que ya se encuentran en vigor. Esta influencia puede ejercerse de forma más o menos directa.

En primer lugar, la doctrina ha destacado la posibilidad de que el *soft law* tenga como objetivo modificar o afectar la forma como se aplica un tratado en vigor. Así, SCHACHTER recuerda que no es completamente extraño encontrarse ante casos en que se utilicen acuerdos informales (como "acuerdos de caballeros" o "*gentlemen's agreements*") que no comportan por sí mismos ninguna obligación jurídica con la finalidad de evitar la introducción de enmiendas en un tratado. Como muestra de tal práctica el anterior autor se refiere a la modificación de la forma como se aplicaba el tratado regulador del Fondo Monetario Internacional a través de un conjunto de acuerdos informales efectuados por diversos Estados en relación con los tipos de

[253] Otros ejemplos son las resoluciones de la Asamblea General sobre el espacio exterior, sobre los fondos marinos y sobre el cambio climático, que han servido como precursores de instrumentos vinculantes (BOYLE, Alan E.; CHINKIN, Christine, *The Making*..., ob. cit., 2007, pág. 216).

[254] Para más detalles, véase KLABBERS, Jan, *An Introduction to International Institutional Law*, Cambridge University Press, Cambridge, 2002, págs. 219-220.

[255] Ibíd., pág. 219.

cambio flotantes y evitando el procedimiento formalmente vinculante para introducir modificaciones en el tratado.[256]

En segundo lugar, en ciertos casos el *soft law* puede emplearse como un suplemento o complemento a los tratados en vigor. Así, instrumentos que en principio no son vinculantes pueden acabar teniendo esta naturaleza al incorporarse a los términos de un tratado por referencia implícita. Por ejemplo, la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, aprobada en 1982, requiere la aplicación de estándares generalmente aceptados que en numerosas ocasiones se encuentran en instrumentos que formalmente no son vinculantes, como ciertas recomendaciones de la Organización Marítima Internacional.[257] Igualmente, en el marco del Fondo Monetario Internacional, es posible que resulte necesario seguir ciertos instrumentos que en principio no son jurídicamente vinculantes al considerarse que constituyen la interpretación que la propia institución efectúa de los tratados en vigor.[258]

De forma similar, SCHREUER apunta que las meras recomendaciones emitidas por una organización internacional podrían llegarse a considerar un suplemento a los tratados, especialmente si la adopción de tales recomendaciones cuenta con el respaldo unánime de todos los Estados parte del tratado. De todos modos, el propio autor advierte que tal posibilidad solo sería aceptable en los casos en que no existan dudas de que esa es efectivamente la voluntad de los Estados, pero no con carácter general.[259] Igualmente, como muestra de *soft law* que complementa o implementa tratados internacionales previos, MEYER cita el caso de los acuerdos del Grupo de Australia o del Comité Zangger en el ámbito de la seguridad internacional.[260]

En tercer lugar, es especialmente frecuente que el *soft law* sea empleado para determinar cómo deben interpretarse los términos de un tratado.[261] La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969, que entró en vigor en 1980, regula esta cuestión. Si

[256] Véase SCHACHTER, Oscar, *International*..., ob. cit., 1991, pág. 100.

[257] Para más detalles, véase BOYLE, Alan E.; CHINKIN, Christine*, The Making*..., ob. cit., 2007, pág. 219. Esta posibilidad también es mencionada por GRUCHALLA-WESIERSKI, Tadeusz, "A Framework…", ob. cit., 1984, pág. 67.

[258] Véase SPILIOPOULOU ÅKERMARK, Sia, "Soft…", ob. cit., 2004, pág. 78.

[259] Véase SCHREUER, Christoph, "Recommendations…", ob. cit., 1977, pág. 106.

[260] Véase MEYER, Timothy, "Soft Law…", ob. cit., 2009, pág. 889.

[261] Véase BOYLE, Alan E.; CHINKIN, Christine*, The Making*..., ob. cit., 2007, pág. 216; y THÜRER, Daniel, ""Soft Law"…", ob. cit., 1985, págs. 446-447. GRUCHALLA-WESIERSKI considera que los instrumentos jurídicamente no vinculante pero con un contenido preciso son particularmente útiles para interpretar tratados internacionales (GRUCHALLA-WESIERSKI, Tadeusz, "A Framework…", ob. cit., 1984, pág. 65). Para una presentación general del papel del *soft law* como mecanismo de interpretación del Derecho, véase KNAUFF, Matthias, *Der Regelungsverbund: Recht und Soft Law im Mehrebenensystem*, Mohr Siebeck, Tübingen, 2010, págs. 494-499.

bien esta convención no ha sido ratificada por todos los países, se considera que recoge normas consuetudinarias, por lo que su contenido resulta aplicable con carácter general.[262]

En concreto, la Sección III de la Parte III de la Convención (arts. 31 a 33 CVDT) se dedica a la interpretación de los tratados. Dado el objeto de este estudio, los preceptos que resultan más relevantes son el art. 31 CVDT, que presenta la regla general de interpretación, y en el art. 32 CVDT, que versa sobre los medios de interpretación complementarios, pero no se tratará la cuestión de la interpretación de tratados autenticados en dos o más idiomas prevista en el art. 33 CVDT.[263] Así, los arts. 31 y 32 CVDT disponen:

> *Artículo 31. Regla general de interpretación*.
> 1. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin.
> 2. Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:
> a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado:
> b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado;
> 3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:
> a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones:
> b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado:
> c) toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.
> 4. Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes.
>
> *Artículo 32. Medios de interpretación complementarios.*
> Se podrán acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para

[262] Véase VOGEL, Klaus; PROKISCH, Rainer G., "General Report", *Cahiers de Droit Fiscal*, vol. 78a (Interpretation of double taxation conventions), 1993, pág. 66.

[263] Para más detalles sobre los criterios interpretativos de la CVDT véase, por ejemplo, FITZMAURICE, Malgosia, "The Practical Working of the Law of Treaties", en EVANS, Malcom D. (ed.), *International Law*, 2ª edición, Oxford University Press, Oxford, 2006, págs. 198-202. Para RIBES RIBES, la Convención de Viena no establece un *numerus clausus*, de forma que en principio no debe descartarse la posibilidad de emplear otros criterios para interpretar los tratados en función de las características de cada caso concreto (véase RIBES RIBES, Aurora, *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, Edersa, Madrid, 2003, págs. 102-103).

> confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31:
>
> a) deje ambiguo u oscuro el sentido; o
>
> b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.

En general, la doctrina ha apuntado que los anteriores preceptos de la Convención de Viena se caracterizan por primar una interpretación "textual" u "objetiva" de los tratados, esto es, se considera que la intención de las partes a la hora de concluir el tratado es la que se desprende del sentido ordinario del propio texto.[264] En este contexto, HILLGENBERG ha apuntado que los acuerdos no vinculantes en un sentido amplio podrían ser considerados una práctica subsiguiente de los Estados y por lo tanto podrían informar la interpretación de los tratados en base al art. 31.3.b) CVDT.[265] En el próximo capítulo, relativo a los modelos de convenio para evitar la doble imposición, se analizará el papel de los comentarios a tales modelos en el marco de los criterios de la Convención de Viena.

Este empleo con fines interpretativos es, para KLABBERS, el principal efecto jurídico del *soft law*.[266] Dado que la actividad interpretativa, al determinar un significado, determina también el contenido de la norma, es fácil imaginarse la trascendencia que por consiguiente pueden alcanzar estos instrumentos no vinculantes jurídicamente. Como ejemplos de este fenómeno, BOYLE y CHINKIN citan los casos de numerosas resoluciones de la Asamblea General interpretando la Carta de las Naciones Unidas, las recomendaciones y comentarios emitidos por varios comités de la Asamblea General, como el Comité sobre la Eliminación de la Discriminación sobre las Mujeres o el Comité sobre Derechos Económicos y Sociales, que suelen interpretar los tratados en vigor sobre tales materias de forma expansiva.[267]

---

[264] Véase, por ejemplo, AULT, Hugh J., "The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties", *Intertax*, vol. 22, núm. 4, 1994, pág. 145.

[265] Véase HILLGENBERG, Hartmut, "A Fresh Look at Soft Law", *European Journal of International Law*, vol. 10, núm. 3, 1999, pág. 513.

[266] Así pues, como señala KLABBERS, la relación entre el *soft law* y los tratados es fundamentalmente de complementariedad, esto es, en el caso de que una misma materia se encuentre regulada simultáneamente mediante un tratado y un acuerdo no vinculante, normalmente se tendrá en cuenta lo dispuesto por ambos y no solo por uno de ellos (KLABBERS, Jan, "The Redundancy…", ob. cit., 1996, pág. 177).

[267] Por ejemplo, el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales ha interpretado los arts. 11 y 12 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales en el sentido de que incluye el derecho al agua potable, a pesar de que no se menciona explícitamente (Observación general núm. 15, "El derecho al agua", 20 de enero de 2003). En relación con esta cuestión, véase BOYLE, Alan E.; CHINKIN, Christine*, The Making*…, ob. cit., 2007, pág. 217. Igualmente, SCHREUER recuerda que en numerosas ocasiones se ha considerado que la Declaración Universal de los Derechos Humanos constituye una interpretación de la propia Carta de las Naciones Unidas (SCHREUER, Christoph, "Recommendations…", ob. cit., 1977, pág. 107).

Las resoluciones y recomendaciones de otras organizaciones internacionales también suelen emplearse para interpretar y precisar los términos de tratados en vigor. Por ejemplo, la Agencia Internacional de la Energía Atómica ha emitido códigos de seguridad y principios que, a pesar de ser estándares formalmente no vinculantes jurídicamente, debían ser tenidos en cuenta al poderse considerar una interpretación de expresiones más genéricas de los niveles de diligencia exigidos en instrumentos vinculantes. En el contexto de la FAO es posible observar un fenómeno similar, ya que el Acuerdo para promover el cumplimiento de las medidas internacionales de conservación y ordenación por los buques pesqueros que pescan en alta mar,[268] que es jurídicamente vinculante, forma una unidad integral con el Código de Conducta para la Pesca Responsable de 1995, que puede considerarse como mero *soft law*.[269] En el ámbito de la protección de los derechos humanos, autores como SIMMA y ALSTON sostienen que la Declaración Universal de los Derechos Humanos y el resto de *soft law* que la desarrolla pueden ser empleados para interpretar preceptos de normas convencionales, como los art. 55 y 56 de la Carta de las Naciones Unidas, que se refieren a la necesidad de respetar los derechos humanos.[270] De hecho, más adelante veremos que en el ámbito de la fiscalidad internacional la relevancia del *soft law* a la hora de interpretar los tratados sobre esta materia también es particularmente clara.

En suma, la relación existente entre el *soft law* y los tratados en vigor puede ser muy estrecha. Básicamente se trata de un elemento especialmente relevante a la hora de interpretar los tratados en vigor, el cual podría acabar formando parte de su contenido mediante una referencia explícita o bien de forma implícita. En consecuencia, como BOYLE y CHINKIN apuntan, en estos casos el estatus jurídico de estos instrumentos que por sí mismos no son jurídicamente vinculantes se habría transformado "en algo más".[271]

2. El *soft law* y la costumbre internacional

Antes de tratar en detalle las posibles relaciones que pueden darse entre la costumbre internacional y el *soft law* resulta necesario presentar de forma detallada las principales características de esta fuente del Derecho Internacional, ya que, a diferencia de los

[268] Aprobado por la Resolución 15/93 de 24 de noviembre de 1993 del 27º período de sesiones de la Conferencia de la FAO.

[269] Para más detalles sobre estos casos, véase BOYLE, Alan E.; CHINKIN, Christine*, The Making…*, ob. cit., 2007, pág. 219.

[270] Según SIMMA y ALSTON, emplear el *soft law* en materia de derechos humanos para interpretar los tratados en vigor resulta un mecanismo más adecuado para dotarlo de relevancia jurídica que considerar que dicho *soft law* ha dado lugar al surgimiento de una nueva norma consuetudinaria. Para más detalles, véase SIMMA, Bruno; ALSTON, Philip, "Sources...", ob. cit., 1988-1989, págs. 100-101.

[271] Cfr. BOYLE, Alan E.; CHINKIN, Christine*, The Making…*, ob. cit., 2007, pág. 220.

tratados, sus contornos son menos precisos y ha resultado mucho más controvertida. Ello es importante dado que en función de la concepción doctrinal de que se parta, la incidencia del *soft law* sobre esta fuente del Derecho será diferente.

a) La costumbre internacional como fuente del Derecho Internacional Público

Aunque tras el proceso de codificación del Derecho Internacional ocurrido en las últimas décadas la costumbre internacional ha perdido parte de su relevancia, esta continúa siendo junto con los tratados una de las principales fuentes del Derecho Internacional. De hecho, hay que recordar que entre los tratados y las normas consuetudinarias no existe una relación de jerarquía, por lo que en caso de concurrencia de normas contradictorias tendrán prioridad las posteriores o las más específicas.[272]

En este sentido, el art. 38.1.b) del Estatuto de la CIJ se refiere a "la costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como derecho", de forma que es habitual en la doctrina considerar que esta se integra por dos aspectos diferenciados: un elemento objetivo (la práctica estatal) y uno subjetivo (la creencia de su carácter obligatorio). La definición que presenta el art. 38.1.b) del Estatuto de la CIJ se encuentra ampliamente aceptada y se utiliza normalmente como punto de partida de los estudios sobre la costumbre internacional. Adicionalmente, algunos autores han propuesto sus propias definiciones. Por ejemplo, MENDELSON considera que "una regla de Derecho Internacional consuetudinario es aquella que emerge de, y es sostenida por, la práctica constante y uniforme de los Estados y otros sujetos de Derecho Internacional, en sus relaciones internacionales, en circunstancias que comportan que quepa esperar legítimamente una conducta similar en el futuro".[273]

Respecto al elemento objetivo o material, es necesario que el comportamiento de los Estados refleje una práctica constante y uniforme (*usus* o *diuturnitas*). Así pues, en relación con el elemento objetivo es necesario precisar diferentes cuestiones, como qué comportamientos son relevantes, qué antigüedad deben tener o qué grado de uniformidad se exige.[274] Estos y otros aspectos se presentan seguidamente de forma

[272] De todos modos, es posible que coexistan normas consuetudinarias y tratados con el mismo contenido. Véase CASSESE, Antonio, *International*..., ob. cit., 2001, págs. 117-118. Para FITZMAURICE, el hecho de que el art. 38 del Estatuto de la CIJ no establezca una relación de jerarquía resulta un defecto (FITZMAURICE, Gerald G., "Some Problems…", ob. cit., 1958, pág. 173).

[273] Véase MENDELSON, Maurice, "The Formation of Customary International Law", *Recueil des Cours*, vol. 272, 1998, pág. 188. Para un análisis pormenorizado de los mecanismos de formación de la costumbre internacional, véase la detallada monografía del citado autor.

[274] Tales aspectos han suscitado numerosas controversias doctrinales. Para una breve presentación de la literatura al respecto, véase KALTENBORN, Markus, "Gibt es…", ob. cit., 2003, págs. 466-467.

breve ya que serán útiles cuando se analice la influencia que el *soft law* puede ejercer en la costumbre internacional.[275]

Para empezar, hay que tener en cuenta que los principales sujetos cuyas prácticas se consideran relevantes son los Estados, tanto si actúan mediante sus órganos legislativos como ejecutivos o judiciales, si bien la práctica de las organizaciones internacionales también es cada vez más relevante.[276] Por otra parte, la práctica o actuación que constituye el elemento material de la costumbre puede tomar muy diversas formas, como correspondencia diplomática, comunicados de prensa, órdenes a las fuerzas armadas, votos en organizaciones internacionales, nuevas medidas legislativas o sentencias de los tribunales nacionales. De hecho, incluso es posible que tal práctica tome la forma de una omisión.[277]

También hay que plantearse cuántos Estados es necesario que sigan una determinada práctica para que pueda considerarse que ha surgido una regla de Derecho consuetudinario. En relación con este aspecto, la doctrina ha diferenciado entre normas consuetudinarias particulares, universales y generales.[278] En el caso de las normas consuetudinarias particulares, estas tienen un carácter local e incluso es posible que afecten únicamente a la relación entre dos países.[279] Como MENDELSON indica, a pesar de que el Estatuto de la CIJ se refiere únicamente a "la costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como derecho", existen numerosos casos en que la propia CIJ ha reconocido la existencia de reglas consuetudinarias

[275] Para una exposición detallada de las principales cuestiones relativas al elemento material, como los sujetos cuyos actos son relevantes, los tipos de actos que pueden ser relevantes para el surgimiento de una norma consuetudinaria y la importancia de la generalidad y la uniformidad de la práctica, véanse, por ejemplo, SØRENSEN, Max, *Les sources…*, ob. cit., 1946, págs. 85-104; y DANILENKO, Gennadij M., *Law-Making…*, ob. cit., 1993, págs. 82-98.

[276] En relación con esta cuestión, MENDELSON considera que, en un sentido amplio, otros tipos de entidades como organizaciones no gubernamentales, empresas multinacionales e incluso individuos también pueden contribuir a la formación del Derecho Internacional consuetudinario. Sin embargo, este autor reconoce que estas entidades influyen de forma indirecta, en contraste con la influencia directa que ejercen las Organizaciones Internacionales y sobre todo los Estados, de forma que, desde un punto de vista formal, la práctica de las entidades no gubernamentales no se tiene en cuenta a la hora de determinar la formación del Derecho Internacional consuetudinario (MENDELSON, Maurice, "The Formation…", ob. cit., 1998, pág. 203). En cuanto a los sujetos cuya práctica es relevante para la formación de una norma consuetudinaria, véase también DEGAN, Vladimir Duro, *Sources…*, ob. cit., 1997, págs. 147-150).

[277] En relación con esta cuestión, véase MENDELSON, Maurice, "The Formation…", ob. cit., 1998, págs. 204-209.

[278] Esta cuestión es tratada en detalle por MENDELSON (ibíd., págs. 215-227).

[279] Para una presentación más detallada de las nociones de costumbre particular, costumbre local y costumbre regional, véase DEGAN, Vladimir Duro, *Sources…*, ob. cit., 1997, págs. 241-250.

particulares.[280] El caso opuesto al de la costumbre particular es el del Derecho consuetudinario universal. Bajo esta denominación se incluirían aquellas reglas que vinculan a todos los Estados sin excepción. Sin embargo, tales casos (como el de la prohibición del uso de la fuerza salvo en legítima defensa) son excepcionales y en la práctica suelen plantearse problemas de delimitación con los principios generales del Derecho.[281]

Así pues, lo habitual será que nos encontremos ante normas consuetudinarias de carácter general, esto es, ante reglas que son aplicadas de forma suficientemente uniforme y por un número significativo de Estados, de forma que se convierten en vinculantes para todos los Estados salvo para los objetores persistentes.[282] En este sentido, hay que destacar que de acuerdo con la CIJ es posible que surja una norma consuetudinaria a pesar de que la uniformidad de la práctica no sea absoluta, esto es, basta con que sea general, por lo que se admite que puedan existir ciertas desviaciones.[283]

Por lo tanto, dado que es posible que surja una regla consuetudinaria incluso si la práctica de los Estados no es completamente uniforme, se plantea el problema de si esa regla también obliga a los Estados que desde el inicio no siguieron aquella práctica. En principio, la costumbre general obliga a todos los Estados, incluso a los que no

[280] Véase MENDELSON, Maurice, "The Formation…", ob. cit., 1998, págs. 215-217. El tribunal ha reconocido claramente la existencia de normas consuetudinarias de carácter local en su Sentencia de 12 de abril de 1960 (Asunto relativo al *derecho de paso sobre territorio indio* (Portugal c. India), fondo, *I.C.J. Reports* 1960, pág. 39), en la que indica que no ve ningún motivo para que una norma consuetudinaria de Derecho Internacional deba implicar a más de dos Estados.

[281] Al respecto, véase MENDELSON, Maurice, "The Formation…", ob. cit., 1998, págs. 217-218.

[282] MENDELSON expone detalladamente la noción de Derecho consuetudinario general (ibíd., págs. 218-227).

[283] La CIJ se ha pronunciado en este sentido en numerosas ocasiones, como en la Sentencia de 20 de febrero de 1969 (asuntos relativos a la *plataforma continental del Mar del Norte* (República Federal de Alemania c. Dinamarca; República Federal de Alemania c. Países Bajos), *I.C.J. Reports* 1969, pág. 38); y la Sentencia de 27 de junio de 1986 (asunto relativo a las *actividades militares y paramilitares en y contra Nicaragua* (Nicaragua c. Estados Unidos de América), fondo, *I.C.J. Reports* 1986, pág. 98). Sobre el grado necesario de uniformidad y coherencia de la práctica véase DEGAN, Vladimir Duro, *Sources…*, ob. cit., 1997, págs. 150-152. En el caso *Nicaragua* la Corte consideró que la actitud de los Estados respecto a la prohibición del uso de la fuerza se podía deducir de su actitud hacia las resoluciones de la Asamblea General de las Naciones Unidas en la materia, a pesar de que la práctica de los Estados no era completamente uniforme. Así, la Corte concluyó que efectivamente existía tal norma consuetudinaria y que las actuaciones disconformes de los Estados debían ser vistas como conductas infractoras de tal norma consuetudinaria. Para CHINKIN, tal sentencia muestra la predisposición de la Corte a aceptar la transformación del *soft law* en *hard law* (CHINKIN, Christine M., "The Challenge...", ob. cit., 1989, pág. 858). Sin embargo, D'AMATO, ha criticado esta sentencia por entender que el tribunal ignoró aspectos relevantes para la resolución del caso (D'AMATO, Anthony, "International Soft Law, Hard Law, and Coherence", *Northwestern Public Law Research Paper,* núm. 08-01, 2008, págs. 6 y 7).

contribuyeron a su formación, siempre que no hayan mostrado su rechazo de forma expresa durante su período de gestación. Ello puede resultar problemático en el caso de los Estados que obtuvieron su independencia una vez la regla consuetudinaria ya existía, ya que en el momento inicial en que surgió la nueva norma no tuvieron la posibilidad de mostrar su disconformidad, pero OPPENHEIM considera que los nuevos Estados, simplemente por el hecho de ser admitidos a la comunidad internacional, deben aceptar el cuerpo de normas consuetudinarias de Derecho Internacional, sin que sea posible rechazar algunas de ellas.[284]

En relación con el anterior aspecto hay que prestar especial atención a la doctrina del objetor persistente, de acuerdo con la cual los Estados que manifiesten su oposición a una cierta práctica antes de que haya surgido una norma consuetudinaria de carácter general no podrán verse afectados por tal nueva norma.[285] Aunque esta doctrina también ha sido objeto de críticas, como señala MENDELSON, se trata de una regla bien establecida en la práctica de los Estados, la jurisprudencia y la literatura, y tiene ventajas desde un punto de vista teórico y práctico.[286]

Sin embargo, existen autores que han relativizado la importancia de este elemento consensual. Por ejemplo, CASSESE considera que actualmente este ha perdido su relevancia y que progresivamente son más frecuentes los casos en que se imponen obligaciones a aquellos Estados que no deseaban o no estaban plenamente preparados para quedar vinculados. Para este, la razón de esta situación es el hecho de que las relaciones internacionales se encuentran cada vez más integradas, de forma que para un único Estado resulta difícil resistir la presión de la mayoría de miembros de la comunidad internacional, a lo que añade que, en su opinión, la doctrina del objetor persistente no encuentra suficiente apoyo en la práctica estatal ni en la jurisprudencia de la CIJ.[287] De forma similar, KENNEDY considera que el elemento consensual no es tan importante en relación con la costumbre internacional como respecto a los tratados[288] y FALK incluso apunta que en el ámbito del Derecho Internacional consuetudinario, el

[284] Véase OPPENHEIM, Lassa F., *International*..., ob. cit., 1955, pág. 18. En el mismo sentido se manifiesta BERNHARDT, Rudolf, "Ungeschriebenes Völkerrecht", *Zeitschrift für öffentliches Recht und Völkerrecht*, vol. 36, 1976, pág. 69.

[285] Para un análisis detallado de la doctrina del objetor persistente, véase MENDELSON, Maurice, "The Formation…", ob. cit., 1998, págs. 227-244. Esta doctrina puede estudiarse tanto en relación con el elemento objetivo como con el subjetivo. Por ejemplo, DANILENKO la trata al analizar la existencia de *opinio iuris* (DANILENKO, Gennadij M., *Law-Making*..., ob. cit., 1993, págs. 109-113).

[286] Véase MENDELSON, Maurice, "The Formation…", ob. cit., 1998, pág. 240.

[287] Véase CASSESE, Antonio, *International*..., ob. cit., 2001, pág. 124.

[288] Véase KENNEDY, David, "The Sources", ob. cit., 1987, pág. 70.

consentimiento de los Estados tiene mucho de mito ya que frecuentemente es suplantado por un mero consenso inferido.[289]

Respecto al elemento subjetivo o espiritual, se requiere la convicción de la obligatoriedad jurídica de la práctica u *opinio iuris*.[290] Como se expuso previamente, el art. 38.1.b) del Estatuto de la CIJ se refiere a la necesidad de que la práctica que constituya la costumbre internacional sea "generalmente aceptada como derecho". En este sentido, este requisito ha sido tenido en cuenta por la jurisprudencia de la CIJ, por ejemplo en la sentencia de 20 de febrero de 1969, relativa a los Asuntos de la plataforma continental del Mar del Norte, en la que se recuerda explícitamente que no basta con la mera existencia de una práctica constante, sino que además se requiere la convicción de que esta práctica se ha convertido en obligatoria por la existencia de una regla de Derecho.[291]

Según CASSESE, la convicción de que una práctica es jurídicamente obligatoria es el resultado de un procedimiento evolutivo. Así, inicialmente puede surgir una práctica común a un conjunto de Estados como resultado de una necesidad social, económica o política (*opinio necessitatis*). Posteriormente, si esta práctica no encuentra oposición e incluso más Estados deciden seguirla, los Estados pueden acabar creyendo que están realmente obligados por el Derecho Internacional (*opinio iuris*).[292] Sin embargo, REMIRO BROTÓNS destaca el hecho de que con la multiplicación de foros multilaterales, como organizaciones internacionales, es más fácil que los Estados se manifiesten sobre la necesidad de seguir determinadas prácticas, de forma que el elemento subjetivo precedería al objetivo.[293] De hecho, esta idea ya fue apuntada por DUPUY al señalar que, a diferencia de la que había sido la concepción clásica de la costumbre internacional, la

[289] Véase FALK, Richard A., "On the Quasi-Legislative Competence of the General Assembly", *The American Journal of International Law*, vol. 60, núm. 4, 1966, pág. 790. Para una crítica general a la idea de que las obligaciones de Derecho Internacional deben basarse en todo caso en el consentimiento de los Estados, véase HART, Herbert L. A., *The Concept…*, ob. cit., 1997, pág. 226.

[290] Para una exposición detallada del elemento subjetivo de las normas consuetudinarias, véanse, por ejemplo, SØRENSEN, Max, *Les sources…*, ob. cit., 1946, págs. 105-110; HUESA VINAIXA, Rosario, *El nuevo alcance de la "opinio iuris" en el Derecho Internacional contemporáneo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1991, quien realiza un detallado análisis de su evolución en la jurisprudencia y la doctrina; y DANILENKO, Gennadij M., *Law-Making…*, ob. cit., 1993, págs. 98-123.

[291] Asuntos relativos a la *plataforma continental del Mar del Norte* (República Federal de Alemania / Dinamarca; República Federal de Alemania / Países Bajos), Sentencia de 20 de febrero de 1969, *I.C.J. Reports* 1969, pág. 3 (véase especialmente el párrafo 77).

[292] Sin embargo, como el propio CASSESE reconoce, el momento exacto a partir del cual puede determinarse que ha surgido la *opinio iuris* puede ser difícil de concretar (CASSESE, Antonio, *International...*, ob. cit., 2001, pág. 120).

[293] Véase REMIRO BROTÓNS, Antonio, *Derecho…*, ob. cit., 2010, pág. 211.

costumbre por él calificada como "revisionista o revolucionaria" parte de una voluntad política y no de los hechos.[294]

Igualmente, como apunta BOS, incluso tras el surgimiento de una norma consuetudinaria (tras verificarse la existencia de sus elementos objetivo y subjetivo), no puede descartarse que los Estados modifiquen progresivamente su *opinio iuris* inicial y, en consecuencia, podría surgir una nueva norma consuetudinaria que sustituya a la anterior. En todo caso, determinar la existencia de *opinio iuris* no es una tarea exenta de dificultades, ya que este es un aspecto que suele presumirse a partir de la existencia de una determinada práctica estatal, de forma que en última instancia las presunciones juegan un importante papel a la hora de establecer si existe una cierta norma consuetudinaria.[295]

De todos modos, no existe unanimidad en la doctrina sobre la relevancia del elemento subjetivo o espiritual.[296] Lo más habitual es que se requiera la presencia de la *opinio juris* para que se pueda considerar que existe una norma consuetudinaria internacional. En cambio, MENDELSON ha criticado severamente la tradicional exigencia de este elemento, ya que en su opinión resulta innecesario para justificar el carácter vinculante de la costumbre internacional y, además, tanto la expresión *opinio juris sive necessitatis* como la idea de que el consentimiento de los Estados siempre es necesario para que puedan quedar legalmente obligados resultan problemáticas.[297] Más aún, D'AMATO ha criticado duramente el hecho de que se exija la *opinio iuris* como requisito de toda norma consuetudinaria, ya que para este autor resulta imposible demostrar su existencia por procedimientos empíricos y, desde un punto de vista más teórico, se trataría de un concepto basado en un razonamiento circular. Así, el requisito de la *opinio iuris* permite seleccionar aquellas prácticas de los Estados que se llevan a cabo bajo la concepción de que son jurídicamente obligatorias, pero para determinar si tal práctica constituye una norma consuetudinaria (y por lo tanto jurídicamente obligatoria) se plantea un problema

[294] Según DUPUY, la voluntad de ciertos Estados de alterar la regulación de una determinada cuestión a nivel internacional no solo puede afectar a las normas consuetudinarias, sino que principalmente se suele recoger en instrumentos de carácter "programatorio", como declaraciones de organizaciones internacionales, a las que DUPUY califica como *soft law* por no ser jurídicamente vinculantes (véase DUPUY, René Jean, "Declaratory…", ob. cit., 1977, págs. 249, 252).

[295] Véase BOS, Marten, "Prolegomena to the identification of custom in International Law", en T. M. C. ASSER INSTITUT, *Essays on International and Comparative Law in Honour of Judge Erades*, Martinus Nijhoff Publishers, La Haya, 1983, pág. 12. Para FASTENRATH, el hecho de que determinar la existencia de una norma consuetudinaria sea una cuestión de grado, esto es, que dependa de que sea "más o menos convincente", comporta admitir la normatividad relativa de este tipo de normas (FASTENRATH, Ulrich, "Relative…", ob. cit., 1993, pág. 326).

[296] Para una exposición general del papel del elemento subjetivo véase DEGAN, Vladimir Duro, *Sources*..., ob. cit., 1997, págs. 162-174.

[297] Véase MENDELSON, Maurice, "The Formation…", ob. cit., 1998, pág. 247.

análogo. De ahí que según D'AMATO el criterio de la *opinio iuris* sea ambiguo y carente de contenido.[298]

De forma similar, la exigencia del elemento material tampoco está exenta de controversia. Tradicionalmente este elemento ha sido el más importante y, de hecho, no es extraño que la existencia de la *opinio iuris* se justificara en base a la presencia de la práctica estatal. Sin embargo, como apuntan SIMMA y ALSTON, en ámbitos como la protección de los derechos humanos la doctrina ha minimizado la relevancia del elemento material (en el que abundan los ejemplos de violaciones de derechos humanos) y se ha tendido a determinar la existencia de *opinio iuris* a partir de otros elementos, como declaraciones y otros instrumentos jurídicamente no vinculantes aprobados por una mayoría de Estados en el seno de las Naciones Unidas.[299] De hecho, SØRENSEN ya apuntaba en 1946 que a la hora de determinar la existencia de una norma consuetudinaria de Derecho Internacional, los tribunales internacionales gozan de un amplio margen de libertad no solo a la hora de verificar la presencia del elemento subjetivo, sino también en lo referente a la constatación del elemento material.[300]

Así pues, puede observarse que existen diferentes posturas doctrinales sobre las características que deben satisfacer las normas consuetudinarias como fuente del Derecho Internacional.[301] Incluso, como ha señalado HUESA VINAIXA, es posible que el peso de la *opinio iuris* varíe en función del sector del ordenamiento.[302] En cualquier

[298] Como señala D'AMATO, es necesario conocer la respuesta para poder plantear la pregunta, esto es, exigir el requisito de la *opinio iuris* no plantea problemas si se conoce que una determinada práctica se efectúa bajo el convencimiento de ser obligatoria. Sin embargo, en tal caso probablemente no existirán dudas sobre la existencia de la norma consuetudinaria. En cambio, si la existencia de la norma consuetudinaria es controvertida, determinar la existencia de *opinio iuris* será algo igualmente problemático. Cfr. D'AMATO, Anthony, "Softness in International Law…", ob. cit., 2009, pág. 907. Para una presentación general de la doctrina que niega la exigencia de *opinio iuris*, véase HUESA VINAIXA, Rosario, *El nuevo…*, ob. cit., 1991, págs. 50-52.

[299] Para más detalles, véase SIMMA, Bruno; ALSTON, Philip, "Sources...", ob. cit., 1988-1989, págs. 88-89. Otros autores, como HUESA VINAIXA, también destacan el declive del elemento material y la creciente relevancia de la *opinio iuris* (HUESA VINAIXA, Rosario, *El nuevo…*, ob. cit., 1991, págs. 204-205).

[300] Véase SØRENSEN, Max, *Les sources…,* ob. cit., 1946, pág. 110.

[301] Así, JENNINGS considera que tanto el test de la práctica como el de la *opinio iuris* han podido quedar en cierto sentido desfasados (JENNINGS, Robert Y., "What is…", ob. cit., 1981, pág. 35). Sin embargo, REMIRO BROTÓNS insiste en que, a pesar de las discrepancias existentes, la formación de las normas consuetudinarias requiere de la concurrencia del elemento objetivo y del subjetivo (REMIRO BROTÓNS, Antonio, *Derecho…*, ob. cit., 2010, pág. 210).

[302] Así, por ejemplo, en el Derecho internacional de los derechos humanos y en el Derecho internacional humanitario la tendencia es que la *opinio iuris* sea preeminente en comparación con el elemento material a la hora de identificar las normas consuetudinarias (HUESA VINAIXA, Rosario, "El impacto de los regímenes especiales en las fuentes del Derecho Internacional", en RODRIGO, Ángel J.; GARCÍA, Caterina (eds.), *Unidad y pluralismo en el Derecho Internacional Público y en la comunidad internacional*, Tecnos, Madrid, 2011, págs. 184-185).

caso, para FASTENRATH, todas las diferentes concepciones existentes son en cierta medida razonables.[303] Por lo tanto, la relación que pueda existir entre el *soft law* y las normas consuetudinarias se verá condicionada por la visión que se tenga de ellas.

b) La relación entre el *soft law* y la costumbre internacional

Teniendo en cuenta los anteriores aspectos que configuran la costumbre internacional como fuente del Derecho, a continuación analizaremos los diferentes tipos de relaciones que pueden existir entre esta y el *soft law*. Ello presupone, como afirma TAMMES, que el *soft law* no puede equipararse directamente con las normas consuetudinarias, incluso en los casos en que sea habitual el empleo de este tipo de instrumentos.[304]

A pesar de que el *soft law* se caracterice por su carácter jurídicamente no vinculante, puede influir en una fuente formal del Derecho como la costumbre internacional.[305] En cierto modo, estas relaciones son similares a las que pueden darse entre los tratados y la costumbre internacional, ya que como afirman BOYLE y CHINKIN, "los tratados no generan o codifican Derecho consuetudinario por su forma vinculante, sino por su influencia en la práctica de los Estados o por mostrar la existencia de *opinio iuris* en relación con reglas nuevas o emergentes".[306] Es más, CHINKIN incluso añade que el *soft law* puede ser más adecuado que los tratados internacionales a la hora de fomentar el surgimiento de nuevas normas consuetudinarias ya que muchos tratados son excesivamente vagos mientras algunos instrumentos no vinculantes son muy precisos.[307]

[303] Véase FASTENRATH, Ulrich, *Lücken…*, ob. cit., 1991, pág. 100.

[304] Véase TAMMES, A. J. P., "Soft...", ob. cit., 1983, pág. 194.

[305] Una muestra de esta relación es la que se da frecuentemente entre las recomendaciones de la Asamblea General de las Naciones Unidas y las normas consuetudinarias. Para más detalles véase SLOAN, F. Blaine, "The Binding Force of a "Recommendation" of the General Assembly of the United Nations", *British Year Book of International Law*, vol. 25, 1948, págs. 18-21.

[306] En relación con lo anterior, los citados autores recuerdan el caso de la Declaración de Río de 1992 sobre Medio Ambiente y Desarrollo, ya que era un instrumento no vinculante que codificaba normas existentes e intentaba desarrollar nuevas normas. De hecho, el empleo de tal forma no vinculante permitió obtener un apoyo amplio inmediatamente, mientras que si se hubiera utilizado un tratado, es probable que tras varios años el número de ratificaciones todavía fuera limitado (BOYLE, Alan E.; CHINKIN, Christine, *The Making...*, ob. cit., 2007, pág. 215). La influencia que puede tener el *soft law* en las normas consuetudinarias es análoga a la que pueden comportar los tratados. En este sentido, véase CASSESE, Antonio, *International…*, ob. cit., 2001, pág. 138.

[307] Véase CHINKIN, Christine M., "The Challenge…", ob. cit., 1989, pág. 861.

Así pues, en primer lugar es posible que el *soft law* meramente declare o constate la existencia normas de Derecho consuetudinario, sin influir en su creación en sí.[308] Por ejemplo, una resolución de la Asamblea General de Naciones Unidas, que es uno de los instrumentos habitualmente incluidos por la doctrina dentro de la categoría del *soft law* por su carácter no vinculante, podría dar testimonio de cuál es el Derecho vigente, a título informativo. Según la doctrina, no existe ningún inconveniente para que cualquiera dé a conocer el Derecho vigente, sin perjuicio de que tal información pueda ser corregida por otros sujetos si consideran que no es correcta.[309]

Igualmente, en ciertos casos una resolución de la Asamblea General de las Naciones Unidas podría declarar o constatar el cumplimiento de alguno de los elementos de las normas consuetudinarias, como el elemento subjetivo u *opinio iuris*, a pesar de que en el momento de haberse aprobado todavía no se diera el elemento objetivo o práctica estatal necesaria para que pueda considerarse que existe una norma consuetudinaria.[310] Esta es la concepción que HUESA VINAIXA denomina como *opinio iuris* del consenso.[311] Es más, incluso sería posible plantearse la posibilidad de que una resolución de la Asamblea General que expresara el rechazo hacia una determinada norma

[308] De forma similar, es posible que un tratado simplemente recoja una norma consuetudinaria que ya existiera previamente. En este sentido, véanse DANILENKO, Gennadij M., *Law-Making*…, ob. cit., 1993, págs. 147-154; y MENDELSON, Maurice, "The Formation…", ob. cit., 1998, pág. 295. Así pues, en tales casos los Estados parte de un tratado codificador no asumen nuevos derechos ni obligaciones que no tuvieran ya en virtud de una norma consuetudinaria preexistente, pero el nuevo tratado tiene principalmente la función de documentar la existencia y el contenido de la norma consuetudinaria (DEGAN, Vladimir Duro, *Sources*..., ob. cit., 1997, pág. 204).

[309] Véase MENDELSON, Maurice, "The Formation…", ob. cit., 1998, págs. 360-361. De forma similar se manifiesta SCHACHTER en relación con las resoluciones de la Asamblea General de Naciones Unidas en las que se declara la existencia de una norma. Por lo tanto, tales resoluciones no serían una fuente del Derecho, sino que se limitan a informar sobre lo que los Estados consideran que es Derecho. De todos modos, ello no quiere decir que tal información no deba ser contrastada, ya que es posible que los Estados consideren que las resoluciones tengan un carácter fundamentalmente exhortatorio (SCHACHTER, Oscar, *International*..., ob. cit., 1991, pág. 89).

[310] Ibíd., 1991, pág. 85. De todos modos, para tener en cuenta si existe la *opinio iuris*, además de considerar la propia resolución es necesario tener en cuenta otros elementos, incluso si esta se ha aprobado por unanimidad (ibíd., pág. 94). En el mismo sentido, DEGAN considera que el hecho de haber votado a favor de una resolución de la Asamblea General de las Naciones Unidas o de haber firmado el acta final de una conferencia diplomática como el Acta Final de Helsinki de 1975 pueden mostrar la convicción los Estados de que determinadas conductas son obligatorias (DEGAN, Vladimir Duro, *Sources*..., ob. cit., 1997, pág. 175). Igualmente, DUPUY también ha destacado la posibilidad de que el *soft law* sea un elemento que permita constatar la existencia de *opinio iuris* (DUPUY, Pierre-Marie, "Soft Law…", ob. cit., 1991, pág. 432).

[311] Véase HUESA VINAIXA, Rosario, *El nuevo*..., ob. cit., 1991, págs. 167-172.

consuetudinaria comportara la destrucción del elemento subjetivo u *opinio iuris*, de forma que tal norma desaparecería del ordenamiento jurídico internacional.[312]

En el caso de los acuerdos no vinculantes que declaran la existencia de una norma jurídica, como puede suceder con una resolución de la Asamblea General de Naciones Unidas, se plantea el problema de si los Estados que no han votado a favor de tal resolución pueden verse también afectados. Según SCHACHTER, dado que en este caso el *soft law* tendría un papel meramente declarativo, hay que entender que la resolución en sí no afectaría a los que no hubieran votado a favor suyo, pero en la medida en que la resolución fuera suficiente para mostrar la existencia de tal norma, afectaría a todos los Estados. De todos modos, ello no impide que los Estados que no estén de acuerdo puedan argumentar en contra de la existencia de tal norma.[313]

Sin embargo, como SCHREUER recuerda, es fácil que la actividad de crear Derecho y la de declarar cuál es el Derecho vigente puedan confundirse, especialmente si tal declaración es llevada a cabo por Estados u organizaciones internacionales con capacidad para dictar nuevas normas.[314] De todos modos, si se acepta que una determinada recomendación únicamente indica cuál es el Derecho vigente, entonces es claro que no resulta vinculante por sí misma, esto es, en el caso de que un tribunal tuviera que dirimir un litigio, simplemente podría tener en cuenta la recomendación a los efectos de determinar cuál es el Derecho aplicable, es decir, para determinar si existe alguna norma consuetudinaria que deba ser tenida en cuenta.[315]

En segundo lugar, el *soft law* puede contribuir a la formación de Derecho consuetudinario, ya sea cristalizando normas que se encuentren en un proceso de formación o bien suponiendo el punto de partida de una norma consuetudinaria.[316] De hecho, como apunta CHINKIN, es probable que en algunos casos el *soft law* se cree ya pensando en tal forma de influencia.[317]

---

[312] Sin embargo, DANILENKO considera que afirmar que una resolución puede eliminar una norma del ordenamiento jurídico equivale, en el fondo, a admitir que puede crear Derecho, algo que él mismo no comparte (DANILENKO, Gennadij M., *Law-Making*..., ob. cit., 1993, págs. 209-210).

[313] Véase SCHACHTER, Oscar, *International*..., ob. cit., 1991, pág. 91.

[314] Igualmente, SCHREUER considera que declarar cuál es el Derecho vigente suele comportar un cierto grado de desarrollo (SCHREUER, Christoph, "Recommendations…", ob. cit., 1977, pág. 110).

[315] Ibíd., pág. 111.

[316] En este sentido se manifiesta, por ejemplo, TOMUSCHAT al tratar los posibles efectos jurídicos de las resoluciones de la Asamblea General de las Naciones Unidas (TOMUSCHAT, Christian, "Die Charta…", ob. cit., 1976, pág. 467).

[317] Véase CHINKIN, Christine M., "The Challenge…", ob. cit., 1989, pág. 856.

En relación con la primera de las anteriores formas de influencia, es lógico suponer que en el caso de normas consuetudinarias que se encuentren en proceso formación, la adopción de un cierto instrumento como una recomendación, aunque sea no vinculante, por un número amplio de Estados pueda contribuir a su cristalización, ya que un acuerdo escrito reduce la vaguedad que suele limitar la efectividad de las normas consuetudinarias.[318] Así, del mismo modo como se acepta que un tratado puede contribuir a la cristalización de normas consuetudinarias, también hay que aceptar que un acuerdo no vinculante pueda tener la misma influencia.[319] Igualmente, la doctrina también se ha planteado la posibilidad de que una convención codificadora que todavía no haya entrado en vigor pueda comportar la cristalización de una norma consuetudinaria.[320]

De todos modos, MENDELSON se muestra relativamente crítico con el uso de la idea de cristalización, ya que en su opinión la aplicación de esta metáfora a las normas consuetudinarias resulta problemática. La razón es que en el proceso de cristalización de un líquido o gas existe un momento claro a partir del cual se inicia la formación del cristal, mientras que en el caso de las normas consuetudinarias suele ser controvertido determinar el momento exacto a partir del cual ya puede considerarse que existen. Por lo tanto, en la práctica puede ser difícil distinguir si un tratado o un acuerdo jurídicamente no vinculante han contribuido a cristalizar una norma consuetudinaria que se encontraba en proceso de formación o bien si simplemente informan sobre una regla que ya existía.[321]

Por otra parte, hay que considerar la posibilidad de que un acuerdo jurídicamente no vinculante sea el punto de partida del proceso de formación de una norma consuetudinaria o, por lo menos, contribuya a la aparición de sus elementos objetivo y subjetivo.[322] En este sentido hay que tener en cuenta que del mismo modo como el *soft*

[318] En este sentido, DEGAN entiende que la adopción de un tratado puede confirmar ciertas prácticas de los Estados que previamente no alcanzaban un grado suficiente de uniformidad y contribuir a la aparición de la *opinio iuris* necesaria para que surja una norma consuetudinaria (DEGAN, Vladimir Duro, *Sources*..., ob. cit., 1997, pág. 207). En relación con la posibilidad de que los tratados internacionales contribuyan a la cristalización de normas consuetudinarias, véase también DANILENKO, Gennadij M., *Law-Making*..., ob. cit., 1993, págs. 154-156. De forma similar, es posible que un acuerdo no vinculante también contribuya a homogeneizar ciertas prácticas y al surgimiento del elemento espiritual.

[319] Según MENDELSON, de la jurisprudencia de la CIJ en los Casos de la Plataforma Continental del Mar del Norte se desprende que el proceso de concluir un tratado "codificador" puede comportar la cristalización de una norma de Derecho consuetudinario que se encontrara en proceso de formación (MENDELSON, Maurice, "The Formation…", ob. cit., 1998, pág. 304).

[320] Al respecto, véase HEUSEL, quien se muestra prudente a la hora de admitir tal posibilidad (HEUSEL, Wolfgang, *"Weiches"*..., ob. cit., 1991, págs. 265-266).

[321] Véase MENDELSON, Maurice, "The Formation…", ob. cit., 1998, pág. 205.

[322] Según DEGAN, uno de los mecanismos de que disponen los Estados para armonizar y reconciliar los intereses de los diferentes Estados que forman parte de la comunidad internacional es la utilización de

law puede ser una fuente de inspiración a la hora de crear nuevos tratados internacionales (como sucede claramente en el caso de las recomendaciones no vinculantes de organizaciones internacionales que se refieren a modelos de tratado), también es posible que inspire el comportamiento de los Estados, ya que como recuerda SCHREUER, las recomendaciones permiten coordinar el comportamiento desorganizado de los Estados.[323] Así, el *soft law* influye en la práctica de los Estados y esta a su vez influye en el Derecho, por lo que los instrumentos jurídicamente no vinculantes pueden ser vistos como un primer paso hacia el cambio del Derecho.[324]

Por consiguiente, tanto un acuerdo jurídicamente no vinculante como un tratado pueden contribuir a que surja una práctica estatal suficientemente homogénea que pueda constituir el elemento material de una norma consuetudinaria. Tal posibilidad no debe resultar sorprendente, ya que como MENDELSON indica, la práctica de los Estados debe encontrar su fuente de inspiración en algún lugar, ya sea en la práctica de otros Estados, en las propuestas oficiales o extraoficiales de distintas instituciones, en las opiniones de los académicos o bien en tratados u otro tipo de acuerdos, especialmente si tienen carácter multilateral.[325] Igualmente, SHELTON indica que el proceso de elaboración y la votación de un instrumento jurídicamente no vinculante también puede considerarse una forma de práctica estatal.[326]

Así pues, si un número suficiente de Estados ajusta su comportamiento a lo establecido por un acuerdo no vinculante podría generarse una norma de Derecho consuetudinario siempre que se diera también el elemento subjetivo propio de este tipo de normas. En relación con esta cuestión, la posición de un número suficientemente amplio de Estados es un aspecto significativo que debe ser tenido en cuenta a la hora de determinar la existencia de *opinio iuris*, junto con todos los otros indicios que puedan existir.[327] Por lo

tratados que sirvan de punto de partida del proceso de formación de normas consuetudinarias (DEGAN, Vladimir Duro, *Sources…*, ob. cit., 1997, pág. 211). Igualmente, el citado autor reconoce la influencia que pueden tener las resoluciones de la Asamblea General de Naciones Unidas sobre las normas consuetudinarias (ibíd., págs. 194-201). En un sentido similar, véase BERNHARDT, Rudolf, "Ungeschriebenes Völkerrecht", ob. cit., 1976, pág. 73. En relación con la posibilidad de que los tratados contribuyan al surgimiento de normas consuetudinarias, véase DANILENKO, Gennadij M., *Law-Making…*, ob. cit., 1993, págs. 156-162.

[323] Véase SCHREUER, Christoph, "Recommendations…", ob. cit., 1977, pág. 108.

[324] Véase BOTHE, Michael, "Legal…", ob. cit., 1980, pág. 91. Sin embargo, como indica GRUCHALLA-WESIERSKI, no parece que el *soft law* por sí mismo permita determinar la existencia de la práctica estatal o elemento objetivo propio de las normas consuetudinarias (GRUCHALLA-WESIERSKI, Tadeusz, "A Framework…", ob. cit., 1984, pág. 53).

[325] Véase MENDELSON, Maurice, "The Formation…", ob. cit., 1998, pág. 313.

[326] Véase SHELTON, Dinah, "International...", ob. cit., 2006, pág. 181.

[327] Véase SCHACHTER, Oscar, *International…*, ob. cit., 1991, pág. 92; y SKUBISZEWSKI, Krysztof, "Forms of Participation of International Organizations in the Lawmaking Processes", *International Organisation*, vol. 18, núm. 4, 1964, págs. 791-792.

tanto, como indica HILLGENBERG, a pesar de que el *soft law* no pueda generar por sí mismo normas consuetudinarias, sí que puede contribuir al surgimiento de la *opinio iuris* o elemento subjetivo que requiere esta fuente del Derecho Internacional.[328]

Por su parte, HEUSEL considera que una convención codificadora que todavía no haya entrado en vigor puede permitir constatar la existencia de *opinio iuris* en la medida en que haya recibido el apoyo de un número suficientemente amplio de Estados.[329] Una cuestión más controvertida es el hecho de que la introducción de un nuevo instrumento jurídicamente no vinculante pueda provocar la desaparición de la *opinio iuris* de una norma consuetudinaria que existiera previamente.[330]

Así, BOYLE y CHINKIN consideran que además valorar el grado de apoyo que haya recibido una cierta resolución o recomendación, también hay que tener en cuenta el contexto en que se negociaron tales instrumentos no vinculantes y las declaraciones que hayan podido ser efectuadas por las delegaciones participantes.[331] Ello se debe a que en algunas ocasiones su adopción tiene lugar en el marco de intensos debates en el sí de organizaciones internacionales, por lo que es importante analizar conjuntamente la práctica posterior de los Estados.[332]

De todos modos, para TOMUSCHAT la existencia de *opinio iuris* no puede fundamentarse únicamente en el *soft law*, como las resoluciones de la Asamblea General de las Naciones Unidas, ya que el empleo de tales instrumentos suele justificarse precisamente por su carácter no vinculante.[333] Más aún, como CHINKIN advierte, determinar la existencia de *opinio iuris* a partir del cumplimiento de lo previsto en instrumentos que en principio no son jurídicamente vinculantes puede resultar paradójico. Así, podría entenderse que si precisamente se eligió el *soft law* para regular un determinado supuesto de hecho, en el fondo ello muestra que los Estados precisamente querían evitar quedar vinculados, por lo que difícilmente se daría el elemento subjetivo que toda norma consuetudinaria requiere.[334] En cambio, BOYLE señala que en ciertos casos el *soft law* puede ser incluso más útil que los tratados a la hora de determinar la existencia de

[328] Véase HILLGENBERG, Hartmut, "A Fresh…", ob. cit., 1999, pág. 514.

[329] Véase HEUSEL, Wolfgang, *"Weiches"...*, ob. cit., 1991, págs. 262-265.

[330] En relación con tal posibilidad véase GRUCHALLA-WESIERSKI, Tadeusz, "A Framework…", ob. cit., 1984, págs. 55-57.

[331] Véase BOYLE, Alan E.; CHINKIN, Christine*, The Making…*, ob. cit., 2007, pág. 226.

[332] Véase SCHREUER, Christoph, "Recommendations…", ob. cit., 1977, pág. 108.

[333] Véase TOMUSCHAT, Christian, "Die Charta…", ob. cit., 1976, pág. 469.

[334] De todos modos, CHINKIN no niega de forma general la posibilidad de que el *soft law* se convierta en una norma consuetudinaria de Derecho Internacional (CHINKIN, Christine M., "The Challenge…", ob. cit., 1989, pág. 857).

opinio iuris ya que el impacto de estos últimos suele quedar limitado por la introducción de reservas.[335]

Otro autor que ha criticado la posibilidad de que el *soft law* contribuya a la aparición del elemento subjetivo u *opinio iuris* y por lo tanto pueda dar lugar a la aparición de nuevas normas consuetudinarias es D'AMATO, aunque por distintos motivos. Así, para este autor, la posición general de la doctrina relacionando el *soft law* con las normas consuetudinarias no se encuentra suficientemente justificada, sino que parece más bien accidental, si bien en el fondo la raíz de su crítica se dirige al hecho de incluir a la *opinio iuris* como requisito de toda norma consuetudinaria.[336]

Igualmente, GRUCHALLA-WESIERSKI advierte de que el *soft law* no permitirá conocer la *opinio iuris* de aquellos Estados que no participaron en su elaboración. Por lo tanto, no todo el *soft law* originado por organizaciones internacionales influirá en la *opinio iuris* de las normas consuetudinarias, sino únicamente el derivado de organizaciones intergubernamentales. Ello se debe a que el *soft law* elaborado por organizaciones que propiamente no son gubernamentales, como la Cámara de Comercio Internacional o la Organización Internacional para la Estandarización, no permite determinar directamente la posición de un determinado Estado en las cuestiones que se regulan. Sin embargo, el anterior autor admite la posibilidad de que de forma indirecta se pueda constatar la conformidad de un Estado con tal *soft law*.[337] En el mismo sentido, el *soft law* elaborado por una organización intergubernamental tampoco permite conocer la *opinio iuris* de los Estados no miembros, excepto si se asume que tales Estados debieron expresar algún tipo de reserva en caso de no compartir su contenido.[338]

En suma, la doctrina mayoritaria admite la posibilidad de que el *soft law* pueda contribuir a la formación de una norma consuetudinaria de Derecho Internacional, si bien existen algunos autores críticos al respecto.[339] Igualmente, como apunta BARBERIS, no hay unanimidad en la doctrina sobre si el *soft law*, como las resoluciones de las organizaciones internacionales, forma parte del elemento material, del subjetivo o de

[335] De todos modos, BOYLE admite que los tratados, al ser jurídicamente vinculantes, pueden mostrar un grado de compromiso superior al del *soft law* (BOYLE, Alan E., "Some Reflections…", ob. cit., 1999, págs. 904-903).

[336] D'AMATO se muestra crítico con el papel del *soft law* y de la *opinio iuris* en relación con las normas consuetudinarias y apunta: "*soft law is a norm looking for an empty home, while opinio juris is an empty concept looking for a norm*" (D'AMATO, Anthony, "Softness in International Law…", ob. cit., 2009, pág. 906).

[337] Véase GRUCHALLA-WESIERSKI, Tadeusz, "A Framework…", ob. cit., 1984, pág, 54.

[338] Ibíd., págs. 54-55. En este sentido, INGELSE destaca que el hecho de que se introduzcan reservas a instrumentos que no son jurídicamente vinculantes suele ser un factor de confusión (INGELSE, Chris, "Soft Law?", *Polish Yearbook of International Law*, vol. 20, 1993, pág. 86).

[339] Véase GERSEN, Jacob E.; POSNER, Eric A., "Soft Law…", ob. cit., 2008, pág. 625.

ambos.[340] De todos modos, hay que recordar que la posibilidad de que el *soft law*, como es el caso de las resoluciones de la Asamblea General de las Naciones Unidas, influya en el proceso de creación de normas consuetudinarias no quiere decir necesariamente que vaya a crear Derecho por sí mismo. Como mucho puede ser un aspecto que influya significativamente en los procesos de creación de normas consuetudinarias por los Estados, aunque esto no siempre será necesariamente así.[341]

3. El *soft law* y los principios generales del Derecho

Además de incidir en los tratados internacionales y en las normas consuetudinarias, el *soft law* también puede influir en los principios generales de Derecho reconocidos por las naciones civilizadas, que son una de las fuentes del Derecho Internacional Público recogidas en el art. 38 del Estatuto de la CIJ. Sin embargo, dado que esta es una de las fuentes cuyas características han generado una mayor controversia doctrinal, es necesario presentar brevemente las diferentes posturas existentes, ya que la concepción de la que se parta condiciona la relación que pueda existir con el *soft law*.

a) Los principios generales del Derecho como fuente del Derecho Internacional Público

Como se indicó previamente, de acuerdo con el art. 38.1.c) del Estatuto de la CIJ, los "principios generales de derecho reconocidos por las naciones civilizadas" son una de las fuentes del Derecho Internacional Público tradicionalmente aceptadas. En la opinión de ELIAS y LIM, una las principales características que distingue a los principios generales del Derecho de los tratados y las normas consuetudinarias es la menor relevancia que juega el consentimiento de los Estados en este ámbito.[342]

La consideración de tales principios como una fuente del Derecho se remonta al trabajo del Comité Asesor de Juristas que recibió el encargo del Consejo de la Sociedad de

[340] Véase BARBERIS, Julio A., "Les résolutions des organisations internationales en tant que source du droit de gens", en BEYERLIN, Ulrich; BOTHE, Michael; HOFMANN, Rainer; PETERSMANN, Ernst-Ulrich (eds.), *Recht zwischen Umbruch und Bewahrung: Festschrift für Rudolf Bernhardt*, Springer, Berlín, 1995, pág. 39. HUESA VINAIXA, por ejemplo, considera que el elemento material no puede estar integrado por meras declaraciones o resoluciones, sino que requiere una actuación o comportamiento de los Estados que sea acorde con ellas (véase HUESA VINAIXA, Rosario, *El nuevo…*, ob. cit., 1991, págs. 201-202).

[341] En este sentido se han pronunciado, por ejemplo, MENDELSON, Maurice, "The Formation…", ob. cit., 1998, pág. 361; y BOYLE, Alan E.; CHINKIN, Christine*, The Making…*, ob. cit., 2007, pág. 226.

[342] Para estos autores, la menor relevancia del consentimiento de los Estados es una característica que comparten los principios generales del Derecho y el *soft law* (véase ELIAS, Olufemi; LIM, Chin, ""General Principles of Law", "Soft" Law and the Identification of International Law", *Netherlands Yearbook of International Law*, vol. 28, 1997, págs. 4-6).

Naciones de preparar la creación de la Corte Permanente de Justicia Internacional.[343] Sin embargo, desde un principio han sido la fuente del Derecho Internacional que mayores controversias ha suscitado.[344]

Como apunta JACOBY, durante las primeras décadas del siglo XX la doctrina se centró en analizar la naturaleza y fundamento de los principios generales del Derecho, destacando especialmente la controversia entre las posiciones iusnaturalistas y las positivistas. Sin embargo, la literatura más reciente ya no discute el valor de los principios generales como fuente del Derecho Internacional y se centra en analizar las distintas alternativas existentes en relación con su identificación.[345]

De hecho, su formulación fue relativamente ambigua para contentar tanto a los partidarios de vincular tales principios con el Derecho natural como a los defensores de una concepción más positivista.[346] Como señala OPPENHEIM, la incorporación de los principios generales en el art. 38 del Estatuto de la CIJ comportó abandonar la perspectiva positivista según la cual las únicas fuentes del Derecho Internacional eran los tratados y las normas consuetudinarias y, a la vez, rechazar la concepción

[343] Para un estudio detallado del origen histórico de los principios generales del Derecho desde los tiempos del Derecho Romano, véase DEGAN, Vladimir Duro, *Sources…*, ob. cit., 1997, págs. 19-45. Igualmente, véase el estudio de BALLADORE PALLIERI sobre los principios generales del Derecho reconocidos por las naciones civilizadas, quien destaca que tales principios habían sido aplicados por tribunales arbitrales antes de que fueran recogidos en el art. 38 del Estatuto de la Corte Permanente de Justicia (BALLADORE PALLIERI, Giorgio, *I "Principi Generali del Diritto riconosciuti dalle Nazione Civili" nell'Art. 38 dello Statuto della Corte Permanente di Giustizia Internazionale*, Università di Torino, Turín, 1931, págs. 81-82). En relación con el uso de los principios generales del Derecho por los tribunales arbitrales, véase igualmente SPIROPOULOS, Jean, *Die allgemeinen Rechtsgrundsätze im Völkerrecht: Eine Auslegung von Art. 38.3 des Statuts des Ständigen Internationalen Gerichtshofs*, Verlag des Instituts für internationales Recht an der Universität Kiel, Kiel, 1928, págs. 1-5. Para más detalles sobre la génesis de la referencia a los principios generales del Derecho en el art. 38 del Estatuto de la Corte Permanente de Justicia Internacional, véanse SØRENSEN, Max, *Les sources…*, ob. cit., 1946, págs. 124-126; y CHENG, Bin, *General Principles of Law as Applied by International Courts and Tribunals*, Grotius Publications, Cambridge, 1987 (reimpr. ed. 1953), págs. 6-22.

[344] Para un análisis de las diferentes escuelas de pensamiento, desde las que consideran que los principios generales no son una fuente de Derecho Internacional, hasta las que los ven como la fuente más importante, véase VAN HOOF, Godefridus J. H., *Rethinking…*, ob. cit., 1983, págs. 131-151.

[345] Véase JACOBY, Sigrid, *Allgemeine Rechtsgrundsätze: Begriffsentwicklung und Funktion in der Europäischen Rechtsgechichte*, Duncker & Humblot, Berlín, 1997, pág. 197. Sin embargo, autores como STREBEL, en el último tercio del siglo XX, todavía sostenían que los principios generales del Derecho recogidos en el art. 38.1.c del Estatuto de la CIJ no constituían propiamente una fuente del Derecho Internacional (STREBEL, Helmut, "Quellen…", ob. cit., 1976, págs. 339-340).

[346] Para una presentación más detallada de esta cuestión, véanse ROUSSEAU, Charles, *Principes Généraux du Droit International Public*, vol. 1, Éditions A. Pedone, París, 1944, págs. 892-893; y FASTENRATH, Ulrich, *Lücken…*, ob. cit., 1991, pág. 101. Una posición particularmente crítica con la concepción positivista de los principios generales del Derecho reconocidos por las naciones civilizadas puede apreciarse en SPIROPOULOS, Jean, *Die allgemeinen…*, ob. cit., 1928, págs. 18-29.

iusnaturalista según la cual los principios de Derecho natural serían la fuente principal.[347] De todos modos, VERDROSS y SIMMA consideran que la inclusión de los principios generales del Derecho en el art. 38 del Estatuto de la CIJ no supuso ningún cambio significativo en relación con la situación preexistente, ya que los tribunales arbitrales del siglo XIX ya habían recurrido a tales principios.[348]

En cambio, KELSEN duda de la existencia de los principios generales del Derecho reconocidos por las naciones civilizadas y considera que el art. 38 del Estatuto de la CIJ admite varias interpretaciones. Por una parte, puede entenderse en el sentido de que autoriza a la Corte a aplicar una regla que considere un principio general del Derecho en los casos en que la aplicación de los tratados o las normas consuetudinarias no resulte satisfactoria. Alternativamente, para evitar el excesivo poder que el anterior criterio otorga a la Corte, KELSEN interpreta que los principios generales del Derecho solo resultarán aplicables en la medida en que sean parte de los tratados o normas consuetudinarias, lo cual comporta que el art. 38.1.c) del Estatuto de la CIJ sea superfluo.[349]

A pesar de la anterior postura de KELSEN, a continuación presentaremos las principales concepciones doctrinales sobre esta fuente del Derecho Internacional y más adelante trataremos la influencia que puede ejercer el *soft law* sobre ella. En este sentido hay que tener en cuenta que las diferentes clasificaciones no son necesariamente mutuamente excluyentes, esto es, un mismo principio podría incluirse dentro de más de uno de los siguientes tipos.

Como destaca la doctrina, a la hora de interpretar el art. 38.1.c) del Estatuto de la CIJ pueden distinguirse dos grandes concepciones. De acuerdo con una interpretación restrictiva, tal precepto solamente se referiría a los principios de origen interno recogidos en diversos ordenamientos jurídicos.[350] En cambio, si se sigue una

[347] Véase OPPENHEIM, Lassa F., *International…*, ob. cit., 1955, pág. 30.

[348] Véase VERDROSS, Alfred; SIMMA, Bruno, *Universelles…*, ob. cit., 2010, págs. 381-383. En relación con el papel de los principios generales del Derecho en los tribunales arbitrales, véase BILLIB, Roland Andreas, *Die Allgemeinen Rechtsgrundsätze gemäss Artikel 38 I c des Statuts des Internationalen Gerichtshofes – Versuch einer Deutung*, Dissertationsdruck Schön, Múnich, 1972, págs. 20-23.

[349] Cfr. KELSEN, Hans, *Principles…*, ob. cit., 1967, págs. 440 y 538-540, para quien los tratados y las normas consuetudinarias bastan para garantizar la ausencia de lagunas normativas en el Derecho Internacional, ya que si los anteriores tipos de normas no exigen a los Estados que se comporten de un determinado modo deberá considerarse que cualquier comportamiento resulta admisible. La posición de KELSEN no es compartida por la mayor parte de la doctrina. Por ejemplo, VERDROSS considera que los principios generales del Derecho son independientes de los tratados y de las normas consuetudinarias (VERDROSS, Alfred, "Les principes généraux de droit dans le système des sources du droit international public", en *Recueil d'études de droit international en hommage à Paul Guggenheim*, Imprimerie de La Tribune, Ginebra, 1968, pág. 523).

[350] Esta posición es defendida, por ejemplo, por BARBERIS, Julio A., *Formación del derecho internacional*, ob. cit., 1994, págs. 235-238.

interpretación extensiva resulta posible incluir, además de los anteriores, otros tipos de principios que no necesariamente derivan de los ordenamientos estatales.[351]

Una primera posibilidad, sostenida por autores como SØRENSEN, consiste en entender que la expresión "principios generales de derecho reconocidos por las naciones civilizadas" del art. 38.1.c) del Estatuto de la CIJ se refiere a aquellos principios generales comunes a los ordenamientos jurídicos nacionales de la mayoría de países, excluyendo aquellos principios que derivan directamente del Derecho Internacional.[352]

En este sentido, CASSESE cita como muestra de principios comunes a distintos ordenamientos jurídicos el principio de buena fe y el de Estado de Derecho.[353] Igualmente, siguiendo esta misma concepción, MCNAIR cita como ejemplo el principio de respeto a los derechos adquiridos.[354] Otro autor para el que los principios generales mencionados en el art. 38.1.c) del Estatuto de la CIJ tienen un origen fundamentalmente nacional es CHENG, quien incluye entre ellos al principio de buena fe en el ejercicio de los derechos, el principio de responsabilidad individual y ciertos principios procesales como los principios de cosa juzgada o "iura novit curia".[355]

Así pues, desde este punto de vista, tales principios tendrían un origen Estatal. Ello tiene ciertos inconvenientes ya que, como STREBEL ha destacado, lo habitual es que los principios generales del Derecho nacionales solo puedan aplicarse parcialmente o con adaptaciones en el ámbito internacional.[356]

En este sentido, la mención a las "naciones civilizadas" contenida en el art. 38 del Estatuto de la CIJ (siguiendo lo dispuesto en el art. 38 del Estatuto de la Corte Permanente de Justicia Internacional de 1920) es vista como un anacronismo por la

[351] Véanse, por ejemplo, JACOBY, Sigrid, *Allgemeine*..., ob. cit., 1997, pág. 198; y THIRLWAY, Hugh, "The Sources...", ob. cit., 2006, pág. 128.

[352] La interpretación de SØRENSEN se refiere al art. 38 del Estatuto de la Corte Permanente de Justicia Internacional, antecesora de la Corte de Justicia Internacional. En concreto, SØRENSEN considera que los principios del Derecho Internacional, como el de la libertad de los mares o el de la igualdad de los Estados, no pueden incluirse entre los principios generales del Derecho previstos por el art. 38.3 del Estatuto de la Corte Permanente de Justicia Internacional, sino que constituyen una categoría independiente que se deriva del conjunto de fuentes generalmente admitidas (SØRENSEN, Max, *Les sources*..., ob. cit., 1946, págs. 113 y 121).

[353] Véase CASSESE, Antonio, *International*..., ob. cit., 2001, pág. 157.

[354] Véase MCNAIR, Arnold D., "The General Principles of Law Recognized by Civilized Nations", *British Year Book of International Law*, vol. 33, 1957, págs. 16-18.

[355] Para más detalles, véase CHENG, Bin, *General*..., ob. cit., 1987 (reimpr. ed. 1953), quien defiende el seguimiento de una aproximación inductiva para la identificación del contenido del art. 38.1.c) del Estatuto de la CIJ.

[356] Véase STREBEL, Helmut, "Quellen…", ob. cit., 1976, pág. 341.

doctrina, ya que la propia Carta de las Naciones Unidas reconoce la igualdad soberana de los Estados. Por lo tanto, no puede considerarse que los principios generales del Derecho deriven de ciertos ordenamientos jurídicos en particular (como los de los Estados europeos, que tradicionalmente han ocupado un papel preeminente en la configuración del Derecho Internacional) ya que en la actualidad debe entenderse que todas las naciones son civilizadas.[357] Como alternativa a la anterior terminología, STREBEL propone referirse a las naciones en que exista un Estado de Derecho.[358]

Desde esta perspectiva también se puede considerar que tales principios generales comunes a diferentes Estados no necesariamente deben referirse al conjunto del ordenamiento jurídico, sino que también puede tratarse de principios generales propios de un determinado ámbito del Derecho. Este sería el caso, por ejemplo, de los principios generales del Derecho Penal reconocidos en los principales ordenamientos jurídicos del mundo, como el principio de proporcionalidad o de igualdad de las partes.[359] Igualmente, desde el final de la Segunda Guerra Mundial el Derecho Internacional ha evolucionado rápidamente y han surgido nuevas áreas de especialización, como el Derecho humanitario, el Derecho del espacio o el Derecho del medio ambiente.[360]

En concreto, en el ámbito de la protección del medio ambiente la doctrina ha señalado el desarrollo de principios que se reiteran en tratados internacionales y en la legislación de los Estados. Así, KISS y SHELTON se refieren a los principios de prevención del daño, de "quien contamina paga", de desarrollo sostenible, de participación pública, de equidad intergeneracional y de uso equitativo de los recursos compartidos.[361] DURNER también se refiere a los principios de patrimonio común de la humanidad y de soberanía permanente sobre los recursos naturales, pero entiende que no deben considerarse una fuente autónoma del Derecho de acuerdo con lo previsto en el art. 38.1.c) del Estatuto de la CIJ, sino simplemente como criterios generales que forman parte del ordenamiento

[357] Para más detalles sobre esta cuestión, véase ELIAS, Taslim Olawale, "Modern Sources of International Law", en FRIEDMAN, Wolfgang; HENKIN, Louis; LISSITZYN, Oliver (eds.), *Transnational Law in a Changing Society: Essays in Honor of Philip C. Jessup*, Columbia University Press, Nueva York, 1972, pág. 66. En el mismo sentido, DEGAN también critica la visión colonial de la expresión "naciones civilizadas" (DEGAN, Vladimir Duro, *Sources*..., ob. cit., 1997, pág. 70).

[358] Véase STREBEL, Helmut, "Quellen…", ob. cit., 1976, pág. 338. Para un análisis pormenorizado del papel de la expresión "naciones civilizadas" véase BILLIB, Roland Andreas, *Die Allgemeinen*..., ob. cit., 1972, págs. 45-48.

[359] Para más detalles véase CASSESE, Antonio, *International*..., ob. cit., 2001, pág. 158.

[360] De hecho, según ELIAS el Derecho Internacional es tan dinámico que continuamente surgen nuevas áreas de especialización, algo que es consecuencia de la mayor interdependencia que existe entre los Estados (ELIAS, Taslim Olawale, "Modern…", ob. cit., 1972, pág. 36).

[361] Para una presentación del contenido de los anteriores principios, véase KISS, Alexandre; SHELTON, Dinah, *Guide*..., ob. cit., 2007, págs. 90-110.

jurídico al estar contenidos en instrumentos vinculantes como tratados internacionales, si bien admite que tal cuestión puede resultar discutible.[362]

Igualmente, SANDS tampoco incluye los anteriores principios relativos a la protección del medio ambiente dentro de la categoría de principios generales del Derecho recogida en el art. 38.1.c) del Estatuto de la CIJ, pero admite que determinar su estatus jurídico es una tarea difícil que debería efectuarse de forma individualizada, teniendo en cuenta las características de cada principio por separado.[363] En el mismo sentido, tras analizar las principales posturas doctrinales existentes sobre el estatus jurídico de tales principios, BEYERLIN llega a la conclusión de que esta cuestión resulta particularmente confusa. Así, por ejemplo, el principio de desarrollo sostenible ha sido caracterizado de muy distintas formas que van desde un mero ideal político hasta una norma consuetudinaria de Derecho Internacional.[364] De ahí que el citado autor decida emplear el marco teórico desarrollado por DWORKIN para analizar el estatus jurídico de tales principios (distinguiendo entre políticas, principios y reglas), aunque el propio BEYERLIN reconoce que la aplicación de tales categorías también resulta compleja y problemática.[365] Así pues, puede apreciarse que el estatus jurídico de ciertos principios del ámbito de la protección del medio ambiente es controvertido, algo que, como podrá observarse más adelante, también sucede en relación con otras materias como la fiscalidad internacional.

En suma, como DANILENKO expone, tradicionalmente se entiende que los principios generales del Derecho tienen un origen interno, si bien esta concepción no está exenta de problemas.[366] Así, existen dudas sobre cómo hay que proceder para determinar la existencia de tales principios, por ejemplo en relación con el número de países en que tiene que observarse un determinado principio para que pueda considerarse una fuente

[362] Véase DURNER, Wolfgang, *Common Goods – Statusprinzipien von Umweltgütern im Völkerrecht*, Nomos, Baden-Baden, 2000, págs. 21-23.

[363] Véase SANDS, Philippe, *Principles of International Environmental Law*, 2ª edición, Cambridge University Press, Cambridge, 2003, págs. 150 y 231.

[364] Véase BEYERLIN, Ulrich, "Different Types of Norms in International Environmental Law – Policies, Principles, and Rules", en BODANSKY, Daniel; BRUNNÉE, Jutta; HEY, Ellen (eds.), *The Oxford Handbook of International Environmental Law*, Oxford University Press, Oxford, 2008, págs. 429-433. WINTER incluso señala que algunos principios relativos a la protección del medio ambiente podrían considerarse *ius cogens* (WINTER, Gerd, "The legal nature of environmental principles in international, EU, and exemplary national law", en WINTER, Gerd (ed.), *Multilevel Governance of Global Environmental Change – Perspectives from Science, Sociology and the Law*, Cambridge University Press, Cambridge, 2006, pág. 587).

[365] Para más detalles, véase BEYERLIN, Ulrich, "Different Types…", ob. cit., 2008, págs. 433-447.

[366] En relación con esta cuestión, véase especialmente DANILENKO, Gennadij M., *Law-Making...*, ob. cit., 1993, págs. 173-181.

de Derecho Internacional.[367] De hecho, como ELIAS y LIM apuntan, raramente existirán principios comunes a los ordenamientos jurídicos de todos los Estados, por lo que verificar si se encuentran reconocidos en un número suficiente de países se acaba convirtiendo en una tarea tan problemática como la de determinar la existencia de normas consuetudinarias.[368] Así, en los tiempos de la Unión Soviética, la doctrina de este país consideraba que difícilmente podrían existir principios comunes a los ordenamientos jurídicos de Estados capitalistas y socialistas.[369]

Además de la anterior concepción tradicional, existen numerosas posturas alternativas que se refieren a otros tipos de principios más allá de los referidos en el art. 38.1.c) del Estatuto de la CIJ (o que consideran que tales principios no se limitan a los que emanan de los diferentes ordenamientos jurídicos nacionales, sino que también pueden derivarse del conjunto del Derecho Internacional). Como VERDROSS indica, el art. 38 del Estatuto de la CIJ no requiere que los principios sean reconocidos por el Derecho interno de los Estados, por lo que no puede excluirse la posibilidad de que se identifiquen mediante otros mecanismos, como a través de las resoluciones de la Asamblea General de las Naciones Unidas.[370] Así, a continuación nos referiremos a algunas de las posiciones alternativas existentes en la doctrina a la hora de analizar los principios generales del Derecho.

Según SCHACHTER es posible distinguir cinco categorías de principios generales aplicables en el ámbito del Derecho Internacional.[371] En primer lugar, el citado autor se refiere a los principios de ordenamientos nacionales "reconocidos por las naciones civilizadas", incluidos en el art. 38.1.c) del Estatuto de la CIJ. En segundo lugar menciona los principios generales del Derecho que derivan de la específica naturaleza de la comunidad internacional, como por ejemplo los principios *pacta sunt servanda* o de igualdad jurídica de los Estados. En tercer lugar pueden distinguirse los principios intrínsecos a la idea de Derecho y básicos para todos los sistemas jurídicos, como por ejemplo el principio *lex posterior derogat priori* o la noción de *res judicata*.[372] En

[367] Igualmente, el hecho de que algunos principios se apliquen en los ordenamientos jurídicos internos no necesariamente implica que los Estados estén preparados para aceptar su aplicación en el ámbito internacional (Ibíd., pág. 179).

[368] Véase ELIAS, Olufemi; LIM, Chin, ""General Principles of Law"…", ob. cit., 1997, págs. 23-28.

[369] Véase TUNKIN, Gregorij I., *Völkerrechtstheorie*, traducción de MÜLLER, Helga; RATHFELDER, Vera, Berlin Verlag, Berlín, 1972, págs. 233-234. Para una presentación sintética de la doctrina soviética sobre esta cuestión, véase BILLIB, Roland Andreas, *Die Allgemeinen…*, ob. cit., 1972, págs. 10-13.

[370] Véase VERDROSS, Alfred, "Les principes…", ob. cit., 1968, págs. 525-526.

[371] Para una exposición detallada, véase SCHACHTER, Oscar, *International…*, ob. cit., 1991, págs. 50-55.

[372] En relación con este tipo de principios, ELIAS y LIM destacan que no tienen propiamente un carácter lógico, sino que simplemente se trata de principios generalmente aceptados en el ámbito jurídico (ELIAS, Olufemi; LIM, Chin, ""General Principles of Law"…", ob. cit., 1997, pág. 33).

cuarto lugar, SCHACHTER menciona los principios "válidos en todos los tipos de sociedades humanas", que incluirían la prohibición de discriminación en función de la raza, el color y el sexo. Por último cabría referirse a los principios de justicia basados en "la propia naturaleza del hombre como ser racional y social", esto es, en principios de Derecho natural. De todos modos, la anterior clasificación también tiene sus limitaciones, ya que como el propio SCHACHTER reconoce es posible que ciertos principios generales puedan encuadrarse en más de una de las anteriores categorías.[373]

Otro autor que también diferencia distintos tipos de principios generales es MOSLER, quien, además de los que derivan de los ordenamientos jurídicos internos, se refiere a los siguientes. En primer lugar menciona los principios jurídicos derivados de las relaciones internacionales, entre los que incluye el principio de prohibición del uso de la violencia y el principio de prohibición del uso de armas de destrucción masiva. En segundo lugar, entre los principios generales configuradores de todo ordenamiento jurídico (*allgemeine Gestaltungsgrundsätze jeder Rechtsordnung*), MOSLER se refiere al principio de buena fe, que relaciona con la doctrina del *estoppel* en el ámbito del Derecho Internacional. Por último, el anterior autor menciona la categoría de los principios propios de la lógica jurídica (*Rechtslogische Grundsätze*), los cuales no tienen ningún contenido material en sí y simplemente regulan la relación entre distintos elementos, como el principio *lex posterior derogat legi priori*.[374]

A su vez, BILLIB concibe los principios del art. 38.1.c) del Estatuto de la CIJ de forma tradicional, esto es, como principios de origen nacional compartidos por diferentes Estados, pero no cierra la puerta a otras posibilidades. Así, identifica principios generalmente aceptados en los ordenamientos jurídicos internos, como los de *res iudicata*, prescripción, buena fe, *fraus omnia corrumpit* o *nemo dat quod non habet*, pero no descarta que ciertos principios de carácter político propios de las relaciones internacionales, como los de autodeterminación de los pueblos, de soberanía o de respeto a los derechos humanos puedan dar lugar a principios generales de Derecho reconocidos por las naciones civilizadas, aunque sea a través de su previa incorporación en los ordenamientos jurídicos internos de un número suficiente de Estados.[375]

De forma similar, BLECKMAN distingue tres categorías de principios generales. En primer lugar, los que tienen su origen en los ordenamientos jurídicos nacionales. En segundo lugar, los que derivan directamente del ordenamiento internacional, como el principio de protección de la confianza o el principio de reciprocidad. Por último,

[373] Véase SCHACHTER, Oscar, *International…*, ob. cit., 1991, pág. 50.

[374] Para más detalles sobre la anterior clasificación véase MOSLER, Hermann, "Völkerrecht als Rechtsordnung", *Zeitschrift für öffentliches Recht und Völkerrecht*, vol. 36, 1976, págs. 42-46.

[375] Véase BILLIB, Roland Andreas, *Die Allgemeinen…*, ob. cit., 1972, págs. 211-213.

BLECKMAN se refiere aquellos principios generales que derivan de la naturaleza del sistema jurídico, como el principio *lex posterior derogat priori*.[376]

Por otra parte, DEGAN también ha destacado la existencia de otros tipos de principios jurídicos que no deberían incluirse dentro de la categoría formulada en el art. 38.1.c) del Estatuto de la CIJ y, en concreto, se refiere a los "principios fundamentales de Derecho Internacional", que se basan en una concepción iusnaturalista según la cual los Estados, por el mero hecho de existir, tienen ciertos derechos inalienables, como el derecho a ser independientes o soberanos y a la igualdad jurídica.[377] Del mismo modo, BERNDHART también trata como una tipología distinta los principios básicos del ordenamiento jurídico internacional (*Grundprinzipien der Völkerrechtsordnung* o *basic principles of the international legal order*), entre los que incluye la igualdad soberana de los Estados, la prohibición del uso de la fuerza y la prohibición de intervenir en los asuntos internos de otro Estado.[378] Igualmente, DEGAN también excluye de la categoría prevista en el art. 38.1.c) del Estatuto de la CIJ a los principios que versan sobre la interpretación del Derecho Internacional así como a los principios de justicia y equidad a que a veces se refieren los ordenamientos jurídicos nacionales.[379]

En el mismo sentido, para autores como FASTENRATH y CASSESE es posible distinguir, más allá de los principios generales del Derecho reconocidos por las naciones civilizadas (art. 38.1.c) del Estatuto de la CIJ), como una fuente diferente no incluida en el citado precepto, a los principios generales de Derecho Internacional.[380] Según CASSESE, esta última categoría incluiría aquellos estándares de conducta amplios que pueden deducirse de varias reglas extrayendo y generalizando algunos de sus aspectos comunes más significativos, y su finalidad sería colmar las lagunas que pudieran existir y dar coherencia al conjunto del Derecho Internacional.[381] Más aún, CASSESE diferencia entre dos tipos de principios generales. Por una parte, los principios generales de Derecho Internacional, que pueden ser extraídos mediante un procedimiento inductivo y de generalización a partir de los tratados y las normas consuetudinarias, como por

[376] Véase BLECKMANN, Albert, *Völkerrecht*, ob. cit., 2001, págs. 78-84.

[377] Para más detalles, véase DEGAN, Vladimir Duro, *Sources…*, ob. cit., 1997, págs. 83-89. En el mismo sentido, para SIMMA y ALSTON tampoco es necesario entender que los principios generales del Derecho derivan en todo caso del derecho natural, sino que puede considerarse que derivan del consentimiento de los Estados (SIMMA, Bruno; ALSTON, Philip, "Sources…", ob. cit., 1988-1989, pág. 105).

[378] Véase BERNHARDT, Rudolf, "Ungeschriebenes Völkerrecht", ob. cit., 1976, pág. 53-72.

[379] Véase DEGAN, Vladimir Duro, *Sources…*, ob. cit., 1997, págs. 89-99.

[380] Véase FASTENRATH, Ulrich, *Lücken…*, ob. cit., 1991, pág. 125; y CASSESE, Antonio, *International...*, ob. cit., 2001, pág. 149.

[381] CASSESE considera que tales principios son a la vez la columna vertebral y el cemento que une las diferentes piezas del ordenamiento jurídico internacional (CASSESE, Antonio, *International...*, ob. cit., 2001, pág. 151).

ejemplo, el principio de igualdad soberana de los Estados, ciertas consideraciones elementales de humanidad y el principio de libertad de las comunicaciones marítimas. Por otra parte, existirían aquellos principios propios de una determinada rama del Derecho Internacional, como el Derecho humanitario, el Derecho del mar o el Derecho de la responsabilidad internacional.[382]

Por lo tanto, puede apreciarse que los principios generales del Derecho continúan siendo una de las fuentes del Derecho Internacional más controvertidas. Como DEGAN ha indicado, no existe un acuerdo en la doctrina ni sobre la sustancia y el contenido de los principios generales del Derecho ni sobre su alcance legal y relación con las otras fuentes principales, esto es, los tratados y las normas consuetudinarias.[383] Por lo tanto, parece que el único consenso que existe se refiere al hecho de que estos principios son raramente invocados.[384]

Como ha apuntado DANILENKO, la relevancia práctica de estos principios como fuente de Derecho Internacional ha sido muy limitada.[385] De hecho, no hay que olvidar que la inclusión de los principios generales del Derecho en el catálogo de fuentes tenía como principal finalidad evitar un *non-liquet* en los casos en que no hubiera ningún tratado o norma consuetudinaria que pudiera ser aplicable.[386] Igualmente, de acuerdo con la opinión de VAN HOOF, existen diferentes razones por las que la CIJ ha evitado recurrir a

[382] Ibíd., págs. 152-153. Por su parte, FASTENRATH considera que además de los principios generales del Derecho derivados de normas positivas también existen principios de carácter ético o ideológico, si bien el propio autor admite que ello puede resultar controvertido (FASTENRATH, Ulrich, *Lücken…*, ob. cit., 1991, pág. 127).

[383] Véase DEGAN, Vladimir Duro, *Sources…*, ob. cit., 1997, pág. 14.

[384] Según SCHACHTER, una de las razones que explican la escasa aplicación de tales principios por la CIJ es la proliferación de tratados y de normas consuetudinarias en prácticamente todos los campos, de forma que no resulta necesario recurrir a otras fuentes (SCHACHTER, Oscar, *International*, ob. cit., 1991, pág. 53). Ello es así ya que los principios generales del Derecho tienen carácter subsidiario, esto es, solo resultan aplicables si no existen tratados o normas consuetudinarias aplicables al caso (THIRLWAY, Hugh, "The Sources…", ob. cit., 2006, pág. 133). Igualmente, MENDELSON destaca que cuando una cuestión no es regulada ni por tratados ni normas consuetudinarias, la CIJ, en vez de recurrir a principios generales, suele emplear mecanismos como los razonamientos por analogía o teleológicos para colmar las lagunas existentes (MENDELSON, Maurice, "The International Court of Justice and the sources of international law", en LOWE, Vaughan; FITZMAURICE, Malgosia (eds.), *Fifty Years of the International Court of Justice*, Cambridge University Press, Cambridge, 1996, págs. 80-81).

[385] Según, DANILENKO la invocación de los principios generales del Derecho como fuente del Derecho capaz de constituir el principal fundamento en que basar una determinada acción jurídica es extremadamente infrecuente (DANILENKO, Gennadij M., *Law-Making…*, ob. cit., 1993, pág. 181). Sin embargo, BERNHARDT considera que los principios generales del Derecho tienen cada vez un papel más relevante en el ámbito del Derecho Internacional (BERNHARDT, Rudolf, "Ungeschriebenes Völkerrecht", ob. cit., 1976, pág. 74).

[386] Así pues, aunque formalmente no existe una jerarquía de fuentes, lo más habitual será la aplicación de tratados y normas consuetudinarias (DANILENKO, Gennadij M., *Law-Making…*, ob. cit., 1993, pág. 181).

este mecanismo para colmar lagunas. Básicamente, dada la propia estructura de la sociedad internacional, en la que coexisten sistemas legales con diferencias significativas, resulta difícil determinar la existencia de principios generales del Derecho. Además, es probable que la CIJ haya intentado ser prudente y por ello ha evitado el uso de estos principios como si de un poder "legislativo" se tratara, ya que tal situación habría resultado inaceptable para los Estados.[387]

Así pues, SCHACHTER apunta que aunque en algunos casos la CIJ ha empleado tales principios, no ha manifestado explícitamente que su uso se fundamentara en el art. 38.1.c) del Estatuto de la CIJ, sino que simplemente se ha indicado que se refería a "prácticas generalmente aceptadas".[388] Sin embargo, BLONDEL efectúa un detallado análisis de la jurisprudencia de la Corte Permanente de Justicia Internacional y de la CIJ y destaca numerosos ejemplos de la aplicación de principios generales, si bien en un sentido amplio. Así, el anterior autor cita, entre otros, el principio de que nadie puede quedar obligado sin su consentimiento, el principio de que la violación de un acuerdo conlleva la obligación de reparar las consecuencias negativas que pueda generar o el principio de cosa juzgada.[389]

En síntesis, al tratar esta fuente del Derecho Internacional Público pueden distinguirse básicamente dos aproximaciones. Por una parte, puede entenderse que los principios generales del Derecho reconocidos por las naciones civilizadas tienen su origen en el ordenamiento interno de los diferentes Estados. Por otra parte, algunos autores han defendido una concepción más amplia de los principios a los que se refiere el art. 38.1.c) del Estatuto de la CIJ, incluyendo principios que puedan derivar directamente del Derecho Internacional, y han sostenido la existencia de otros tipos de principios más allá de los que propiamente constituyen esta fuente del Derecho Internacional. Tanto si se concibe que los principios generales del Derecho reconocidos por las naciones civilizadas tienen un origen nacional, como si se admite que pueda ser internacional, otro aspecto controvertido es determinar si los principios deben resultar aplicables al conjunto del ordenamiento jurídico o bien si es posible que existan principios propios de una rama del Derecho. Estas distintas concepciones condicionan la relación que pueda establecerse entre el *soft law* y esta fuente del Derecho Internacional, así como su relevancia específica en el ámbito de la fiscalidad internacional.

---

[387] Para más detalles véase VAN HOOF, Godefridus J. H., *Rethinking…*, ob. cit., 1983, págs. 145-146.

[388] Véase SCHACHTER, Oscar, *International…*, ob. cit., 1991, pág. 51. Igualmente, DANILENKO lamenta que en los casos en que la CIJ se ha referido a los principios generales del Derecho no se haya indicado qué criterios se siguieron para determinar su surgimiento (DANILENKO, Gennadij M., *Law-Making…*, ob. cit., 1993, pág. 183).

[389] Véase BLONDEL, André, "Les principes généraux de droit devant la Cour Permanente de Justice Internationale et la Cour Internationale de Justice", en *Recueil d'études de droit international en hommage à Paul Guggenheim*, Imprimerie de La Tribune, Ginebra, 1968, págs. 211-234.

b) La relación entre el *soft law* y los principios generales del Derecho

Tanto si se considera que los principios generales del Derecho solo pueden derivar de los ordenamientos jurídicos internos como si se admite que puedan tener un origen internacional, el *soft law* puede ser un elemento que promueva su surgimiento o que, al menos, facilite su identificación. En este sentido hay que recordar que los principios generales del Derecho reconocidos por las naciones civilizadas tienen un carácter dinámico y evolucionan a lo largo del tiempo.[390] Así, BOTHE señala que es posible distinguir entre las resoluciones jurídicamente no vinculantes de organizaciones internacionales que recogen principios generales del Derecho que ya existían previamente y aquellas que pretenden crear nuevos principios. Lógicamente, a pesar de que una resolución no sea jurídicamente vinculante, en la medida en que los principios que enuncia ya existieran previamente, será necesario seguir su contenido.[391]

Igualmente, para SIMMA y ALSTON es posible que el *soft law* de origen internacional dé lugar a nuevos principios generales del Derecho incluso partiendo de la concepción de que tales principios derivan de los diferentes ordenamientos internos. Ello se debe a que los principios recogidos en tales instrumentos jurídicamente no vinculantes suelen acabar siendo incluidos en los sistemas jurídicos de la mayoría de países. Por lo tanto, el *soft law* creado por organizaciones internacionales podría contribuir al surgimiento de principios mencionados en el art. 38.1.c) del Estatuto de la CIJ, independientemente del origen que se entienda que deben tener estos.[392]

Lo anterior puede predicarse tanto respecto de los principios generales relativos al conjunto del ordenamiento jurídico como en relación con principios aplicables en ciertos ámbitos materiales. Así, en relación con en el primer caso, BOYLE y CHINKIN consideran que en las relaciones internacionales modernas es más frecuente que tales principios se recojan en declaraciones no vinculantes o en recomendaciones de organizaciones internacionales que en tratados multilaterales.[393] Si bien no siempre será fácil distinguir los casos en que el *soft law* comporta el surgimiento de nuevos principios de aquellos en que únicamente identifica principios ya existentes, en general puede aceptarse que el *soft law* es un elemento que propicia su desarrollo.

Como ejemplo de tal fenómeno puede citarse el caso de los principios contenidos en las declaraciones más relevantes de la Asamblea General de las Naciones Unidas, como la

[390] Véase BILLIB, Roland Andreas, *Die Allgemeinen…*, ob. cit., 1972, pág. 209.

[391] Véase BOTHE, Michael, "Legal…", ob. cit., 1980, pág. 75.

[392] En concreto, SIMMA y ALSTON centran su análisis en el ámbito de los derechos humanos, pero en principio su razonamiento es válido también para principios de otras materias. Véase SIMMA, Bruno; ALSTON, Philip, "Sources...", ob. cit., 1988-1989, pág. 102.

[393] Véase BOYLE, Alan E.; CHINKIN, Christine*, The Making…*, ob. cit., 2007, pág. 222.

Declaración Universal de los Derechos Humanos. Para SIMMA y ALSTON, resulta más convincente entender que el *soft law* en materia de derechos humanos ha dado lugar a nuevos principios generales que considerar que ha comportado el surgimiento de nuevas normas consuetudinarias.[394] Sin embargo, tal posibilidad no es compartida por autores como DANILENKO, quien critica aquellos que defienden que las resoluciones de la Asamblea General de las Naciones Unidas puedan desarrollar principios generales del Derecho por considerar que en el fondo pretenden evitar los requisitos de los tratados y de las normas consuetudinarias a la hora de introducir nuevas normas jurídicas.[395]

Igualmente, FASTENRATH también se ha planteado la posibilidad de que las resoluciones de las organizaciones internacionales puedan emplearse para identificar tales principios. Para el anterior autor, esta posibilidad no debería descartarse, si bien puede resultar problemática en la medida en que los principios contenidos en las resoluciones no se incluyan también en el Derecho positivo de los Estados.[396] En el mismo sentido, NASSER apunta que el *soft law* puede mostrar la mayor aceptación de ciertos principios.[397]

Como muestras de la relación entre los principios generales y las resoluciones de organizaciones internacionales, BOTHE cita el caso de la Declaración sobre los principios de Derecho Internacional referentes a las relaciones de amistad y a la cooperación entre los Estados de conformidad con la Carta de las Naciones Unidas, contenida en la Resolución 2625 (XXV) de la Asamblea General de las Naciones Unidas, de 24 de octubre de 1970. Para el citado autor, el anterior sería un ejemplo de resolución que simplemente recoge principios que ya existían previamente.[398]

Sin embargo, la anterior posición no es compartida por STREBEL, quien rechaza que las resoluciones de la Asamblea General de las Naciones Unidas puedan acabar dando lugar a principios generales del Derecho vinculantes para todos los Estados.[399] En el mismo sentido, DANILENKO advierte de que admitir que recomendaciones concretas (como las que puedan incluirse en las resoluciones de la Asamblea General de las Naciones Unidas) puedan crear principios generales del Derecho tiene el inconveniente de que comportaría conferir poder normativo a organismos que en principio carecen de él.[400]

---

[394] Véase SIMMA, Bruno; ALSTON, Philip, "Sources...", ob. cit., 1988-1989, págs. 102-106.

[395] Véase DANILENKO, Gennadij M., *Law-Making...*, ob. cit., 1993, pág. 189.

[396] Véase FASTENRATH, Ulrich, *Lücken…*, ob. cit., 1991, págs. 103-104.

[397] Véase NASSER, Salem H., *Sources and Norms of International Law: A Study on Soft Law*, Galda + Wilch Verlag, Glienicke, Berlín, 2008, pág. 176.

[398] Véase BOTHE, Michael, "Legal…", ob. cit., 1980, pág. 75.

[399] Véase STREBEL, Helmut, "Quellen...", ob. cit., 1976, pág. 339.

[400] Véase DANILENKO, Gennadij M., *Law-Making...*, ob. cit., 1993, pág. 189.

Igualmente, algunos autores se han referido a la posibilidad de que como consecuencia de la aplicación de ciertos principios generales del Derecho pueda resultar necesario seguir lo dispuesto por el *soft law*. En este sentido, BOYLE destaca que los instrumentos de *soft law* conllevan al menos un compromiso basado en la buena fe.[401] Así, se plantea la posibilidad de que los Estados puedan verse obligados a seguir acuerdos que en principio no eran jurídicamente vinculantes como consecuencia de la aplicación de tal principio de buena fe. De forma similar, la doctrina alemana también ha destacado la posibilidad de que el *soft law* genere efectos jurídicos como consecuencia de la aplicación del principio de *Treu und Glauben* (equiparable en gran medida al principio de buena fe en otros ordenamientos jurídicos).[402] Sin embargo, FAWCETT rechaza que el *soft law* pueda resultar jurídicamente vinculante como consecuencia de la aplicación del principio de buena fe, ya que para el citado autor tal principio no crea obligaciones adicionales, esto es, simplemente se refiere a cómo deben actuar los Estados para cumplir con las obligaciones que ya hubieran contraído.[403]

Por otra parte, teniendo en cuenta el objeto general de este trabajo, que se centra en estudiar la relevancia del *soft law* en el ámbito de la fiscalidad internacional, resulta especialmente relevante analizar la relación que puede existir entre el *soft law* y ciertos ámbitos específicos del Derecho Internacional. En principio, debería admitirse que el *soft law* es un elemento que puede promover el surgimiento de nuevos principios generales propios de un determinado ámbito material, como la protección del medio ambiente o de los derechos humanos.

Así, en relación con la protección de los derechos humanos, la doctrina ha destacado la posibilidad de que instrumentos jurídicamente no vinculantes como la Declaración Universal de los Derechos Humanos hayan dado lugar a nuevos principios generales del Derecho reconocidos por las naciones civilizadas.[404]

En este sentido se ha manifestado también BOTHE, para quien las resoluciones jurídicamente no vinculantes de organizaciones internacionales también pueden recoger principios propios de un sector específico del Derecho Internacional. Así, el anterior autor cita dos Resoluciones de la Asamblea General de las Naciones Unidas, la Resolución 2603 (XXIV)A, sobre la cuestión de las armas químicas y biológicas, y la Declaración sobre la prohibición del uso de armas nucleares y termonucleares,

[401] Véase BOYLE, Alan E., "Some Reflections…", ob. cit., 1999, pág. 902.

[402] Véase EHRICKE, Ulrich, ""Soft Law": Aspekte einer neuen Rechtsquelle", *Neue Juristische Wochenschrift*, vol. 42, núm. 31, 1989, págs. 1907-1908.

[403] Para una exposición detallada de la relación existente entre el principio de buena fe y los acuerdos no vinculantes políticamente, véase FAWCETT, James E. S., "The Legal…", ob. cit., 1953, págs. 396-398.

[404] Véanse, por ejemplo, SIMMA, Bruno; ALSTON, Philip, "Sources...", ob. cit., 1988-1989, págs. 82-108; y OLIVIER, Michèle, "The Relevance…", ob. cit., 2002, págs. 289-307.

contenida en la Resolución 1653 (XVI). En el primer caso se trataría de una resolución que presenta principios ya existentes, mientras que en el segundo simplemente se manifiesta la aspiración de que los criterios que recoge puedan considerarse en el futuro principios generales de Derecho.[405]

Igualmente, en relación con la protección del medio ambiente, ya pudo apreciarse en la sección anterior que existen principios cuyo estatus jurídico es relativamente controvertido, entre los que puede destacarse el de desarrollo sostenible, recogido en numerosos instrumentos jurídicamente no vinculantes. Según BOYLE y CHINKIN, a pesar de que el desarrollo sostenible no da lugar a una obligación jurídica, constituye un principio que puede influir en el resultado de un proceso judicial y en la práctica de los Estados y de las organizaciones internacionales. [406]

Sin embargo, si el *soft law* se centra en un ámbito material muy específico o regula una cuestión de forma muy detallada será más improbable que influya en los principios generales del Derecho reconocidos por las naciones civilizadas. Como advierte SCHREUER, cada vez es más frecuente que las recomendaciones emitidas por organizaciones internacionales traten sobre aspectos muy concretos, habitualmente desde una perspectiva técnica, por lo que será difícil que puedan ser contempladas como manifestaciones de principios legales de carácter universal o principios generales del Derecho en el sentido del art. 38.1.c) del Estatuto de la CIJ.[407]

Por último, hay que recordar que, como BOYLE apunta, incluso si se rechaza la posibilidad de que el *soft law* pueda dar lugar al surgimiento de principios generales del Derecho en el sentido del art. 38.1.c) del Estatuto de la CIJ, puede considerarse que los principios generales contenidos en tales instrumentos, a pesar de no constituir formalmente una fuente de Derecho, pueden ser relevantes a la hora de interpretar un tratado, ya que podrían considerarse un acuerdo o práctica ulterior sobre la interpretación del tratado en el sentido del art. 31.3 CVDT. Así, el anterior autor considera que principios propios del Derecho Internacional del medio ambiente, como el principio de desarrollo sostenible, contenido en diversos instrumentos jurídicamente no vinculantes adoptados por el conjunto de la comunidad internacional, deberá ser tenido en cuenta a la hora de interpretar los tratados sobre tal materia, esto es, constituye un objetivo que puede influir a la hora de resolver un litigio.[408]

---

[405] Véase BOTHE, Michael, "Legal…", ob. cit., 1980, pág. 75.

[406] Véase BOYLE, Alan E.; CHINKIN, Christine*, The Making…*, ob. cit., 2007, pág. 224.

[407] Véase SCHREUER, Christoph, "Recommendations…", ob. cit., 1977, pág. 110.

[408] Como BOYLE señala: "General principles of this kind may be soft, but as we have seen they are not legally irrelevant when courts or international bodies have to apply or develop the law" (BOYLE, Alan, "Soft Law in International Law-Making", en EVANS, Malcom D. (ed.), *International Law*, 2ª edición, Oxford University Press, Oxford, 2006, págs. 151-153).

En suma, a pesar de que los principios generales del Derecho reconocidos por las naciones civilizadas son una de las fuentes del Derecho Internacional más controvertidas, a partir de lo expuesto previamente puede apreciarse la posibilidad de que se vean influidos por instrumentos jurídicamente no vinculantes como recomendaciones de organizaciones internacionales. En particular, el *soft law* podría ser un elemento que contribuyera al surgimiento o a la identificación de nuevos principios.

4. El *soft law* y las doctrinas del *estoppel* y la aquiescencia

A la hora de analizar los diferentes efectos jurídicos que puede generar el *soft law*, es necesario recordar las doctrinas del *estoppel* y la aquiescencia propias del Derecho Internacional. El motivo es que su aplicación podría comportar que la aprobación de instrumentos jurídicamente no vinculantes conllevara ciertas obligaciones para los Estados. Esta posibilidad se ha planteado también en el ámbito de la fiscalidad internacional, como se verá en el próximo capítulo en relación con los Comentarios al Modelo de la OCDE.

a) El *estoppel* y la aquiescencia en el Derecho Internacional Público

Según MACGIBBON, la doctrina del *estoppel* ha sido generalmente aceptada como un principio general del Derecho, en el sentido de que se trata de un principio común, de una forma u otra, a la mayoría de ordenamientos jurídicos estatales, aunque resulta controvertido que satisfaga todos los criterios para que pueda considerarse Derecho consuetudinario.[409] En este sentido, BÜHLER destaca que resulta también aplicable en el ámbito del Derecho internacional tributario.[410]

Para MÜLLER, el *estoppel* y la aquiescencia son dos de las principales manifestaciones en el ámbito del Derecho Internacional del principio de protección de la confianza, principio jurídico con un carácter fundamentalmente abstracto que requiere de su aplicación a situaciones problemáticas concretas para determinar su contenido.[411] Así pues, aunque sería posible incluir tal doctrina dentro del principio general de buena fe,

[409] Cfr. MACGIBBON, I. C., "Estoppel in International Law", *International and Comparative Law Quarterly*, vol. 7, núm. 3, 1958, pág. 470. ELIAS y LIM también incluyen el principio de *estoppel* dentro de los principios generales del Derecho, a pesar de que su origen se encuentra fundamentalmente en los países anglosajones (ELIAS, Olufemi; LIM, Chin, ""General Principles of Law"…", ob. cit., 1997, pág. 24).

[410] Véase BÜHLER, Ottmar, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, traducción de CERVERA TORREJÓN, Fernando, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, pág. 56

[411] Véase MÜLLER, Jörg P., *Vertrauensschutz im Völkerrecht*, Carl Heymanns Verlag KG, Colonia, Berlín, 1971, págs. 255-256.

dadas sus particulares características analizaremos este aspecto en una sección separada de la de los principios generales del Derecho.[412]

Inicialmente, esta doctrina tuvo su origen en los países con un sistema jurídico de *common law*, pero posteriormente se extendió al Derecho Internacional. De acuerdo con ella, los Estados deben ser coherentes en sus comportamientos relativos a determinadas circunstancias fácticas o situaciones legales, por lo que suele relacionarse con el principio de buena fe.[413] Por lo tanto, si un Estado toma una determinada posición de forma clara o sigue un cierto comportamiento que genere una situación que sirva de base para la conducta de un segundo Estado, después el primer Estado deberá ser coherente con su comportamiento inicial para no perjudicar las legítimas expectativas que haya podido generar en el segundo Estado.[414] Así, se requiere una conducta inicial que sea capaz de generar confianza en otro Estado sobre un determinado estado de cosas o régimen particular, de forma que este otro Estado modifique su conducta y pueda sufrir un perjuicio si el primer Estado se aparta de las expectativas que generó.[415]

La consecuencia de lo anterior es que en ciertas circunstancias la aplicación de la doctrina del *estoppel* puede comportar que un Estado tenga que aceptar obligaciones que no contemplara inicialmente. Por ejemplo, como KLABBERS apunta, no es posible que un Estado reconozca a otro y posteriormente intente comportarse como si nunca lo hubiera reconocido.[416]

---

[412] Así, MOSLER incluye la doctrina del *estoppel* dentro de la categoría de principios generales configuradores de todo ordenamiento jurídico (*allgemeine Gestaltungsgrundsätze jeder Rechtsordnung*), tipología distinta a la de los principios generales del Derecho derivados de los ordenamientos jurídicos internos (MOSLER, Hermann, "Völkerrecht…", ob. cit., 1976, pág. 45).

[413] En relación con este aspecto, véanse MACGIBBON, I. C., "Estoppel…", ob. cit., 1958, pág. 469; y KLABBERS, Jan, *The Concept…*, ob. cit., 1996, pág. 94.

[414] La CIJ se refiere de forma explícita a la doctrina del *estoppel* en la Sentencia de 11 de junio de 1998 (asunto relativo a la *frontera terrestre y marítima entre Camerún y Nigeria* (Camerún c. Nigeria, Guinea Ecuatorial interviniente), objeciones preliminares, *I.C.J. Reports* 1998, pág. 275) y menciona las circunstancias que son necesarias para que se dé una situación de *estoppel* (véase, especialmente, *I.C.J. Reports* 1998, pág. 303). Para un análisis detallado de la aplicación del principio de *estoppel* en la jurisprudencia internacional, véanse, por ejemplo, DOMINICÉ, Christian, "À propos du principe de l'estoppel en droit des gens", en *Recueil d'études de droit international en hommage à Paul Guggenheim*, Imprimerie de La Tribune, Ginebra, 1968, págs. 327-365; y MÜLLER, Jörg P., *Vertrauensschutz…*, ob. cit., 1971, págs. 13-35.

[415] Para más detalles sobre los elementos que requiere el *estoppel*, véanse, por ejemplo, MARTIN, Antoine, *L'estoppel en Droit International Public, Précédé d'un aperçu de la théorie de l'estoppel en Droit anglais*, Editions A. Pedone, París, 1979, págs. 274-293 ; y JIMÉNEZ GARCÍA, Francisco, *Los comportamientos recíprocos en Derecho Internacional: A propósito de la aquiescencia, el estoppel y la confianza legítima*, Editorial Dilex, Paracuellos del Jarama, 2002, págs. 274-286.

[416] Véase KLABBERS, Jan, *The Concept…*, ob. cit., 1996, pág. 94.

En cuanto a la relevancia de la aquiescencia en Derecho Internacional, también se admite que pueda comportar obligaciones para un Estado. Así, si la doctrina del *estoppel* se basa en la idea de que los Estados deben comportarse de forma coherente para no perjudicar las expectativas que ese comportamiento haya podido generar en otros Estados, la doctrina de la aquiescencia se centra en el hecho de que la falta de respuesta por parte de un Estado ante ciertas circunstancias puede considerarse una forma de consentimiento tácita. De este modo, un Estado también podrá ver limitada su libertad de actuación ya que en caso contrario se afectaría a las legítimas expectativas que tal conducta hubiera podido generar en otros Estados.[417]

En cuanto al papel que han tenido el *estoppel* y la aquiescencia en la jurisprudencia de la CIJ, la doctrina ha destacado que si bien su empleo se ha planteado en diversos litigios fronterizos, en general la CIJ se muestra especialmente cautelosa a la hora de recurrir a la doctrina del *estoppel*, mientras que parece más abierta a admitir que ciertas conductas puedan considerarse aquiescentes.[418]

b) La relación entre el *soft law* y las doctrinas del *estoppel* y la aquiescencia

Como la doctrina ha destacado, el hecho de que el *soft law* no sea jurídicamente vinculante no implica necesariamente que no pueda tener ningún tipo de consecuencia jurídica.[419] Sin embargo, la posibilidad de que los Estados puedan ver limitada su libertad de actuación como consecuencia de la aplicación de las doctrinas del *estoppel* y la aquiescencia, ambas relacionadas con el principio de protección de la confianza, resulta controvertida.[420] Así, en la doctrina pueden encontrarse tanto posturas que admiten tal posibilidad como posiciones que la rechazan por completo.

Algunos autores como ABI-SAAB y MÜNCH han sugerido que, como consecuencia de la aplicación de la doctrina del *estoppel*, el *soft law* puede acabar teniendo efectos legales

[417] En relación con la aquiescencia en el Derecho Internacional, véase MACGIBBON, I. C., "Estoppel…", ob. cit., 1958, págs. 501-512. Para un análisis de la jurisprudencia internacional en que se ha aplicado esta doctrina, véase MÜLLER, Jörg P., *Vertrauensschutz…*, ob. cit., 1971, págs. 43-53.

[418] Para más detalles sobre la jurisprudencia de la CIJ relativa a esta cuestión, véase SINCLAIR, Ian, "Estoppel and acquiescence", en LOWE, Vaughan; FITZMAURICE, Malgosia (eds.), *Fifty Years of the International Court of Justice*, Cambridge University Press, Cambridge, 1996, págs. 104-120.

[419] Así, ABI-SAAB señala: "[…] nous devons éviter l'écueil du réductionisme, car juridicité ne signifie pas nécessairement obligatoriété et pertinence ou effet juridique ne se réduit pas seulement à effet obligatoire" (ABI-SAAB, Georges, "Éloge du "droit assourdi"…", ob. cit., 1993, pág. 63). Igualmente, BESSON destaca que es necesario distinguir las obligaciones jurídicas de las normas jurídicas (BESSON, Samantha, "Theorizing…", ob. cit., 2010, pág. 171).

[420] Para una presentación general de la relación entre el *soft law* y el principio de protección de la confianza, véase KNAUFF, Matthias, *Der Regelungsverbund…*, ob. cit., 2010, págs. 446-447.

incluso si esta no era la intención inicial de las partes.[421] Para THÜRER, una muestra de ello sería la necesidad de que en ciertos casos un país que se muestra favorable a adoptar un determinado instrumento jurídicamente no vinculante pueda tener que seguirlo posteriormente para no dañar la confianza que otros Estados hayan podido depositar en el hecho de que tal país no actuará de forma contraria al *soft law* con el que inicialmente se manifestó conforme (*Vertrauensprinzip*).[422] Igualmente, AUST pone como ejemplo de este fenómeno el caso de un memorando de entendimiento (un tipo de acuerdo jurídicamente no vinculante) que implemente un tratado desviándose de su contenido, lo cual podría comportar a partir de la aplicación de la doctrina del *estoppel* que se considere que los términos del tratado se han modificado.[423]

Otro autor que se ha manifestado claramente a favor de la posibilidad de que el *soft law* tenga consecuencias jurídicas como consecuencia de la aplicación de la doctrina del *estoppel* es GRUCHALLA-WESIERSKI. Como muestra de ello, este autor indica que si dos Estados establecen en un acuerdo no vinculante que ciertas mercancías se podrán gravar con unos aranceles del 15% de su valor, posteriormente uno de los Estados parte del acuerdo no podrá considerar que tales aranceles son excesivos por superar los límites previstos en normas anteriores incluso aunque estas sean formalmente vinculantes jurídicamente.[424]

En el mismo sentido, SCHACHTER considera que un acuerdo de caballeros o "*gentlemen's agreement*", a pesar de ser un ejemplo de *soft law*, puede limitar la libertad de actuación de un Estado mediante la aplicación de la doctrina del *estoppel*.[425] Igualmente, el anterior autor se refiere también al caso de las resoluciones de organizaciones internacionales que recomiendan la adopción de ciertos códigos de conducta o directrices que afectan a las relaciones económicas internacionales o a la actividad de las empresas multinacionales. En estos casos, este autor considera que si un Estado vota a favor de la resolución que incluye tales recomendaciones, ello no le obliga a seguirlas, pero después no podrá oponerse a que otros las apliquen en virtud de la doctrina del *estoppel* dentro del principio general de buena fe. Más aún, aunque la

[421] Véanse MÜNCH, Fritz, "Non-binding…", ob. cit., 1969, pág. 11; y ABI-SAAB, Georges, "Éloge du "droit assourdi"…", ob. cit., 1993, pág. 68.

[422] Véase THÜRER, Daniel, ""Soft Law"…", ob. cit., 1985, págs. 445-446.

[423] Véase AUST, Anthony, *Modern Treaty Law*..., ob. cit., 2000, págs. 45-46. Igualmente, AUST considera que no por el hecho de que los acuerdos no vinculantes puedan llegar a generar consecuencias jurídicas debe pensarse que tales acuerdos son redundantes, ya que a pesar de ello pueden tener ciertas ventajas específicas en comparación con los tratados.

[424] Véase GRUCHALLA-WESIERSKI, Tadeusz, "A Framework…", ob. cit., 1984, págs. 62-63.

[425] A modo de ejemplo, SCHACHTER considera que si mediante un "*gentlemen's agreement*" un Estado aceptara la forma de distribuir los representantes de cada Estado en un órgano de una organización internacional, posteriormente no podría rechazar tal forma de proceder en virtud de la doctrina del *estoppel*. Para más detalles, véase SCHACHTER, Oscar, "The Twilight…", ob. cit., 1977, pág. 301.

mera recomendación no tenga carácter obligatorio para los Estados que votaron a favor suyo, debe entenderse que estos se comprometen por lo menos a abstenerse de llevar a cabo acciones incompatibles con el contenido de tal declaración.[426] Así pues, aunque SCHACHTER reconoce que tal posibilidad tiene un carácter fundamentalmente teórico, no puede descartarse su aplicación práctica, lo cual dejaría patente que el hecho de votar a favor de resoluciones no vinculantes puede comportar obligaciones para los Estados, aunque sea de forma limitada y no en todo caso.[427]

Para SEIDL-HOHENVELDERN, el hecho de que un Estado acepte el contenido de recomendaciones, códigos de conducta u otras muestras de *soft law* comporta que posteriormente ese Estado no pueda actuar de forma contraria a tales principios en tanto en cuanto no se produzca un cambio fundamental en las circunstancias que justifique otra conducta, de forma similar a lo previsto por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados para poderse apartar de las obligaciones asumidas en un tratado.[428] Por ejemplo, si un Estado vota a favor de una recomendación que incluye el principio de que se debe discriminar positivamente a los Estados en vías de desarrollo para fomentar su crecimiento económico, posteriormente este Estado deberá aceptar que se otorgue un trato preferente a las importaciones de estos países en comparación con las que provienen de países industrializados.[429]

En la misma línea, TAMMES admite que el hecho de que un Estado respalde la adopción de instrumentos jurídicamente no vinculantes, como códigos de conducta sobre la protección de los derechos humanos o del medio ambiente tras intensas negociaciones bilaterales, puede generar ciertas consecuencias en el plano jurídico, como que tal Estado posteriormente no pueda considerar ilegal la conducta de otros Estados que se ha adaptado a lo dispuesto en tales acuerdos a pesar de no ser obligatorios.[430] Esta postura es compartida por HILLGENBERG, quien añade que desde la perspectiva de la Europa continental, en vez de emplear la doctrina del *estoppel*, puede ser más simple reconocer el *soft law* como la "causa" que justifica ciertos resultados, de forma que no resulten

[426] Véase SCHACHTER, Oscar, *International*..., ob. cit., 1991, págs. 92-93. De todos modos, en relación con las recomendaciones de organizaciones internacionales es particularmente importante destacar que los Estados que votan a favor de una recomendación lo hacen como elementos integrantes de la organización, esto es, la recomendación será un acto de la organización internacional en sí y no de los Estados miembros (véase SCHERMERS, Henry G.; BLOKKER, Niels M., *International Institutional Law*, 4ª ed., Martinus Nijhoff Publishers, Leiden, 2003, pág. 770).

[427] Véase SCHACHTER, Oscar, *International*..., ob. cit., 1991, pág. 93.

[428] Véase SEIDL-HOHENVELDERN, Ignaz, "International…", ob. cit., 1979, pág. 196.

[429] Ibíd., pág. 196.

[430] Como ejemplo de instrumentos con tales efectos, TAMMES cita el caso del Acta Final de Helsinki. De todos modos, el mismo autor advierte de que la noción de *estoppel* debe ser empleada con prudencia (TAMMES, A. J. P., "Soft…", ob. cit., 1983, pág. 194).

aplicables nociones como las de enriquecimiento injusto.[431] Igualmente, ABBOTT, KEOHANE, MORAVCSIK y SLAUGHTER también se refieren a la posibilidad de que instrumentos que propiamente no son jurídicamente vinculantes puedan acabar generando ciertos efectos sobre los Estados como consecuencia de la aplicación del principio de buena fe.[432]

La posibilidad de que el *soft law* dé lugar a la aplicación del *estoppel* tampoco ha sido descartada, en la doctrina española, por JIMÉNEZ GARCÍA, si bien considera que cada caso concreto deberá analizarse de forma individualizada para determinar si se cumplen todos los requisitos.[433]

En contraste con las posiciones de los anteriores autores, otros niegan la posibilidad de que el *soft law* pueda tener consecuencias jurídicas como resultado de la aplicación de la doctrina del *estoppel*. Así, según BOTHE, obligar a un Estado a seguir un instrumento jurídicamente no vinculante como consecuencia de la aplicación de la esta doctrina resulta problemático, ya que considera que tal fenómeno equivaldría a crear Derecho "por la puerta trasera". En consecuencia, BOTHE sostiene que el principio de buena fe no debería aplicarse a las obligaciones no jurídicas (como las políticas o las morales), ya que la buena fe es un concepto jurídico y por lo tanto parece problemático que esta sea la base de una obligación no jurídica.[434]

Igualmente, SKALA también descarta la posibilidad de que las recomendaciones jurídicamente no vinculantes de organizaciones internacionales puedan dar lugar a la aplicación del principio de *estoppel*, si bien admite que en el caso de la OCDE, con un número reducido de Estados miembros de similares características, es más probable que el hecho de que un Estado vote a favor de una determinada resolución pueda afectar a la confianza del resto de Estados.[435] De forma similar, otro autor crítico es KLABBERS, quien considera que nociones como las de buena fe o *estoppel* no se pueden aplicar a los acuerdos que no son jurídicamente vinculantes ya que entiende que concluir un acuerdo

[431] Para más detalles, véase HILLGENBERG, Hartmut, "A Fresh…", ob. cit., 1999, pág. 511-512.

[432] Véase ABBOTT, Kenneth W.; KEOHANE, Robert O.; MORAVCSIK, Andrew; SLAUGHTER, Anne-Marie; SNIDAL, Duncan, "The Concept of Legalization", ob. cit., 2000, pág. 412.

[433] Véase JIMÉNEZ GARCÍA, Francisco, *Los comportamientos*..., ob. cit., 2002, págs. 287-294. Desde una perspectiva interna, SARMIENTO también ha destacado que el *soft law* creado por las Administraciones públicas puede generar expectativas que posteriormente deban ser protegidas para garantizar el principio de confianza legítima (SARMIENTO, Daniel, "La autoridad del Derecho y la naturaleza del *soft law*", *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 28, 2006, pág. 260).

[434] Véase BOTHE, Michael, "Legal…", ob. cit., 1980, págs. 96-95. De todos modos, el propio BOTHE admite que es razonable esperar que los Estados que aceptan una resolución jurídicamente no vinculante de una organización internacional sin incluir ninguna reserva estén preparados para cumplirla (ibíd., pág. 77).

[435] Véase SKALA, Astrid, *Internationale*..., ob. cit., 1982, pág. 205.

fuera del ámbito del Derecho implicaría también que no se pudieran aplicar tales principios jurídicos.[436]

Por su parte, DETTER se muestra más cauta y no niega por completo la posibilidad de que la doctrina del *estoppel* pueda resultar aplicable como consecuencia del voto de un Estado expresado en el marco de una organización internacional a favor de una recomendación que en principio no resulta jurídicamente vinculante, pero considera que ello no sería recomendable. El motivo es que el *estoppel* es un mecanismo de reacción frente a un determinado comportamiento de un Estado, por lo que probablemente no sea la forma más adecuada de conseguir un desarrollo dinámico del Derecho Internacional.[437]

Otra cuestión que cabe plantearse es la posibilidad de que el *soft law* genere efectos jurídicos a raíz de la aplicación de la noción de aquiescencia. De acuerdo con esta institución jurídica, basada también en la buena fe, la pasividad o silencio ante comportamientos merecedores de protesta son equiparables a un consentimiento tácito, de forma que generarían efectos jurídicos.[438]

En este sentido, SEIDL-HOHENVELDERN se plantea hasta qué punto la abstención de un país en la votación de una recomendación en una organización internacional podría equipararse a la aceptación por aquiescencia de tal regla, hasta el punto de satisfacerse el requisito de la *opinio iuris* necesario para que surja una nueva norma consuetudinaria. De todos modos, para el anterior autor la abstención no puede ser considerada como aceptación de una nueva regla por aquiescencia, ya que entiende que la necesaria prueba de la creencia del Estado de que tal conducta es exigida por el Derecho Internacional no se puede deducir simplemente de una abstención.[439]

En suma, puede apreciarse que no existe unanimidad en la doctrina sobre la posibilidad de que la adopción de instrumentos jurídicamente no vinculantes pueda generar obligaciones jurídicas para un Estado como consecuencia de las doctrinas del *estoppel* y de la aquiescencia. Para algunos autores es posible que la aprobación de *soft law* dé lugar a situaciones en que se cumplan los requisitos para considerar que las doctrinas del *estoppel* y la aquiescencia resultan aplicables, mientras que otros se han mostrado críticos con tal posibilidad especialmente como consecuencia del propio carácter jurídicamente no vinculante del *soft law*. En cualquier caso, como TOMUSCHAT ha

[436] Para KLABBERS, la posibilidad de que un acuerdo jurídicamente no vinculante genere algún tipo de efecto jurídico resulta contradictoria (KLABBERS, Jan, *The Concept…*, ob. cit., 1996, pág. 112).

[437] Véase DETTER, Ingrid, *The International Legal Order*, Dartmouth Publishing Company, Aldershot, 1994, pág. 243.

[438] Véase, por ejemplo, JIMÉNEZ GARCÍA, Francisco, *Los comportamientos…*, ob. cit., 2002.

[439] Véase SEIDL-HOHENVELDERN, Ignaz, "International…", ob. cit., 1979, págs. 190-191.

destacado, la protección de la confianza en que se basan estas doctrinas sí que puede requerir por lo menos que el *soft law*, especialmente cuando es el resultado de años de negociaciones y discusiones, no sea simplemente ignorado, sino que en caso de que un Estado no quiera seguirlo, por lo menos tenga que indicar los motivos que lo justifican.[440] Más adelante se comentará con mayor detalle el papel de las doctrinas del *estoppel* y de la aquiescencia en el ámbito de la fiscalidad internacional.

B. Perspectiva nacional

Las recomendaciones de las organizaciones internacionales, dada la autoridad de la que suelen gozar, pueden influir directamente en el comportamiento de sus Estados miembros incluso sin ser jurídicamente vinculantes. Como SCHREUER apunta, el hecho de que una recomendación no sea jurídicamente vinculante conlleva que los Estados no estén obligados a seguir por completo su contenido, pero ello tampoco quiere decir que la puedan ignorar arbitrariamente.[441] Ello se debe a la autoridad que les confiere el hecho de que normalmente sean aprobadas con un elevado nivel de consenso.[442]

Dado el objeto de este estudio, a continuación nos centraremos en la influencia que las recomendaciones ejercen sobre los Estados, si bien también es posible que tales recomendaciones generen efectos por sí mismas sobre las organizaciones internacionales en que se aprueban.[443] Igualmente, tampoco hay que olvidar que en ciertos casos los destinatarios en último término de las recomendaciones no son los Estados, sino individuos como por ejemplo empresas multinacionales. En estos casos, los Estados pueden promover el seguimiento de las recomendaciones de las organizaciones internacionales sin modificar su ordenamiento jurídico interno, pero introduciendo medidas que incentiven el cumplimiento. Por ejemplo, la concesión de ayudas a las empresas que sigan unas ciertas recomendaciones puede ser un mecanismo

[440] Véase TOMUSCHAT, Christian, "Die Charta…", ob. cit., 1976, págs. 480-481.

[441] Véase SCHREUER, Christoph, "Recommendations…", ob. cit., 1977, págs. 117-118.

[442] En este sentido, SCHREUER considera que es importante que los países que resultan más afectados por la recomendación se hayan mostrado favorables a su aprobación y que, más allá de que exista una mayoría de países a favor, tal posición sea compartida por países con una situación (económica, política…) heterogénea (ibíd., pág. 116).

[443] Según SEIDL-HOHENVELDERN, las recomendaciones jurídicamente no vinculantes tienen carácter obligatorio para las organizaciones internacionales que las aprueban. Como principal ejemplo, este autor cita el caso de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, que a pesar de no ser jurídicamente vinculante para los Estados que votaron a favor de tal resolución de la Asamblea General, sí que obliga a la propia organización de las Naciones Unidas a seguir tal acuerdo, por lo que, por ejemplo, no sería admisible que la organización pagara diferentes sueldos a hombres y mujeres por realizar el mismo trabajo (cfr. SEIDL-HOHENVELDERN, Ignaz, "International…", ob. cit., 1979, pág. 195).

muy efectivo para promover su cumplimiento incluso sin que dejen de ser jurídicamente vinculantes.[444]

1. El *soft law* y la formación de nuevas normas de origen interno

Es evidente que el *soft law* puede influir en la formación de nuevas normas de origen interno[445] y, de hecho, es frecuente que sea empleado como modelo.[446] Como ha apuntado la doctrina, algunos instrumentos jurídicamente no vinculantes, como el Acta Final de Helsinki o las Directrices de la OCDE para empresas multinacionales han repercutido directamente en los ordenamientos jurídicos de numerosos Estados, que han introducido cambios para adecuarse a su contenido.[447] No es de extrañar que el contenido de instrumentos no vinculantes, como un código de conducta, acabe incorporándose en la legislación nacional.[448] Ello se debe a que en muchos casos los Estados consideran conveniente desarrollar su normativa para anticiparse a los cambios que muestra el *soft law* de origen internacional.[449] En la opinión de SCHREUER, esta forma de incorporación del *soft law* en el ordenamiento interno, evitando remisiones, es la más pulcra pero también la más compleja.[450]

Las recomendaciones, así como otros instrumentos que pueden ser caracterizados como *soft law* (directrices, códigos de conducta…), comportan, por su mera existencia, que los conceptos y terminología que incluyen sean empleados en los debates científicos y políticos, incluso por aquellos que los quieran rebatir. Por ello, como SEIDL-HOHENVELDERN apunta, los primeros en formular una recomendación o código de

[444] Ibíd., pág. 199.

[445] En este sentido hay que recordar que, como destaca LÓPEZ ESPADAFOR, en algunos Estados los tratados internacionales se convierten en Derecho interno, pero su origen tiene una carácter internacional y no interno (cfr. LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María, "La estructuración del Derecho Financiero y Tributario Internacional y Comunitario", *Crónica Tributaria*, núm. 125, 2007, pág. 44).

[446] Como señala HORN, esta influencia puede ser particularmente clara en los países en vías de desarrollo que desean adaptar sus ordenamientos jurídicos a las nuevas características del entorno económico (cfr. HORN, Norbert, "Normative Problems of a New International Economic Order", *Journal of World Trade Law*, vol. 16, núm. 2, 1982, pág. 351).

[447] Véanse, por ejemplo, SCHREUER, Christoph, "Die innerstaatliche Anwendung von internationalem "soft law" aus rechtsvergleichender Sicht", *Österreichische Zeitschrift für öffentliches Recht und Völkerrecht*, vol. 34, 1983, pág. 250; y THÜRER, Daniel, ""Soft Law"…", ob. cit., 1985, pág. 450.

[448] TAMMES indica que el *soft law* "se refuerza" en este tipo de casos en que se acaba convirtiendo en *hard law* (TAMMES, A. J. P., "Soft…", ob. cit., 1983, pág. 193).

[449] Véase DUPUY, Pierre-Marie, "Soft Law…", ob. cit., 1991, pág. 434.

[450] Véase SCHREUER, Christoph, "Die innerstaatliche…", ob. cit., 1983, pág. 248.

conducta disfrutarán de una considerable ventaja estratégica.[451] Teniendo esto en cuenta no es sorprendente que en ciertas materias, como en relación con las empresas multinacionales, haya existido una carrera por aprobar recomendaciones en la que han participado no solo organizaciones intergubernamentales como las Naciones Unidas y la OCDE, sino también organizaciones como la Cámara de Comercio Internacional.[452]

Por otra parte, el *soft law* de origen internacional no solo puede influir en las fuentes formales de los ordenamientos jurídicos nacionales, sino también en el propio *soft law* de origen interno. Así pues, es posible, por ejemplo, que las autoridades administrativas de un país publiquen sus estándares, códigos de conducta o directrices no vinculantes sobre una determinada materia inspirándose en lo dispuesto por instrumentos equivalentes de origen internacional. Sin embargo, como señala CHINKIN, el hecho de que se produzca esta especie de "transposición" no conlleva ninguna consecuencia específica desde el punto de vista jurídico, esto es, el carácter no vinculante tanto del *soft law* de origen internacional como del de origen interno resta inalterado.[453]

Por último hay que tener en cuenta que la influencia del *soft law* sobre las normas de origen interno puede repercutir, a su vez, sobre las fuentes formales del Derecho Internacional que se comentaron previamente. En concreto, como DIECKERT destaca, la circunstancia de que el Derecho interno de los Estados siga lo recomendado por organizaciones internacionales podría contribuir al surgimiento de normas consuetudinarias de Derecho Internacional.[454]

2. La remisión de la normativa interna al *soft law*

Es posible que en la normativa de origen interno se incluyan referencias al *soft law*, de manera similar a como podría efectuarse en un tratado internacional. Así, mediante tal remisión puede acabar resultando obligatorio seguir lo dispuesto en instrumentos que en

[451] Véase SEIDL-HOHENVELDERN, Ignaz, "International…", ob. cit., 1979, pág. 197.

[452] Como recuerda SEIDL-HOHENVELDERN, el hecho de que en la aprobación de las recomendaciones de la Cámara de Comercio Internacional (CCI) no participen representantes de los Gobiernos no quiere decir que sean irrelevantes, ya que por ejemplo suelen ser seguidas por los tribunales arbitrales constituidos bajo los propios auspicios de la CCI o incluso pueden contribuir a la formación de normas consuetudinarias en el ámbito del Derecho Mercantil (ibíd., págs. 197-198).

[453] Véase CHINKIN, Christine M., "The Challenge…", ob. cit., 1989, pág. 859. Como se expondrá más adelante, algunos países han seguido esta práctica por ejemplo para regular la valoración de las operaciones entre entidades vinculadas.

[454] De todos modos, DIECKERT advierte que en cualquier caso deberán cumplirse tanto los requisitos del elemento objetivo como del subjetivo para que pueda surgir una norma consuetudinaria (cfr. DIECKERT, Ulrich, *Die Bedeutung unverbindlicher Entscheidungen internationaler Organisationen für das innerstaatliche Recht der Bundesrepublik Deutschland*, Tesis Doctoral, Universität Hamburg, 1993, págs. 248-250).

principio no son jurídicamente vinculantes por sí mismos.[455] Como ejemplo de tal fenómeno, WALTER se refiere al hecho de que la legislación austríaca sobre seguridad nuclear se remitiera a las directrices sobre esta materia emitidas por organizaciones internacionales. De esta forma, estas directrices acababan convirtiéndose en *hard law*, algo que para el anterior autor resulta problemático ya que tales directrices no han sido publicadas en el diario oficial austríaco y ello podría provocar que desde la perspectiva del ordenamiento jurídico de este país tal remisión fuera inconstitucional.[456]

De forma similar, el detallado estudio de DIECKERT presenta diversos ejemplos de leyes y disposiciones administrativas de la República Federal de Alemania que exigen o recomiendan el seguimiento de lo dispuesto en recomendaciones no vinculantes de organizaciones internacionales, especialmente en el ámbito de la protección del medio ambiente y de las relaciones económicas internacionales. Para el anterior autor, ello no resulta problemático desde un punto de vista constitucional, por lo menos en los casos en que la normativa alemana simplemente incluye una recomendación.[457]

Incluso si la normativa interna de los Estados no incluye referencias explícitas a instrumentos jurídicamente no vinculantes, CHINKIN señala que el *soft law* puede repercutir en su aplicación. Así, la anterior autora destaca que el *soft law* que define y detalla el alcance de ciertos estándares que pueda prever la normativa, por ejemplo en materia de protección de los consumidores, suele tenerse en cuenta por las autoridades administrativas y judiciales nacionales en los casos en que la normativa interna no precise el contenido que deban tener.[458] Este uso del *soft law* con fines interpretativos es particularmente relevante en el ámbito de la fiscalidad internacional y se tratará más adelante de forma más detallada.

Por otra parte, SCHREUER destaca que en ciertos casos la normativa interna no incluye ninguna referencia al *soft law*, pero a pesar de ello ciertos instrumentos jurídicamente no vinculantes son publicados en los diarios oficiales estatales. Así, aunque mediante tal publicación no pasan a formar parte del ordenamiento interno, sí que se facilita su conocimiento y por lo tanto es más fácil que sean tenidos en cuenta por los tribunales y las autoridades administrativas como complemento o criterio interpretativo de la normativa interna. Como ejemplo de tal práctica, SCHREUER destaca la publicación de las Directrices de la OCDE para empresas multinacionales en el diario oficial de

[455] Véase GRUCHALLA-WESIERSKI, Tadeusz, "A Framework…", ob. cit., 1984, pág. 67. Como apunta SARMIENTO, en tales casos el *soft law* difícilmente puede definirse como tal, ya que en propiedad pasa a ser jurídicamente vinculante (SARMIENTO, Daniel, "La autoridad…", ob. cit., 2006, pág. 246).

[456] Véase WALTER, Robert, "Soft…", ob. cit., 2005, pág. 27.

[457] Véase DIECKERT, Ulrich, *Die Bedeutung*..., ob. cit., 1993, págs. 91-109.

[458] Véase la posición de CHINKIN recogida en HANDL, G. F.; REISMAN, W. M.; SIMMA, B.; DUPUY, P. M.; CHINKIN, C., "A Hard Look…", ob. cit., 1994, pág. 358.

Suiza.[459] Como se comentará más adelante con más detalle, las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia también han sido traducidas y publicadas en múltiples Estados.

3. El *soft law* y la interpretación de la normativa de origen interno, especialmente por la jurisprudencia y la doctrina administrativa

Otra posibilidad es que el *soft law* influya en la normativa de origen interno de los Estados a través de su uso como mecanismo interpretativo, especialmente por la jurisprudencia y la doctrina administrativa. Dado el objeto de este estudio, se tratará principalmente el papel del *soft law* cuyo origen se encuentra en organizaciones internacionales, aunque también es posible que a la hora de interpretar una determinada norma se tenga en cuenta el *soft law* de origen interno.[460] En este sentido, SARMIENTO incluso apunta que el principal papel del *soft law* debe ser el de la interpretación del *hard law*.[461]

En cualquier caso, es claro que la relevancia que pueda tener el *soft law* dependerá de los criterios interpretativos que se hayan previsto en la normativa de cada país. En este sentido, si bien no es posible detenerse a presentar en detalle los criterios que se siguen en cada Estado, la doctrina ha destacado las enormes similitudes que suelen existir entre ellos y los previstos por el Derecho Internacional para la interpretación de los tratados.[462]

Como recuerda GRUCHALLA-WESIERSKI, no es extraño que el *soft law* sea tenido en cuenta a la hora de interpretar la normativa de origen interno, no solo por los ciudadanos, sino también por tribunales o autoridades administrativas.[463] El hecho de que las recomendaciones de organizaciones internacionales sean frecuentemente relevantes a la hora de interpretar el Derecho interno podría plantear problemas de tipo constitucional si se emplea el *soft law* para evitar el control parlamentario que suele ir asociado a los tratados internacionales.[464]

---

[459] Véase SCHREUER, Christoph, "Die innerstaatliche…", ob. cit., 1983, pág. 252.

[460] En relación con esta última posibilidad, GERSEN y POSNER se refieren a la relevancia del *soft law* de origen interno a la hora de interpretar la legislación norteamericana (véase GERSEN, Jacob E.; POSNER, Eric A., "Soft Law…", ob. cit., 2008, pág. 607).

[461] Para SARMIENTO, el principio de seguridad jurídica requiere que en los casos en que concurren normas de *hard* y *soft law*, las fuentes formales del Derecho deban interpretarse de acuerdo con el *soft law* para evitar incoherencias (SARMIENTO, Daniel, "La autoridad…", ob. cit., 2006, pág. 257).

[462] Véase, por ejemplo, RIBES RIBES, Aurora, *Convenios*..., ob. cit., 2003, pág. 76.

[463] Véase GRUCHALLA-WESIERSKI, Tadeusz, "A Framework…", ob. cit., 1984, pág. 65.

[464] Véase THÜRER, Daniel, ""Soft Law"…", ob. cit., 1985, pág. 449.

En relación con el recurso al *soft law* para interpretar la legislación nacional, existen numerosas muestras de instrumentos jurídicamente no vinculantes que son considerados por la jurisprudencia de los Estados. Por ejemplo, el *Bundesgerichtshof* ha tenido en cuenta instrumentos no vinculantes como un tratado que todavía no se encuentra en vigor por entender que constituye una muestra de la política pública del Estado del foro.[465] Igualmente, la Declaración Universal de los Derechos Humanos es frecuentemente citada en la jurisprudencia de los tribunales nacionales a la hora de interpretar las normas jurídicamente vinculantes sobre esta materia, aunque es difícil distinguir los casos en que su uso resulta decisivo en la resolución del litigio de aquellos en que simplemente se emplean como un argumento adicional.[466]

Esta relevancia del *soft law* como elemento interpretativo está vinculada con la idea de "deslizamiento" judicial (*judicial creep*), que ha sido introducida por ROSE y PAGE para referirse al fenómeno que se produce cuando los órganos judiciales invocan instrumentos no vinculantes, como recomendaciones de la Comisión Europea, que conducen a resultados que se apartan del que se habría alcanzado si se hubiera aplicado el Derecho vigente.[467] En tales casos puede considerarse que el *soft law* se convierte en "*hard pseudo law*", esto es, no puede considerarse propiamente Derecho ya que no se ha promulgado siguiendo los procedimientos habituales para la creación de nuevas normas jurídicas, pero a su vez el hecho de que sea tenido en cuenta por los tribunales comporta que tenga efectos similares a los del *hard law*.[468] De todos modos, como podrá apreciarse con mayor detalle más adelante, los tribunales suelen referirse al *soft law* para reforzar su posición especialmente en los casos en que existen lagunas normativas.

De acuerdo con la opinión de los anteriores autores, esta situación es un ejemplo de "legislación por la puerta de atrás" (*back door legislation*), es decir, sin el escrutinio y transparencia al que suele someterse la creación de normas jurídicas. Es por ello que ROSE y PAGE proponen diferentes medidas para evitar este fenómeno. Por ejemplo, consideran que habría que recordar a los jueces que sus funciones se limitan a garantizar

[465] Como SEIDL-HOHENVELDERN apunta, en el caso objeto de la sentencia del *Bundesgerichtshof* de 22 de junio de 1972, el tribunal considera que un tratado que todavía no está en vigor puede mostrar que una determinada práctica es contraria a las *bonos mores*, por lo que no deberá ser objeto de protección jurídica a pesar de no ser propiamente contraria a una norma de Derecho Internacional (cfr. SEIDL-HOHENVELDERN, Ignaz, "International…", ob. cit., 1979, págs. 200-201).

[466] Véase SCHREUER, Christoph, "Die innerstaatliche…", ob. cit., 1983, pág. 254.

[467] Véase ROSE, Richard; PAGE, Edward C., *Lawmaking*..., ob. cit., 2001, pág. 19.

[468] Ibíd., pág. 2. De hecho, el *soft law* no solo afecta la jurisprudencia de los tribunales nacionales. Como SCHWARZE ha destacado, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha reconocido en diversas ocasiones la necesidad de tener en cuenta instrumentos jurídicamente no vinculantes, como recomendaciones o directrices, a la hora de interpretar las fuentes formales del Derecho (SCHWARZE, Jürgen, "Soft…", ob. cit., 2011, págs. 7-8).

el cumplimiento efectivo del Derecho y que carecen de la legitimidad para actuar como legisladores. Igualmente, en muchos casos también sería conveniente reformar las normas existentes para evitar las ambigüedades o lagunas normativas que frecuentemente dan pie a este fenómeno.[469]

IV. Ventajas y riesgos del *soft law*

Esta sección analiza las principales ventajas e inconvenientes del *soft law*, ya que ello resulta necesario para poder comprender el importante papel que ha adquirido el *soft law* en el ámbito de la fiscalidad internacional. En cuanto a las ventajas, se destacarán dos aspectos generales. Por una parte, el *soft law* facilita la adopción de acuerdos en casos en que el uso de instrumentos jurídicamente vinculantes resulta imposible o es más costoso. Por otra parte, el *soft law* dispone de un mayor grado de flexibilidad, lo que le permite adaptarse más fácilmente a los cambios en las circunstancias. En relación con los inconvenientes, fundamentalmente se tratarán dos cuestiones generales: la inseguridad jurídica y la menor legitimidad que suelen asociarse al *soft law*.

A. Ventajas del *soft law*

1. Favorecimiento de la adopción de nuevos acuerdos

Existen diversos motivos por los que el *soft law* puede facilitar la adopción de nuevos acuerdos en el plano internacional. Si bien en ciertos casos los instrumentos jurídicamente no vinculantes pueden ser la única alternativa existente, lo más normal es que simplemente puedan resultar más convenientes en determinadas circunstancias, por ejemplo por tener menos requisitos formales y poderse adoptar más rápidamente.

Así, para empezar hay que apuntar que en ciertas ocasiones el uso de instrumentos jurídicamente vinculantes puede no ser una opción factible. Por ejemplo, algunas entidades, como gobiernos regionales o locales, pueden no ser competentes para adoptar tratados internacionales, por lo que solo podrán concluir acuerdos no vinculantes.[470]

[469] Véase ROSE, Richard; PAGE, Edward C., *Lawmaking…*, ob. cit., 2001, págs. 19-20. GRUCHALLA-WESIERSKI también se refiere al hecho de que el empleo del *soft law* a la hora de resolver diferencias será especialmente común cuando existan lagunas jurídicas (GRUCHALLA-WESIERSKI, Tadeusz, "A Framework…", ob. cit., 1984, pág. 70).

[470] Como ejemplos de los anteriores supuestos HILLGENBERG apunta el caso de los Estados federados alemanes, que solo disponen de una competencia limitada para concluir tratados según lo dispuesto en el art. 32.2 de la Ley Fundamental alemana, así como el acuerdo de Belfast de 1998 sobre el futuro de Irlanda del norte. Para más detalles véase HILLGENBERG, Hartmut, "A Fresh…", ob. cit., 1999, pág. 501. Igualmente, BOTHE señala que muchos acuerdos entre municipios transfronterizos suelen tener un carácter "informal" (BOTHE, Michael, "Legal…", ob. cit., 1980, pág. 92).

Más aún, en algunos casos el *soft law* puede incluso permitir que se alcance un acuerdo cuando una parte no quiere reconocer formalmente a la otra como un Estado y teme que el hecho de concluir un tratado pueda entenderse como una forma de reconocimiento implícita.[471]

Sin embargo, lo más frecuente es que, a pesar de poder emplear instrumentos jurídicamente vinculantes, se opte por *soft law* por resultar más conveniente. Ello se debe a que suele ser más fácil alcanzar un acuerdo cuando la forma es jurídicamente no vinculante.[472] Así, la doctrina ha señalado que el *soft law* resulta especialmente adecuado para tratar aquellos ámbitos que todavía no se encuentran suficientemente "maduros para el Derecho Internacional".[473] De hecho, TAMMES recuerda que la práctica consistente en adoptar declaraciones o recomendaciones no vinculantes en conferencias internacionales se originó a mediados del siglo XIX precisamente para evitar que se perdieran los avances parciales efectuados durante las deliberaciones en los casos en que no fuera posible plasmarlos en un acuerdo jurídicamente vinculante.[474]

De forma más general, el *soft law* puede ser una forma de estimular el desarrollo de acuerdos y de generar confianza mutua entre las partes.[475] Como CHINKIN señala, a pesar de las limitaciones del *soft law*, normalmente será mejor un entendimiento plasmado en un instrumento no vinculante que renunciar a cualquier forma de acuerdo.[476] Más aún, el hecho de que el *soft law* facilite la adopción de acuerdos por un número amplio de países permite, a su vez, el establecimiento de estándares comunes y un cierto grado de uniformidad que es positivo para la cooperación económica a nivel internacional.[477] Según NEUHOLD, una de las limitaciones de los tratados es que en los casos en que pretenden regular cuestiones de alcance global, basta con que algunos Estados clave en la materia rechacen el tratado para que este pierda gran parte de su efectividad.[478]

---

[471] Véase SCHACHTER, Oscar, *International*..., ob. cit., 1991, pág. 97. De forma similar, KALTENBORN señala que dada la heterogeneidad de la comunidad internacional, en ocasiones la única posibilidad para regular una cuestión es mediante instrumentos jurídicamente no vinculantes (KALTENBORN, Markus, "Gibt es…", ob. cit., 2003, pág. 471).

[472] Véase BOYLE, Alan E.; CHINKIN, Christine*, The Making*..., ob. cit., 2007, pág. 214.

[473] Véase THÜRER, Daniel, ""Soft Law"…", ob. cit., 1985, pág. 452.

[474] Para TAMMES es precisamente en este tipo de casos en los que surgió la idea de *soft law* (cfr. TAMMES, A. J. P., "Soft…", ob. cit., 1983, pág. 188).

[475] Véanse, por ejemplo, HILLGENBERG, Hartmut, "A Fresh…", ob. cit., 1999, pág. 501; y MOSTACCI, Edmondo, *La* soft law..., ob. cit., 2008, pág. 68-71.

[476] Véase CHINKIN, Christine M., "The Challenge…", ob. cit., 1989, pág. 861.

[477] Véase HORN, Norbert, "Normative…", ob. cit., 1982, pág. 351.

[478] Así, aunque un tratado cuente con el respaldo de numerosos Estados, si no cuenta con el apoyo de las principales potencias es probable que su impacto en la práctica sea muy limitado (NEUHOLD, Hanspeter,

Más aún, RAUSTIALA considera que el uso de instrumentos no vinculantes permite alcanzar acuerdos con un contenido más relevante, es decir, acuerdos que requieren que el comportamiento de los Estados se aleje en mayor medida del que hubieran seguido en su ausencia.[479] Así pues, el anterior autor sostiene que en los casos en que existe un elevado grado de incertidumbre sobre el futuro, el empleo de instrumentos jurídicamente no vinculantes puede ser la opción más conveniente.[480]

En este sentido, hay que destacar que el *soft law* resulta especialmente útil a la hora de resolver problemas de coordinación, esto es, en aquellas situaciones en que las partes implicadas obtienen mejores resultados si logran alcanzar un acuerdo sobre la estrategia a seguir. Como apuntan BAIRD *et al*., en este tipo de situaciones un acuerdo jurídicamente no vinculante puede ser suficiente para que las partes implicadas se coordinen, ya que es posible que no tengan ningún incentivo para desviarse unilateralmente de la estrategia acordada.[481] En este sentido, MCADAMS, añade que cualquier forma de comunicación por parte de un tercero puede constituir un punto focal que permita resolver un problema de coordinación, incluso en los casos en que no todas las posibles soluciones tengan los mismos efectos redistributivos. De ahí que tanto el Derecho como el *soft law* puedan ejercer una influencia similar, especialmente en la medida en que ambos tienen un carácter público.[482]

Como señalan GUZMAN y MEYER, los Estados también pueden resolver sus problemas de coordinación empleando instrumentos vinculantes como tratados internacionales o incluso dejando que entidades privadas desarrollen estándares que operaren como un punto focal y permitan una actuación coordinada. Por lo tanto, el uso de *soft law* a la hora de resolver este tipo de conflictos dependerá de las ventajas e inconvenientes adicionales que plantee en cada caso concreto, como la posibilidad de poder actuar con mayor rapidez.[483]

"The Inadequacy of Law-Making by International Treaties: "Soft Law" as an alternative?", en WOLFRUM, Rüdiger; RÖBEN, Volker, *Developments of International Law in Treaty Making*, Springer, Berlín, 2005, págs. 45-46).

[479] Véase RAUSTIALA, Kal, "Form…", ob. cit., 2005, pág. 600.

[480] Ibíd., pág. 613. Igualmente, GUZMAN también considera que en tales casos el *soft law* puede ser la mejor opción, por lo que *a priori* no debería considerarse que los instrumentos jurídicamente no vinculantes son una forma de cooperación menos conveniente que el *hard law* (cfr. GUZMAN, Andrew T., "The Design…", ob. cit., 2005, pág. 611).

[481] Véase BAIRD, Douglas G.; GERTNER, Robert H.; PICKER Randal C., *Game Theory and the Law*, Harvard University Press, Cambridge (Massachusetts), Londres, 1995, pág. 40.

[482] Véase MCADAMS, Richard H., "A Focal Point Theory of Expressive Law", *Virginia Law Review*, vol. 86, 2000, págs. 1666 y 1674

[483] Véase GUZMAN, Andrew T.; MEYER, Timothy L., "International…", ob. cit., 2010, págs. 188-192.

Una ventaja del *soft law* es que permite a los Estados que no tengan que invertir tantos recursos en el proceso de negociación de instrumentos jurídicamente no vinculantes (costes asociados a la necesidad de informarse sobre el problema que se trata, especialmente si es un asunto complejo, de reunirse, discutir los detalles del acuerdo, consultar especialistas…), ya que las consecuencias de la violación del *soft law* son relativamente menos severas.[484]

Otro aspecto relevante es que un acuerdo no vinculante puede ser adoptado en un plazo de tiempo menor. Por ejemplo, en el caso de los tratados, especialmente si son multilaterales, no es extraño que transcurra un largo período de tiempo entre el momento en que son adoptados y su entrada en vigor.[485] Más aún, para que un Estado contraiga obligaciones jurídicas internacionales suele ser necesario contar con la autorización de los parlamentos nacionales, algo que también puede demorar el proceso.[486] En este sentido, LIPSON apunta que el ahorro de tiempo a la hora de alcanzar un acuerdo será mayor en Estados en los que existan múltiples niveles de gobierno o ejecutivos de coalición.[487] Incluso en algunos países, como Suiza, es habitual que ciertos tipos de tratados deban someterse a referéndum, algo que provoca demoras adicionales e incluso puede conllevar el rechazo del tratado.[488]

Sin embargo, MEYER considera que en la mayoría de ordenamientos jurídicos los procedimientos internos de ratificación no son tan complejos como suele pensarse, de forma que en relación con este aspecto la ventaja derivada del uso de *soft law* es más bien reducida. De hecho, este autor considera que en el caso de ciertos instrumentos no vinculantes cuya adopción requiere del consenso de múltiples Estados, las dificultades que pueden plantearse a la hora de alcanzar un acuerdo son equiparables a las que se

[484] Véase ABBOTT, Kenneth W.; SNIDAL, Duncan, "Hard and Soft Law…", ob. cit., 2000, pág. 75. Paradójicamente, dado que los costes de alcanzar un acuerdo vinculante son superiores, los anteriores autores consideran que aquellos Estados que son más reacios a alcanzar un acuerdo pueden ser los que propongan que tenga forma vinculante con la esperanza de que se dificulte su adopción. En este sentido, en relación con el Convenio de la OCDE de lucha contra la corrupción de agentes públicos extranjeros en las transacciones comerciales internacionales, los Estados que inicialmente habían rechazado cualquier medida que afectara a esta materia fueron los que posteriormente prefirieron un instrumento vinculante en vez de *soft law* con la intención de dificultar la adopción de un acuerdo.

[485] Este es el caso del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, que fue adoptado por la Asamblea General de las Naciones Unidas mediante la resolución 2200A (XXI), de 16 de diciembre de 1966, y entró en vigor el 23 de marzo de 1976.

[486] Lógicamente, en función del grado de complejidad del procedimiento que exista en cada país se requerirá más o menos tiempo. Véase BOTHE, Michael, "Legal…", ob. cit., 1980, pág. 92.

[487] Véase LIPSON, Charles, "Why…", ob. cit., 1991, pág. 514-515.

[488] Así, NEUHOLD cita el rechazo inicial en 1986 de los ciudadanos de Suiza a formar parte de las Naciones Unidas (NEUHOLD, Hanspeter, "The Inadequacy…", ob. cit., 2005, pág. 42).

darían si se estuviera negociando un tratado multilateral.[489] Igualmente, CHINKIN advierte que en ciertos casos la negociación de un instrumento jurídicamente no vinculante puede tardar años y acabar requiriendo tanto tiempo como si se tratara de un tratado.[490] De todos modos, en general puede considerarse que será más fácil llegar a un acuerdo si se emplea un instrumento no vinculante precisamente por la mayor facilidad con que un Estado puede decidir apartarse de él.

Igualmente, el *soft law* también favorece la adopción de nuevos acuerdos por el hecho de resultar menos costoso para los Estados en términos de soberanía que el *hard law*.[491] A pesar de que la noción de soberanía puede resultar controvertida, es lógico asumir que los acuerdos legalmente vinculantes, especialmente si comportan la delegación de autoridad a una organización internacional, limitan la soberanía de los Estados, algo que puede apreciarse, por ejemplo, en el ámbito del comercio internacional. Por ello, los Estados pueden ser reacios a adoptar acuerdos vinculantes especialmente si tratan sobre temas complejos, ya que puede no ser posible anticipar todas sus futuras consecuencias y el resultado puede ser que los Estados acaben teniendo que hacer frente a obligaciones que van más allá de las previstas inicialmente.[492]

Como han destacado AHRE y BRUNSSON, el uso de *soft law* es particularmente frecuente en metaorganizaciones (organizaciones compuestas por otras organizaciones, como la OCDE o la UE, formadas por Estados), ya que en estos casos los integrantes de tales organizaciones suelen mostrarse reticentes a ceder parte de su soberanía. De ahí que el uso de *soft law* sea visto como una alternativa más conveniente, ya que suele dejar un mayor margen de libertad a los Estados miembros a la hora de aplicar su contenido.[493]

En este sentido, según BOTHE los instrumentos jurídicamente no vinculantes permiten alcanzar un compromiso entre la soberanía y el orden, esto es, son una forma de manifestar un acuerdo e influir en el comportamiento de los Estados manteniendo una mayor libertad.[494] Sin embargo, para GOLDMANN los instrumentos jurídicamente no vinculantes pueden afectar la soberanía de los Estados de forma muy parecida, ya que

[489] Véase MEYER, Timothy, "Soft Law…", ob. cit., 2009, pág. 909.

[490] Véase CHINKIN, Christine M., "The Challenge…", ob. cit., 1989, pág. 860.

[491] En la terminología propuesta por ABBOTT, Kenneth W.; SNIDAL, Duncan, "Hard and Soft Law…", ob. cit., 2000, pág. 436.

[492] Ibíd., pág. 442. De todos modos hay que tener en cuenta que es posible denunciar un tratado si se produce un cambio significativo en las circunstancias.

[493] Como AHRE y BRUNSSON apuntan, la adopción de *soft law* suele tener un carácter "menos dramático" (cfr. AHRE, Göran; BRUNSSON, Nils, "Soft Regulation from an Organizational Perspective", en MÖRTH, Ulrika (ed.), *Soft Law in Governance and Regulation: An Interdisciplinary Analysis*, Edward Elgar, Cheltenham (Reino Unido), Northamptom (Estados Unidos), 2004, págs. 185-186).

[494] Véase BOTHE, Michael, "Legal…", ob. cit., 1980, págs. 90-91.

en la práctica el *soft law* opera de forma muy similar al *hard law*.[495] Incluso se ha llegado a apuntar que el *soft law* podría ser un elemento que facilite el unilateralismo de ciertos países y que, por lo tanto, contribuya al fraccionamiento de la comunidad internacional.[496] Sin embargo, para FASTENRATH ello es únicamente el reflejo de la relevancia global de ciertos asuntos y de la creciente influencia de las organizaciones internacionales.[497]

Por último, hay que recordar que los costes en términos de soberanía asociados a acuerdos internacionales no dependen solamente del tipo de instrumento (vinculante o no), sino también del tipo de materia, es decir, estos costes serán especialmente elevados cuando se traten cuestiones de seguridad nacional o de economía política. Entre los ámbitos en que los Estados valoran más el hecho de conservar su soberanía o autonomía, esto es, aquellos que serán más propicios para el empleo de *soft law*, DUPLESSIS cita la protección del medio ambiente, el uso de la energía nuclear y las relaciones económicas y financieras.[498] En este sentido, SIMMONS ha destacado que la afectación de la soberanía es el principal motivo por el que no se emplean instrumentos jurídicamente vinculantes para regular el funcionamiento del sistema monetario internacional.[499]

Igualmente, ABBOTT y SNIDAL consideran que no es de extrañar que, dados los elevados costes en términos de soberanía asociados a la regulación de la fiscalidad internacional, este ámbito se caracterice por una multiplicidad de tratados bilaterales combinada con un bajo nivel de institucionalización a pesar de la necesidad de coordinación internacional.[500]

En cambio, la regulación de problemas fundamentalmente técnicos, como los que son objeto de atención por la Organización Internacional para la Estandarización, no comporta ninguna restricción relevante para la autonomía de los Estados. Más aún, los costes de soberanía son menos relevantes para los países con una menor capacidad de influencia a nivel internacional.[501]

---

[495] Como indica GOLDMANN, en numerosas ocasiones el *soft law* se ha convertido en una fuente independiente de autoridad pública con una relevancia análoga a la del *hard law* (véase GOLDMANN, Matthias, "Inside…", ob. cit., 2008, pág. 1874).

[496] Véase DEL TORO HUERTA, Mauricio Iván, "El fenómeno del *soft law* y las nuevas perspectivas del Derecho Internacional", *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, vol. 6, 2006, pág. 545.

[497] Véase FASTENRATH, Ulrich, "Relative…", ob. cit., 1993, pág. 339.

[498] Véase DUPLESSIS, Isabelle, "Le vertige… ", ob. cit., 2007, pág. 250.

[499] Véase SIMMONS, Beth A., "The Legalization...", ob. cit., 2000, pág. 573.

[500] Véase ABBOTT, Kenneth W.; SNIDAL, Duncan, "Hard and Soft Law…", ob. cit., 2000, págs. 440-441.

[501] Ibíd., pág. 448.

De todos modos, KAHLER advierte de que en ocasiones los costes en términos de soberanía tienden a sobrevalorarse y se emplean para explicar cualquier tipo de resistencia al uso de instrumentos jurídicamente vinculantes. Por ejemplo, en el ámbito de la política monetaria, que tradicionalmente se consideraba un elemento central de la soberanía de los Estados, puede apreciarse la renuncia de muchos países a regular de forma independiente esta materia.[502]

2. Flexibilidad

Una de las ventajas de los acuerdos no vinculantes en comparación con los tratados internacionales o las decisiones jurídicamente vinculantes de organizaciones internacionales es que es más fácil incluir modificaciones tras su adopción, lo que ayuda a la introducción de mejoras. Así, autores como CHINKIN han señalado que el *soft law* permite que los Estados conserven una mayor capacidad de maniobra ante nuevos sucesos o cambios en las circunstancias.[503] De hecho, para O'CONNELL esta característica del *soft law* hace que su uso sea especialmente adecuado en un marco de creciente globalización.[504]

Así pues, el *soft law* permite regular en gran medida el comportamiento de los Estados pero manteniendo a la vez un mayor grado de flexibilidad que las fuentes formales del Derecho, especialmente teniendo en cuenta que, para autores como ROTTER, los tratados internacionales resultan insuficientes para dar respuesta a la gran variedad de problemas a los que se enfrentan los Estados en el ámbito internacional.[505] En este sentido, SCHACHTER apunta que una de las ventajas de los acuerdos "puramente políticos" es que permiten un mayor grado de flexibilidad que la cláusula "*rebus sic stantibus*" aplicable a los tratados internacionales, ya que se entiende que se basan en unas determinadas circunstancias políticas.[506] Igualmente, BOYLE considera que el hecho de que sea más fácil modificar el *soft law* que un tratado internacional resulta especialmente claro en los casos en que basta con la adopción de una nueva resolución por una organización internacional.[507]

---

[502] Véase KAHLER, Miles, "Conclusion: The Causes and Consequences of Legalization", *International Organization*, vol. 54. núm. 3, 2000, págs. 661-683, pág. 664.

[503] Véase CHINKIN, Christine M., "The Challenge…", ob. cit., 1989, pág. 853.

[504] Véase O'CONNELL, Mary Ellen, "The Role…", ob. cit., 2000, pág. 109.

[505] Véase ROTTER, Manfred, "Die Abgrenzung…", ob. cit., 1971, págs. 420-421.

[506] Véase SCHACHTER, Oscar, *International*..., ob. cit., 1991, pág. 97.

[507] Véase BOYLE, Alan E., "Some Reflections…", ob. cit., 1999, pág. 903.

Es más, para autores como MEYER, la mayor flexibilidad del *soft law* para adaptarse a cambios en las circunstancias es precisamente la característica que justifica su existencia.[508] Así, según el anterior autor, el *soft law* será particularmente conveniente cuando se den las siguientes tres circunstancias.[509] En primer lugar, cuando exista incertidumbre sobre la conveniencia de seguir una determinada regulación en el futuro, por ejemplo, por la posibilidad de que se den cambios en las circunstancias que justificaron su adopción. En segundo lugar, en los casos en que el grado de cumplimiento de lo dispuesto en instrumentos vinculantes, como tratados, sea similar al que se observaría si tal materia se regulara mediante *soft law*.[510] Por último, en los casos en que algún Estado disponga de una particular ventaja a la hora de reformular y adaptar el *soft law* a las nuevas circunstancias. Cuando se den tales circunstancias, MEYER entiende que el *soft law* será el instrumento más eficiente ya que aquellos Estados que disfrutan de una ventaja relativa a la hora de regular una determinada cuestión serán los que se encargarán de adaptar el *soft law* a los cambios en las circunstancias que se produzcan.

De ahí que el empleo del so*ft law* pueda ser visto como una forma de delegar la adaptación de la regulación de una determinada cuestión en aquellos Estados que pueden encargarse de ello de forma más eficiente.[511] Así pues, para MEYER la flexibilidad del *soft law* tiene la ventaja de que a largo plazo permite disponer de una regulación más adecuada a la que existiría si desde un principio se hubiera empleado *hard law*, esto es, se trata de un aspecto a tener en cuenta desde una perspectiva dinámica.[512]

---

[508] Véase MEYER, Timothy, "Soft Law…", ob. cit., 2009, pág. 897. De hecho, GERSEN y POSNER consideran que la especial rigidez del Derecho Internacional es la razón que explica el mayor uso del *soft law* en el ámbito internacional en comparación con el nacional (GERSEN, Jacob E.; POSNER, Eric A., "Soft Law…", ob. cit., 2008, págs. 620-621).

[509] Para más detalles véase MEYER, Timothy, "Soft Law…", ob. cit., 2009, págs. 912-921.

[510] Es habitual en la doctrina considerar que el principal motivo por el que los Estados cumplen con sus obligaciones es su deseo de disponer de una buena reputación que les facilite la celebración de nuevos acuerdos mutuamente beneficiosos en el futuro. Como señala LIPSON, suele entenderse que la violación de un instrumento jurídicamente no vinculante provoca un mayor perjuicio para la reputación de un Estado que la violación de *soft law*, ya que la expectativa de que una norma vinculante sea respetada es más elevada. En consecuencia, los Estados tienen en principio un mayor incentivo para cumplir con lo dispuesto en disposiciones jurídicamente vinculantes, esto es, el hecho de celebrar un tratado en vez de un instrumento no vinculante es simplemente una forma de incrementar la credibilidad del compromiso (LIPSON, Charles, "Why…", ob. cit., 1991, págs. 508-512). En el mismo sentido, véase GUZMAN, Andrew T., "The Design…", ob. cit., 2005, pág. 584.

[511] Para más detalles véase MEYER, Timothy, "Soft Law…", ob. cit., 2009, págs. 939-940. Véase igualmente GUZMAN, Andrew T.; MEYER, Timothy L., "International…", ob. cit., 2010, págs. 197-201.

[512] Otros autores ya habían destacado previamente la conveniencia de seguir una aproximación dinámica a la hora de valorar las características formales de ciertos instrumentos internacionales. Por ejemplo, en relación con el grado de flexibilidad de los instrumentos jurídicamente vinculantes, KOREMENOS analiza las circunstancias en que puede ser conveniente la introducción de cláusulas que limiten su duración y

Sin embargo, una excesiva flexibilidad también puede llevar aparejados comportamientos oportunistas por parte de los Estados, de forma que RAUSTIALA considera que los instrumentos jurídicamente no vinculantes deberían emplearse únicamente cuando la incertidumbre sobre el futuro sea elevada y el riesgo de oportunismo, bajo.[513] De hecho, CHRISTIANS ha destacado que este riesgo también es propio del ámbito de la fiscalidad internacional, en el que el *soft law* creado por la OCDE desarrolla un papel preeminente.[514]

Teniendo lo anterior en cuenta, GUZMAN sostiene que la flexibilidad no es un motivo suficientemente convincente a la hora de justificar la existencia del *soft law*, ya que precisamente esta flexibilidad reduce la credibilidad de los acuerdos, esto es, el hecho de que el otro Estado parte de un acuerdo pueda apartarse de él unilateralmente limita su utilidad.[515] Sin embargo, la capacidad de responder de forma rápida y flexible a cambios en el contexto internacional es cada vez más relevante en numerosos ámbitos. Por ejemplo, para KARMEL y KELLY, la mayor flexibilidad del *soft law* es útil en áreas particularmente dinámicas como la de la regulación de los mercados de valores.[516] En consecuencia, no es de extrañar que el *soft law* sea un fenómeno que tienda a ser cada vez más habitual.

De todos modos, KLABBERS ha criticado la concepción doctrinal general según la cual la flexibilidad es únicamente una característica del *soft law*. En su opinión, los instrumentos jurídicamente vinculantes no son tan rígidos como suele considerarse, ya que existen numerosos mecanismos que permiten tener en cuenta los cambios en las circunstancias que puedan producirse. Por ejemplo, el régimen previsto por un tratado puede aplicarse de forma provisional o bien pueden introducirse cláusulas que permitan la terminación anticipada cuando se den ciertas circunstancias. Igualmente, el empleo de instrumentos jurídicamente vinculantes con una terminología más imprecisa también

obliguen a renegociar el acuerdo pasado un cierto tiempo (KOREMENOS, Barbara, "Loosening the Ties that Bind: A Learning Model of Agreement Flexibility", *International Organization*, vol. 55, núm. 2, 2001, pág. 289-325). En cierto sentido, las ventajas e inconvenientes de las cláusulas que obligan a renegociar un acuerdo son análogas a la flexibilidad que comporta el uso del *soft law*, ya que en ambos casos se plantea una disyuntiva entre la facilidad para adaptar los acuerdos a los cambios en las circunstancias y su capacidad para continuar influyendo en el futuro en la conducta de los Estados. Este dilema también ha sido señalado por LIPSON, Charles, "Why…", ob. cit., 1991, pág. 501.

[513] Véase RAUSTIALA, Kal, "Form…", ob. cit., 2005, pág. 593.

[514] Véase CHRISTIANS, Allison D., "Networks, Norms and National Tax Policy", *Washington University Global Studies Law Review*, vol. 9, núm. 1, 2010, págs. 34-35.

[515] Véase GUZMAN, Andrew T., "The Design…", ob. cit., 2005, pág. 591-592.

[516] Véase KARMEL, Roberta S.; KELLY, Claire R., "The Hardening…", ob. cit., 2009, pág. 950.

incrementa el grado de flexibilidad del acuerdo sin que resulte necesario hacer uso del *soft law*.[517]

B. Riesgos del *soft law*

1. Inseguridad jurídica

Como ha señalado la doctrina, el *soft law* ha generado incerteza sobre el contenido del Derecho Internacional en algunos ámbitos, esto es, en determinados casos resulta problemático diferenciar entre lo que es Derecho y lo que no lo es, de forma que se estaría poniendo en peligro el propio sistema jurídico.[518] Como recuerda HORN, precisamente una de las principales características de la tradición jurídica europea es la separación del sistema jurídico de otros sistemas de normas sociales, como la ética o la política.[519] Así pues, MAREK sostiene que el *soft law* no constituye un verdadero progreso, sino al contrario, una fuente de inseguridad y de desorden que provoca una degradación del Derecho Internacional.[520] En este sentido, KLABBERS incluso apunta que al introducir incertidumbre en las estructuras jurídicas tradicionales, el *soft law* provoca el desmoronamiento del sistema jurídico.[521]

Más aún, la propia noción de "*soft law*", al dificultar la distinción de los acuerdos que deben considerarse normas jurídicas, genera "inseguridad conceptual", esto es, abandona estructuras clásicas como la mera distinción entre las normas jurídicas y las de otro tipo, como las morales o sociales.[522] Para KLABBERS, el inconveniente de la expresión "*soft law*" es que induce a error, ya que parece dar a entender que es normativamente relevante.[523] En el mismo sentido, PERRIN también considera que se trata de una expresión "peligrosa" y "destructiva" ya que crea confusión a la hora de

[517] Véase KLABBERS, Jan, "Institutional…", ob. cit., 2001, págs. 412-413.

[518] Véanse, por ejemplo, SCHACHTER, Oscar, *International…*, ob. cit., 1991, pág. 84; y HEUSEL, Wolfgang, *"Weiches"…*, ob. cit., 1991, pág. 312.

[519] Véase HORN, Norbert, "Normative…", ob. cit., 1982, pág. 347.

[520] Véase MAREK, Krystyna, "Sur la notion de progrès en Droit International", *Schweizerisches Jahrbuch für internationales Recht*, vol. 38, 1982, pág. 38.

[521] KLABBERS reconoce que en el conjunto de la doctrina, su postura es radical. Véase KLABBERS, Jan, "The Undesirability…", ob. cit., 1998, págs. 383, 391.

[522] Véase CHINKIN, Christine M., "The Challenge…", ob. cit., 1989, pág. 865. Sin embargo, CHINKIN admite que en el ámbito del Derecho Internacional la distinción entre normas jurídicas y de otro tipo nunca ha estado exenta de controversias.

[523] Véase KLABBERS, Jan, "The Undesirability…", ob. cit., 1998, págs. 385-386.

distinguir entre la "*lex lata*" y la "*lex ferenda*", dificultando la identificación del derecho positivo.[524] De ahí que HORN considere que una de las principales misiones de la ciencia jurídica debe ser precisamente clarificar la distinción entre las diferentes categorías normativas y analizar las relaciones que pueden existir entre ellas.[525]

En cuanto a los inconvenientes prácticos del uso de instrumentos jurídicamente no vinculantes, no es extraño que se planteen dudas sobre la distribución de competencias y los procedimientos que deben seguirse a la hora de aprobar un determinado tipo de instrumento no vinculante. De hecho, precisamente es habitual que se designe como *soft law* a todos aquellos instrumentos elaborados en el marco de una organización internacional pero que no pueden incluirse en ninguna de las categorías de instrumentos vinculantes previstas en los tratados que regulan su funcionamiento.[526]

En este sentido, hay que destacar que a diferencia de lo que sucede con los tratados, en relación con el *soft law* no existe un conjunto de normas, como las recogidas en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, que regulen su interpretación o intenten garantizar el cumplimiento efectivo de los instrumentos jurídicamente no vinculantes.[527] Por lo tanto, este es un factor que puede generar inseguridad jurídica.[528] Sin embargo, como apunta HILLGENBERG, en la práctica la mayor parte de reglas sobre la interpretación de los tratados suele aplicarse de forma análoga al *soft law*, por ejemplo a la hora de resolver conflictos interpretativos.[529]

Igualmente, hay que tener en cuenta que el *soft law* puede llegar a afectar a los derechos individuales[530] y puede ser contrario al principio de legalidad que rige en ciertos

[524] Véase PERRIN, Georges J., *Droit*..., ob. cit., 1999, pág. 491.

[525] Véase HORN, Norbert, "Normative…", ob. cit., 1982, págs. 348.

[526] Véase GOLDMANN, Matthias, "Inside…", ob. cit., 2008, pág. 1870. En el caso de la Unión Europea, por ejemplo, en ocasiones se han utilizado instrumentos, como decisiones publicadas en notas de prensa o manuales interpretativos, que no encajan en las fuentes del Derecho de la Unión Europea y que pueden considerarse *soft law* (véase VEGA GARCÍA, Alberto, "Eurostat…", ob. cit., 2014, págs. 96-118).

[527] Este aspecto es destacado, por ejemplo, por BIERZANEK, Remigiusz, "Some Remarks on "Soft" International Law", *Polish Yearbook of International Law*, vol. XVII, 1988, pág. 39.

[528] De todos modos, como recuerdan GOLDSMITH y POSNER, el hecho de que un acuerdo entre Estados se recoja en un tratado en vez de en *soft law* no necesariamente significa que el grado de cumplimiento vaya a ser mayor, sino simplemente que los Estados han preferido que en caso de conflicto se aplique un conjunto de criterios preestablecidos (GOLDSMITH, Jack L.; POSNER, Eric A., "International…", ob. cit. 2003, pág. 132).

[529] HILLGENBERG se refiere también a la posibilidad de extender al *soft law* los criterios que justifican la terminación de un tratado (véase HILLGENBERG, Hartmut, "A Fresh…", ob. cit., 1999, pág. 510-512).

[530] En relación con tal posibilidad, GOLDMANN se refiere a las consecuencias que pueden tener ciertos instrumentos no vinculantes de la Interpol para las reputación de las personas a las que refiere (véase GOLDMANN, Matthias, "Inside…", ob. cit., 2008, pág. 1870).

Estados en relación con la regulación de determinadas materias, entre las que destaca la tributaria.[531] De hecho, como se expondrá en los siguientes capítulos, en el ámbito tributario es posible observar la repercusión que han tenido instrumentos jurídicamente no vinculantes como los Comentarios al Modelo de la OCDE en la jurisprudencia, incidiendo en algunos casos de forma significativa en la posición de los contribuyentes y llegando a generar dudas sobre su propio estatus jurídico.[532] De ahí que autores como HORN y KLABBERS hayan destacado el peligro que supone el *soft law* para el Estado de Derecho.[533]

Otra muestra de inseguridad jurídica causada por el *soft law* es el hecho, destacado por KNAUFF, de que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, a la hora de resolver litigios sobre Derecho de la competencia, suela referirse a instrumentos jurídicamente no vinculantes posteriores a los hechos que dieron lugar a la disputa. Lógicamente, tal aplicación retroactiva afectará negativamente al principio de seguridad jurídica.[534] Más aún, para GOLDMANN destaca la posibilidad de que el *soft law* pueda contribuir a modificar el significado de un instrumento jurídicamente vinculante sin necesidad de modificar su texto, sino simplemente reinterpretándolo.[535]

En cambio, FASTENRATH sostiene una posición opuesta y considera que el *soft law* no debe ser visto como un factor generador de inseguridad jurídica, sino como un elemento que facilita la interpretación y la determinación del *hard law* por el conjunto de Estados de la comunidad internacional.[536] En este sentido, DI ROBILANT ha destacado que el *soft law* opera actualmente en numerosos ámbitos como una lengua franca global.[537] Igualmente, KNAUFF también reconoce que, a pesar de los riesgos del *soft law*, este también puede tener un efecto positivo sobre el principio de seguridad jurídica,

[531] Para SARMIENTO, el *soft law* pone en cuestión el principio de legalidad y la sumisión de la Administración a la Ley, aspectos básicos del Derecho público, tradicionalmente concebidos como garantías para el ciudadano, que se han visto erosionados por la necesidad de garantizar una mayor efectividad y flexibilidad en la actuación de los poderes públicos (SARMIENTO, Daniel, "La autoridad…", ob. cit., 2006, pág. 223).

[532] Véase CHRISTIANS, Allison D., "Networks…", ob. cit., 2010, pág. 33.

[533] Véanse HORN, Norbert, "Normative…", *Journal of World Trade Law*, vol. 16, núm. 2, 1982, pág 351; y KLABBERS, Jan, "The Undesirability…", ob. cit., 1998, pág. 391. Para evitar tales problemas, ROSE y PAGE entienden que los individuos y los Estados deberían poder someter los intrumentos no vinculantes, como recomendaciones de organizaciones internacionales, a control judicial (ROSE, Richard; PAGE, Edward C., *Lawmaking*..., ob. cit., 2001, pág. 19).

[534] Véase KNAUFF, Matthias, *Der Regelungsverbund*..., ob. cit., 2010, pág. 449.

[535] Véase GOLDMANN, Matthias, "Inside…", ob. cit., 2008, pág. 1870.

[536] Véase FASTENRATH, Ulrich, "Relative…", ob. cit., 1993, pág. 339.

[537] Véase DI ROBILANT, Anna, "Genealogies…", ob. cit., 2006, págs. 532-533.

especialmente en los casos en que existen lagunas normativas, facilitando que casos similares reciban un tratamiento análogo.[538]

Así pues, si bien algunos autores han apuntado que el *soft law* también puede ser un elemento que contribuya a mejorar la seguridad jurídica, en general la doctrina suele ver los instrumentos jurídicamente no vinculantes como un factor generador de inseguridad.

2. Falta de legitimidad

Valorar la legitimidad del *soft law* no siempre es fácil ya que la propia noción de legitimidad resulta controvertida en la doctrina. Como BOYLE y CHINKIN apuntan, se trata de una cuestión con un importante elemento sociológico.[539] De hecho, incluso puede resultar controvertido que un análisis fundamentalmente jurídico deba plantearse esta cuestión. Sin embargo, NEUHOLD considera que los juristas no deben limitarse a analizar la "legalidad" de las normas de Derecho Internacional, sino que también deben prestar atención a un aspecto tan relevante como la legitimidad de tales normas, ya que ello repercute en la capacidad del Derecho (y del *soft law*) de influir en la conducta de sus destinatarios.[540]

Dado que en este estudio se analizan fundamentalmente instrumentos jurídicamente no vinculantes elaborados en el marco de organizaciones internacionales, es necesario tratar esta cuestión desde la perspectiva de estas instituciones.[541] Según DELBRÜCK, incluso en el caso de las organizaciones intergubernamentales es necesario analizar este

[538] Véase KNAUFF, Matthias, *Der Regelungsverbund*..., ob. cit., 2010, pág. 450.

[539] Véase BOYLE, Alan E.; CHINKIN, Christine*, The Making*..., ob. cit., 2007, pág. 100.

[540] Al fin y al cabo, como NEUHOLD señala, la ciencia jurídica no es una ciencia "asocial" (cfr. NEUHOLD, Hanspeter, "Legitimacy: A Problem in International Law and for International Lawyers?", en WOLFRUM, Rüdiger; RÖBEN, Volker (eds.), *Legitimacy in International Law*, Springer, Heidelberg, 2008, págs. 349-351). Otros autores, como FRANK y BODANSKY, también hay destacado la relación entre la legitimidad de las normas de Derecho Internacional y su grado de cumplimiento (véase FRANCK, Thomas M., "Legitimacy in the International System", *American Journal of International Law*, vol. 82, núm. 4, 1988, pág. 706; y BODANSKY, Daniel, "The Concept of Legitimacy in International Law", en WOLFRUM, Rüdiger; RÖBEN, Volker (eds.), *Legitimacy in International Law*, Springer, Heidelberg, 2008, pág. 310).

[541] La cuestión de la legitimidad del *soft law* también se ha analizado desde otras perspectivas, como la de los códigos de conducta, instrumento que KELLER incluye dentro de la categoría de *soft law* si bien en ocasiones no tiene su origen en la actividad de organizaciones internacionales sino de actores del ámbito privado. Para más detalles, véase KELLER, Helen, "Codes of Conduct and their Implementation: the Question of Legitimacy", en WOLFRUM, Rüdiger; RÖBEN, Volker (eds.), *Legitimacy in International Law*, Springer, Heidelberg, 2008, págs. 248-249).

aspecto ya que aunque sea indirectamente, sus decisiones afectan a los ordenamientos jurídicos nacionales y a la ciudadanía.[542]

Como apunta, FISCHER, tradicionalmente se ha distinguido entre legitimidad desde las perspectivas del *input* y del *output*.[543] Seguidamente se tratarán estas dos vertientes, si bien hay que advertir que la perspectiva del *input* ha planteado más cuestiones problemáticas y por ello se le dedicará una mayor atención.

Desde la perspectiva del *input*, las decisiones políticas gozarán de legitimidad si reflejan la voluntad popular. Algunos de los elementos relevantes desde esta perspectiva son la participación y consentimiento de aquellos que se verán afectados por las normas, el hecho de que el proceso de toma de decisiones sea transparente y el respeto hacia principios básicos como el de democracia, igualdad y Estado de Derecho.[544] Así pues, la legitimidad de una norma puede ser concebida como la percepción por parte de sus destinatarios de que se ha originado según el procedimiento correcto.[545]

Para empezar, en relación con la cuestión de la legitimidad democrática aplicada a la producción normativa desde una perspectiva internacional hay que destacar que se trata un aspecto muy controvertido ya que el único punto en el que hay acuerdo en la doctrina es que el principio democrático propio del ámbito nacional no puede aplicarse directamente al ámbito internacional.[546] Así, en primer lugar es posible plantearse si la legitimidad de las organizaciones internacionales es una cuestión que afecta únicamente a los Estados, como integrantes de la comunidad internacional, o puede ser valorada

[542] Véase DELBRÜCK, Jost, "Exercising Public Authority Beyond the State: Transnational Democracy and/or Alternative Legitimation Strategies?", *Indiana Journal of Global Legal Studies*, vol. 10, 2003, pág. 35.

[543] FISCHER remonta tal distinción al discurso del presidente de los Estados Unidos Abraham Lincoln de 19 de noviembre de 1863 en el que indica: "[…] government of the people, by the people, for the people, shall not perish from the earth" (FISCHER, Klemens H., "Die Legitimation von supranationalen Organisationen", *Zeitschrift für öffentliches Recht*, vol. 62, 2007, pág. 334).

[544] Ibíd., pág. 336.

[545] FRANK entiende la noción de "procedimiento correcto" en un sentido amplio que va más allá de la teoría de las fuentes del Derecho e incluye aspectos como la claridad de la norma (*determinacy*), el grado de autoridad en un sentido simbólico de que se encuentra revestida (*symbolic validation*), su coherencia (*coherence*) y su adherencia a una jerarquía normativa (*adherence to a normative hierarchy*) (cfr. FRANCK, Thomas M., "Legitimacy…", ob. cit., 1988, págs. 706, 713, 725, 735 y 751). Si se aplica la concepción de FRANCK al *soft law*, aunque los instrumentos jurídicamente vinculantes no cumplirían el criterio de la adherencia a una jerarquía normativa, sí que podrían cumplir con el resto.

[546] Véanse, por ejemplo, MARKS, Susan, "Democracy and international governance", en COICAUD, Jean-Marc; HEISKANEN, Veijo (eds.), *The Legitimacy of International Organizations*, The United Nations University, Tokyo, 2001, pág. 66 y DELBRÜCK, Jost, "Exercising…", ob. cit., 2003, pág. 30.

también directamente desde la perspectiva de la ciudadanía.[547] De hecho, es posible que dada la heterogeneidad de las organizaciones internacionales existentes el análisis de su legitimidad no pueda tener un carácter genérico.[548]

Como apunta VON BOGDANDY, existen múltiples concepciones del papel de la democracia en el plano de las organizaciones internacionales. Así, para los autores que sostienen que el principio de democracia debe materializarse fundamentalmente en el marco de los Estados, el papel de las organizaciones internacionales deberá limitarse básicamente a promover la coordinación entre los Estados. En cambio, desde la perspectiva del cosmopolitismo sería deseable un mayor grado de democracia a nivel internacional, lo que en última instancia conllevaría el establecimiento de una institución global de naturaleza parlamentaria. Como posición intermedia es posible concebir el principio de democracia a nivel internacional como una intensa cooperación entre Estados democráticos, esto es, valorando la cooperación como un elemento positivo para superar las limitaciones de los Estados a nivel individual pero sin considerar que instituciones legislativas globales sean necesarias. Desde esta perspectiva, es posible distinguir dos modelos de legitimación: el unitario y el pluralista. De acuerdo con el primero, la legitimidad democrática de los actos internacionales responde al control en última instancia por órganos nacionales elegidos democráticamente, por lo que la proliferación de instituciones intergubernamentales y tecnocráticas no resulta problemática en la medida en que su actuación sea suficientemente controlada por el poder legislativo de los Estados. En cambio, para el modelo pluralista resulta determinante la participación de la sociedad civil, como ONG, a la hora de regular una determinada cuestión a nivel internacional.[549] Así pues, la valoración de la legitimidad democrática del *soft law* dependerá de la concepción teórica de que se parta.

En este sentido, REINICKE y WITTE siguen una concepción pluralista y destacan el potencial democrático del *soft law* al facilitar la participación de la sociedad civil a la

[547] Ello conlleva que puedan plantearse conflictos, ya que lo legítimo desde el punto de vista de los Estados puede no serlo desde la perspectiva de la ciudadanía en general (JUNNE, G. C. A., "International organizations in a period of globalization: New (problems of) legitimacy", en COICAUD, Jean-Marc; HEISKANEN, Veijo (eds.), *The Legitimacy of International Organizations*, The United Nations University, Tokyo, 2001, págs. 192).

[548] Véase COICAUD, Jean-Marc, "International organizations, the evolution of international politics, and legitimacy", en COICAUD, Jean-Marc; HEISKANEN, Veijo (eds.), *The Legitimacy of International Organizations*, The United Nations University, Tokyo, 2001, pág. 520.

[549] Para más detalles sobre las diferentes concepciones de la democracia a nivel internacional, véase VON BOGDANDY, Armin, "Lawmaking by International Organizations – Some Thoughts on Non-Binding Instruments and Democratic Legitimacy", en WOLFRUM, Rüdiger; RÖBEN, Volker, *Developments of International Law in Treaty Making*, Springer, Berlín, 2005, págs. 175-180. La posibilidad de que las ONG contribuyan a incrementar la legitimidad de las organizaciones internacionales ha sido destacada, por ejemplo, por JUNNE, G. C. A., "International…", ob. cit., 2001, pág. 214.

hora de regular políticas públicas globales, al menos siempre que puedan intervenir todos aquellos que se verán afectados por los nuevos instrumentos no vinculantes.[550]

En cuanto al papel de las ONG a la hora de incrementar la legitimidad de las organizaciones internacionales desde el punto de vista del *input*, la doctrina ha destacado que para ello es imprescindible seleccionar a las ONG participantes en función de su integridad y transparencia, y garantizar una participación equitativa de ONG de distintas regiones.[551] En este sentido, DELBRÜCK considera que aunque las ONG también puedan tener sus limitaciones, en general su participación en las organizaciones internacionales contribuye a incrementar la legitimidad de sus actuaciones.[552]

Por otra parte, WOLFRUM destaca la importancia del consentimiento de los Estados como uno de los principales elementos a tener en cuenta a la hora de valorar la legitimidad del Derecho Internacional, incluyendo el respeto por los procedimientos internos que se hayan previsto en cada país a la hora de expresarlo.[553]

En relación con la participación de las partes afectadas en los procesos de toma de decisiones, BOYLE y CHINKIN destacan el hecho de que tradicionalmente un número reducido de Estados ha tenido un papel determinante en la configuración de las normas de Derecho Internacional.[554] Igualmente, BRUMMER apunta que frecuentemente los países desarrollados ocupan una posición preeminente y sus preferencias acaban aplicándose a nivel global en áreas como la de la regulación financiera internacional. Sin embargo, en general es posible apreciar la tendencia de la mayor parte de organizaciones internaciones a ampliar su número de Estados miembros, abriéndose especialmente a los nuevos países emergentes.[555]

---

[550] Véase REINICKE, Wolfgang; WITTE, Martin, "Interdependence, Globalization, and Sovereignty: the Role of Non-binding International Legal Accords", en SHELTON, Dinah (ed.), *Commitment and Compliance*, Oxford University Press, Oxford, 2000, págs. 97-98.

[551] Véase CHARNOVITZ, Steve, "Nongovernmental Organizations and International Law", *The American Journal of International Law*, vol. 100, núm. 2, 2006, pág. 367.

[552] Véase DELBRÜCK, Jost, "Exercising...", ob. cit., 2003, pág. 41.

[553] Véase WOLFRUM, Rüdiger, "Legitimacy of International Law from a Legal Perspective: Some Introductory Considerations", en WOLFRUM, Rüdiger; RÖBEN, Volker (eds.), *Legitimacy in International Law*, Springer, Heidelberg, 2008, pág. 23.

[554] Véase BOYLE, Alan E.; CHINKIN, Christine, *The Making…*, ob. cit., 2007, pág. 28.

[555] Véase BRUMMER, Chris, "Why soft law…", ob. cit., 2010, págs. 642-643. De todos modos, como apunta EISELEN, el carácter democrático de un modelo de tratado preparado por una organización internacional dependerá no solo de los participantes durante su proceso de elaboración, sino también del grado de respeto por la democracia que exista en los Estados en que deba implementarse (véase EISELEN, Sieg, "Globalization…", ob. cit., 2010, pág. 112).

En segundo lugar, otro aspecto que contribuye a incrementar la legitimidad de un instrumento jurídico desde la perspectiva del *input* es que su procedimiento de adopción haya sido suficientemente transparente.[556] En este sentido, la doctrina ha advertido que el creciente grado de globalización y la necesidad de tomar decisiones de forma rápida pueden afectar negativamente el respeto hacia los procedimientos preestablecidos para la toma de decisiones en organizaciones internacionales[557] y, de hecho, las organizaciones internacionales que se basan en gran medida en *soft law* suelen asociarse con niveles de transparencia insuficientes.[558]

Sin embargo, según autores como BOYLE y CHINKIN, en general puede apreciarse un cambio en la posición de los gobiernos sobre esta cuestión y un progresivo incremento de la transparencia en el ámbito internacional.[559] Ello es relevante ya que las características del proceso de elaboración de los instrumentos internacionales afectarán a su legitimidad y podrán influir en el posterior grado de cumplimiento por parte de los Estados.[560]

En tercer lugar, la legitimidad desde la perspectiva del *input* también depende de que se respeten a nivel interno los mecanismos que suelen preverse para adoptar nuevas obligaciones internacionales, como los controles parlamentarios a los que se suelen someter los tratados internacionales, pero que no son aplicables a los instrumentos jurídicamente no vinculantes.[561] Por ello el poder ejecutivo suele preferir el uso de

[556] Véase BESSON, Samantha, "Theorizing…", ob. cit., 2010, pág. 172.

[557] Véase JUNNE, G. C. A., "International…", ob. cit., 2001, pág. 209.

[558] Véase KARMEL, Roberta S.; KELLY, Claire R., "The Hardening…", ob. cit., 2009, págs. 933-934.

[559] Véase BOYLE, Alan E.; CHINKIN, Christine*, The Making*…, ob. cit., 2007, pág. 100.

[560] Véase BRUNNÉE, Jutta; TOOPE, Stephen J., *Legitimacy and Legality in International Law – An International Account*, Cambridge University Press, Cambridge, 2010, pág. 124-125.

[561] Por ejemplo, en los Estados Unidos, la ratificación de tratados internacionales requiere en ciertos casos el voto favorable de dos tercios de los senadores presentes. Para más detalles sobre el papel del poder legislativo en la ratificación de tratados en los Estados Unidos, véanse GOLDSMITH, Jack L.; POSNER, Eric A., "International…", ob. cit., 2003, pág. 122; y RAUSTIALA, Kal, "Form…", ob. cit., 2005, págs. 597. En relación con el papel del poder legislativo a la hora de adoptar un tratado para evitar la doble imposición en Alemania, véase LEHNER, Moris, "Die Rolle des Parlaments beim Zustandekommen von Doppelbesteuerungsabkommen", en BIRK, Dieter; KIRCHHOF, Paul; LEHNER, Moris (eds.), *Steuern im Verfassungsstaat – Symposion zu Ehren von Klaus Vogel aus Anlaβ seines 65. Geburtstags*, C. H. Beck, Múnich, 1996, págs. 95-116. En cuanto al procedimiento de negociación y ratificación de los tratados internacionales en materia tributaria que se sigue en España, véanse, por ejemplo, SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, 1993, pág. 32; y CALDERÓN CARRERO, José M.; MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, "Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español: naturaleza, efectos e interpretación", en CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (coord.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia, 2009, págs. 45-48.

instrumentos informales.[562] De hecho, para autores como GUZMAN los motivos de tipo interno son los que tienen una mayor influencia a la hora de elegir el empleo de *soft law* en vez de un instrumento jurídicamente vinculante.[563] A pesar de que en cierto modo ello puede ser visto como una ventaja, ya que permite regular ciertas cuestiones con mayor celeridad, gracias a que se evitan demoras, autores como ROSE y PAGE consideran que tal situación plantea importantes problemas en términos de control público y de rendición de cuentas.[564]

Para BOTHE es especialmente relevante el hecho de que normalmente la aprobación parlamentaria solo sea necesaria para vincular a un Estado jurídicamente, a diferencia de lo que sucede si tal vinculación es meramente política y se expresa mediante *soft law*. En concreto, el poder legislativo tiene una capacidad más directa para supervisar las nuevas obligaciones jurídicas que contrae el Estado, mientras que la adopción de compromisos mediante instrumentos no vinculantes jurídicamente suele quedar en las manos del ejecutivo y, por lo tanto, el control que pueda ejercerse desde el poder legislativo tendrá un carácter más indirecto.[565] En consecuencia, aunque el *soft law* permita evitar algunos de los inconvenientes de los controles parlamentarios, como el mayor tiempo que requieren, no hay que olvidar que tales procedimientos responden al principio democrático según el cual las decisiones políticas fundamentales deben ser tomadas por los representantes del pueblo.[566]

Igualmente, BOYLE también señala que el *soft law* suele emplearse cuando quiere evitarse el control democrático que conlleva el procedimiento interno de ratificación de instrumentos jurídicamente vinculantes como los tratados internacionales. En tales casos, el anterior autor añade que la implementación del *soft law* resultará más problemática si se requiere la modificación de la legislación existente o financiación pública.[567]

[562] Véase LIPSON, Charles, "Why…", ob. cit., 1991, pág. 516.

[563] Véase GUZMAN, Andrew T., "The Design…", ob. cit., 2005, pág. 592.

[564] Véase ROSE, Richard; PAGE, Edward C., *Lawmaking…*, ob. cit., 2001, pág. 4.

[565] Véase BOTHE, Michael, "Legal…", ob. cit., 1980, pág. 90. En el mismo sentido, GOLDMANN también se refiere al riesgo de que el *soft law* sea utilizado por el poder ejecutivo para evitar el control por el poder legislativo (véase GOLDMANN, Matthias, "Inside…", ob. cit., 2008, pág. 1870).

[566] Sin embargo, como señala BOTHE, el control por el poder legislativo se desarrolla frecuentemente siguiendo mecanismos diseñados en épocas en las que no era tan frecuente encontrarse ante situaciones que requirieran una rápida respuesta a nivel internacional. Por ello, una reforma de los mecanismos internos para vincular jurídicamente al Estado podría ser una alternativa al *soft law* en ciertos casos. En relación con esta cuestión véase BOTHE, Michael, "Legal…", ob. cit., 1980, pág. 93.

[567] Véase BOYLE, Alan E., "Some Reflections…", ob. cit., 1999, pág. 903.

Para KLABBERS, la ausencia de formalismo y de procedimientos preestablecidos que regulen la creación de *soft law* supone un serio riesgo al facilitar la arbitrariedad de los poderes públicos, por lo que considera que no es extraño que el *soft law* se emplee cuando se prevé que un instrumento vinculante no obtendrá el respaldo suficiente para ser aprobado por el poder legislativo o cuando quiere destacarse ante la opinión pública la idea de que un acuerdo no afecta de forma significativa a la soberanía del Estado, a pesar de que en la práctica el *soft law* puede ser tan difícil de modificar como el *hard law*.[568] De ahí que KLABBERS vea la falta de formalismo del *soft law* como un vehículo para aumentar el poder de los poderes públicos en detrimento de la ciudadanía.[569] Para KLABBERS, la flexibilidad que puede aportar en ciertos casos el *soft law* no justifica que tales instrumentos no vinculantes y las organizaciones internacionales que los elaboran queden exentos del control de los parlamentos nacionales y del público en general.[570]

Igualmente, TORRES PÉREZ también ha destacado que, si bien la globalización ha tendido a limitar el poder de los Estados, el proceso de internacionalización de la regulación de numerosas materias ha comportado a su vez que en el plano interno de los Estados el poder ejecutivo viera reforzada su posición frente al legislativo.[571] De hecho, el *soft law* tiene frecuentemente su origen en la actividad de redes intergubernamentales y, como SLAUGHTER destaca, tal fenómeno suele conllevar una debilitación de la posición de los parlamentos nacionales.[572] En este sentido, el ámbito de la fiscalidad internacional ejemplifica este fenómeno.[573]

---

[568] Piénsese, por ejemplo, en los casos en que existen problemas de coordinación, por ejemplo en cuanto al uso de diferentes estándares tecnológicos, que son solventados mediante *soft law*. Una vez tales estándares son establecidos, posteriormente será muy difícil introducir cambios. Véase KLABBERS, Jan, "The Undesirability…", ob. cit., 1998, pág. 384.

[569] Ibíd., pág. 387.

[570] Véase KLABBERS, Jan, "Institutional…", ob. cit., 2001, pág. 421.

[571] Véase TORRES PÉREZ, Aida, "The Internationalization of Lawmaking Processes: Constraining or Empowering the Executive?", *Tulsa Journal of Comparative and International Law*, vol. 14, núm. 1, 2006, pág. 7. GUZMAN también ha destacado el hecho de que el *soft law* suele quedar dentro del ámbito de actuación del ejecutivo (GUZMAN, Andrew T., "The Design…", ob. cit., 2005, pág. 592).

[572] Véase SLAUGHTER, Anne-Marie, *A New World Order*, Princeton University Press, Princeton, 2004, págs. 104-105. Este aspecto también ha sido tratado de forma detallada por KNAUFF, Matthias, *Der Regelungsverbund…*, ob. cit., 2010, págs. 462-466; y BOYLE y CHINKIN también señalan la particular relevancia del *soft law* en el marco de la redes transnacionales (BOYLE, Alan E.; CHINKIN, Christine*, The Making…*, ob. cit., 2007, pág. 51). Igualmente, REINICKE y WITTE también destacan el papel central del *soft law* en las redes internacionales en que participan tanto Estados como otro tipo de sujetos (REINICKE, Wolfgang; WITTE, Martin, "Interdependence…", ob. cit., 2000, pág. 93).

[573] Como destaca PIRES, la primacía del poder ejecutivo es clara en el ámbito de la fiscalidad internacional y puede conllevar una excesiva sobreprotección de los intereses de la Administración tributaria frente a los de los contribuyentes (véase PIRES, Manuel, "Quo Vadis International Tax Law?", *Intertax*, vol. 29, núm. 12, 2001, pág. 395).

De todos modos, TORRES PÉREZ considera que a pesar de que la preeminencia del poder ejecutivo frente al legislativo es más evidente en los casos en que se emplea *soft law* para regular una determinada cuestión, esta concentración de poder en el ejecutivo se daría también si se emplearan instrumentos jurídicamente vinculantes. Por ejemplo, la regulación de una materia mediante tratados internacionales comporta que el ejecutivo tenga un papel principal en su negociación y en la práctica es frecuente que el control legislativo se vea limitado por la necesidad de aceptar o rechazar el conjunto del tratado sin que exista la posibilidad de introducir modificaciones parciales. Más aún, a la hora de tomar decisiones en organizaciones internacionales, tanto si estas resultan vinculantes como si pueden considerarse *soft law*, el poder ejecutivo suele ocupar un papel principal.[574]

Igualmente, GUZMAN y MEYER también advierten de que la doctrina probablemente ha sobrevalorado la relevancia del control legislativo al que son sometidos los instrumentos jurídicamente vinculantes como los tratados y del que carece el *soft law*. Para los anteriores autores, el control legislativo tiene frecuentemente un carácter meramente formal y en la mayoría de Estados el poder legislativo no suele suponer un freno para el ejecutivo, como sucede en los sistemas autoritarios o en los sistemas parlamentarios en que el ejecutivo deriva su autoridad de una mayoría estable del poder legislativo.[575] En este sentido, en el ámbito de la fiscalidad internacional, REIMER apunta que se ha producido una "desparlamentarización" de esta materia por su carácter técnico.[576]

De todos modos, a pesar de que el *soft law* sea frecuentemente empleado con la finalidad de evitar el control de los parlamentos nacionales, MÖRTH considera que ello no necesariamente debe ser visto como una amenaza para la democracia. Así, más allá de la concepción representativa de la democracia dentro del Estado-nación, el *soft law* incluye un elemento transnacional basado en la deliberación y el diálogo que también debería ser valorado positivamente.[577] De hecho, KNAUFF incluso ha apuntado que el *soft law* puede constituir un instrumento de promoción de la democracia en muchos Estados.[578]

---

[574] Véase TORRES PÉREZ, Aida, "The Internationalization...", ob. cit., 2006, pág. 9-11.

[575] De hecho, GUZMAN y MEYER consideran que incluso en los Estados Unidos, donde la separación entre el poder ejecutivo y el legislativo es más clara, el poder ejecutivo dispone de diversas alternativas que facilitan la adopción de acuerdos internacionales vinculantes (GUZMAN, Andrew T.; MEYER, Timothy L., "International…", ob. cit., 2010, págs. 185-186).

[576] REIMER se refiere al caso de Alemania y apunta que en la práctica los parlamentarios dependen del asesoramiento externo, fundamentalmente de los expertos de la Administración tributaria (véase REIMER, Ekkehart, "Transnationales Steuerrecht", en MÖLLERS, Christoph; VOSSKUHLE, Andreas; WALTER, Christian (eds.), *Internationales Verwaltungsrecht*, Mohr Siebeck, Tübingen, 2007, pág. 186).

[577] Véase MÖRTH, Ulrika, "Conclusions", ob. cit., 2004, págs. 197-198.

[578] Como ejemplo de ello, KNAUFF se refiere a las directrices no vinculantes de instituciones como el Banco Mundial o el Fondo Monetario Internacional que incluyen como criterio para la concesión de

Por último, otro factor que incrementa la legitimidad desde la perspectiva del *input* es la existencia de un grado adecuado de transparencia y publicidad. En general suele considerarse que el grado de trasparencia y publicidad del *soft law* es menor que el de algunos instrumentos vinculantes como los tratados internacionales.[579] Por ejemplo, el hecho de que los instrumentos no vinculantes no deban someterse a las formalidades que se prevén habitualmente en los distintos ordenamientos jurídicos para la ratificación de los tratados comporta que puedan escapar más fácilmente del debate político y de la atención de la opinión pública, esto es, que tengan un "perfil bajo" que les permita pasar más desapercibidos,[580] mientras que en los casos en que es necesario el consentimiento del poder legislativo será más fácil que surjan debates o se puedan plantear cuestiones.[581] De hecho los instrumentos jurídicamente no vinculantes suelen emplearse en la regulación de materias que los gobiernos prefieren tratar de forma discreta.[582]

Sin embargo, SLAUGHTER advierte de que incrementar la transparencia de las redes intergubernamentales en relación con el proceso de elaboración del *soft law* puede provocar una "sobrepolitización" de ciertos asuntos y un incremento de las presiones por ciertos grupos de interés.[583] De hecho, el *soft law* también puede ser un factor que contribuya a incrementar la transparencia con la que funcionan las organizaciones internacionales,[584] por ejemplo cuando se emplee para promover el debate en relación con la preparación de un instrumento jurídicamente vinculante.[585]

En relación con la cuestión de la publicidad, esta no solo debería exigirse al Derecho, sino también al *soft law* en la medida en que este también pretende influir en la conducta de sus destinatarios, pero en la práctica la publicidad del *soft law* en el ámbito

préstamos el respeto hacia los principios democráticos (véase KNAUFF, Matthias, *Der Regelungsverbund*…, ob. cit., 2010, págs. 466-468).

[579] Este problema también se plantea en el ámbito tributario como consecuencia del uso de *soft law* (véase, por ejemplo, CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel; CALDERÓN CARRERO, José Manuel, "Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un Nuevo Derecho Tributario?, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 114, 2002, pág. 262).

[580] Según LIPSON, los acuerdos informales incluso pueden ser secretos (LIPSON, Charles, "Why…", ob. cit., 1991, pág. 500).

[581] Véase GOLDSMITH, Jack L.; POSNER, Eric A., "International…", ob. cit., 2003, pág. 124.

[582] Véase RAUSTIALA, Kal, "Form…", ob. cit., 2005, págs. 600-601.

[583] Véase SLAUGHTER, Anne-Marie, *A New...*, ob. cit., 2004, pág. 220.

[584] SENDEN apunta que en el caso de la Unión Europea el *soft law* ha mejorado la transparencia con la que funcionan sus instituciones (véase SENDEN, Linda A. J., *Soft...*, ob. cit., 2004, pág. 496).

[585] Véase KNAUFF, Matthias, *Der Regelungsverbund*..., ob. cit., 2010, págs. 432-434.

internacional es muy deficiente.[586] De ahí que KNAUFF recomiende que el *soft law*, por ejemplo el derivado de organizaciones internacionales, también tenga cabida en los boletines oficiales, si bien admite que la publicación informal en internet puede ser un complemento adecuado para facilitar su conocimiento.[587]

Por otra parte, desde el punto de vista del *output* o resultado, el hecho de que un determinado instrumento tenga efectos sociales positivos y consiga solventar un problema de forma eficiente incrementará su legitimidad. Como FISCHER apunta, para poder valorar si una medida alcanza tal objetivo resulta necesario que existan intereses compartidos y un acuerdo sobre los resultados que se valoran positivamente.[588] De todos modos, es posible que incluso aunque exista acuerdo en la anterior cuestión sea difícil determinar en general la efectividad del *soft law*, ya que probablemente su impacto variará en función de las características de cada país.[589]

En este sentido, el hecho de que algunas organizaciones internacionales basen sus actuaciones en criterios técnicos y racionales, como sucede frecuentemente en el caso de la OCDE, y actúen de forma eficiente, puede contribuir también a incrementar la legitimidad de sus actos normativos o recomendaciones.[590] Igualmente, las ONG también pueden contribuir a incrementar la legitimidad del *soft law* desde la perspectiva del *output*, ya que como destaca CHARNOVITZ, el empleo de sus conocimientos especializados puede incrementar la calidad de los acuerdos alcanzados. Sin embargo, el mismo autor reconoce que en ocasiones la participación de las ONG tiene como resultado la formulación de acuerdos imposibles de poner en práctica.[591]

Así pues, en la medida en que el *soft law* sea empleado para alcanzar objetivos deseables que no puedan ser obtenidos mediante instrumentos jurídicamente vinculantes, este será legítimo desde el punto de vista del resultado. Sin embargo, es posible que aspectos que incrementan la legitimidad desde la perspectiva del *output* la limiten desde el punto de vista del *input*. Así, como TORRES PÉREZ señala, el uso de *soft law* permite actuar de forma más ágil, favoreciendo la legitimidad desde la perspectiva

[586] Véase LIPSON, Charles, "Why…", ob. cit., 1991, pág. 535.

[587] Para más detalles véase KNAUFF, Matthias, *Der Regelungsverbund…*, ob. cit., 2010, págs. 430-432. De forma similar, SARMIENTO considera que la publicación del *soft law*, a pesar de no ser obligatoria, es una condición esencial para que pueda desarrollar todos sus efectos (SARMIENTO, Daniel, "La autoridad…", ob. cit., 2006, pág. 228).

[588] Veáse FISCHER, Klemens H., "Die Legitimation…", ob. cit., 2007, pág. 337.

[589] Véase KARMEL, Roberta S.; KELLY, Claire R., "The Hardening…", ob. cit., 2009, págs. 934-935.

[590] Así, DELBRÜCK apunta que en el caso de la UNESCO su falta de eficiencia ha contribuido a limitar la legitimidad de sus actuaciones (DELBRÜCK, Jost, "Exercising…", ob. cit., 2003, págs. 42-43).

[591] Véase CHARNOVITZ, Steve, "Nongovernmental…", ob. cit., 2006, págs. 367-368.

de los resultados, pero el mayor peso que el *soft law* atribuye al poder ejecutivo en detrimento del legislativo limita su legitimidad desde la perspectiva del *input*.[592]

C. Síntesis

A partir de lo expuesto previamente puede apreciarse que el empleo de *soft law* para regular una determinada cuestión plantea tanto ventajas como inconvenientes. Por una parte, los instrumentos jurídicamente no vinculantes pueden favorecer la adopción de nuevos acuerdos internacionales al afectar en menor medida a la soberanía de los Estados. Sin embargo, frecuentemente se ha criticado la inseguridad jurídica que genera el *soft law* y los problemas de legitimidad que suele llevar asociados.

De ahí que algunos autores hayan sido muy críticos con la creciente relevancia del *soft law* a la hora de regular cuestiones con un alcance global que afectan a una pluralidad de Estados. Entre los autores más reacios puede destacarse a WEIL y a KLABBERS,[593] aunque sin mostrar sus reticencias de forma tan extrema existen otros que apuntan que el *soft law* debería limitarse a aquellos casos en que el uso de normas jurídicas no sea posible o plantee especiales dificultades,[594] de forma que en principio deberían emplearse normas jurídicas.[595]

En cambio, otros autores son más prudentes y apuntan que a la hora de elegir entre *soft* y *hard law*, la opción más adecuada dependerá de las características de cada caso concreto, como la materia que se trate, el tipo de conflicto que se intente resolver e incluso de las circunstancias de cada momento.[596] En este sentido, parte de la doctrina ha sido más optimistas en relación con el papel del *soft law* y, por ejemplo, CHINKIN considera que a pesar de que pueda generar inseguridad jurídica y confusión, resulta un elemento imprescindible para garantizar el dinamismo del Derecho Internacional.[597]

[592] Véase TORRES PÉREZ, Aida, "The Internationalization...", ob. cit., 2006, pág. 21.

[593] Véase WEIL, Prosper, "Towards…", ob. cit., 1983, págs. 413-442; y KLABBERS, Jan, "The Undesirability…", ob. cit., 1998, págs. 381-391.

[594] Véase, por ejemplo, KNAUFF, Matthias, *Der Regelungsverbund…*, ob. cit., 2010, pág. 552.

[595] Para SEIDL-HOHENVENDERN, lo ideal es que las relaciones económicas internacionales sean reguladas por instrumentos jurídicamente vinculantes como tratados (cfr. SEIDL-HOHENVELDERN, Ignaz, "International…", ob. cit., 1979, pág. 225).

[596] En este sentido, véase, por ejemplo, ABBOTT, Kenneth W.; KEOHANE, Robert O.; MORAVCSIK, Andrew; SLAUGHTER, Anne-Marie; SNIDAL, Duncan, "The Concept of Legalization", ob. cit., 2000, pág. 408; BROWN WEISS, Edith, "Conclusions: Understanding Compliance with Soft Law", en SHELTON, Dinah (ed.), *Commitment and Compliance*, Oxford University Press, Oxford, 2000, pág. 536; y KAHLER, Miles, "Conclusion...", ob. cit., 2000, pág. 680.

[597] Véase la opinion de CHINKIN recogida en HANDL, G. F.; REISMAN, W. M.; SIMMA, B.; DUPUY, P. M.; CHINKIN, C., "A Hard Look…", ob. cit., 1994, pág. 360.

Así, para la anterior autora, el *soft law* actúa de puente entre la vertiente más formal de los procedimientos de elaboración de nuevas normas jurídicas y las necesidades de la comunidad internacional, aportando legitimidad al sistema.[598] De ahí que para algunos autores el *soft law* deba ser visto como una herramienta más para regular las relaciones internacionales contemporáneas que no parece que vaya a perder protagonismo en el futuro[599] y que merece más atención por parte de los juristas.[600]

En los siguientes capítulos, dedicados a los ejemplos más relevantes de *soft law* en el ámbito de la fiscalidad internacional, podrán constatarse las ventajas e inconvenientes que conlleva el uso de este tipo de instrumentos. En concreto, se tratarán cuestiones como los problemas de legitimidad de las recomendaciones de la OCDE que afectan a Estados no miembros que no pudieron participar en su proceso de elaboración o los problemas de inseguridad jurídica que puede comportar el hecho de que los tratados para evitar la doble imposición se interpreten según la última versión de los Comentarios de la OCDE a su Modelo, incluso aunque sea posterior al propio tratado que debe ser interpretado. Igualmente, también se apuntarán las ventajas del *soft law* en un sector tan dinámico y sensible como el de la fiscalidad internacional, como el hecho de que, en comparación con los tratados internacionales o las decisiones jurídicamente vinculantes de organizaciones internacionales, sea una opción rápida, flexible y más respetuosa con la soberanía de los Estados.

V. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y el *soft law*

La OCDE es la organización más activa en el ámbito de la fiscalidad internacional, como lo demuestra la relevancia de su Modelo de tratado para evitar la doble imposición, de sus Directrices sobre precios de transferencia y de sus Estándares sobre transparencia e intercambio de información en materia tributaria, instrumentos todos ellos jurídicamente no vinculantes. De hecho, la doctrina ha apuntado que en la práctica la OCDE desarrolla el papel de una organización tributaria internacional.[601] Dado que

[598] Véase CHINKIN, Christine, "Normative Development…", ob. cit., 2000, pág. 42.

[599] Véase, por ejemplo, BIERZANEK, Remigiusz, "Some Remarks…", ob. cit., 1988, pág. 37; y BOYLE, Alan E., "Some Reflections…", ob. cit., 1999, pág. 913.

[600] Véase NEUHOLD, Hanspeter, "The Inadequacy…", ob. cit., 2005, págs. 47 y 52

[601] Véase, por ejemplo, CALDERÓN CARRERO, José M.; MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, "Los tratados ...", ob. cit., 2009, pág. 71. Este papel de la OCDE es particularmente claro a la hora de afrontar nuevos retos globales, como sucedió en su momento con el desarrollo del comercio electrónico (en este sentido, véanse AGULLÓ AGÜERO, Antonia, "El marco internacional de la fiscalidad del comercio electrónico", *Actualidad Informática Aranzadi*, núm. 33, 1999, págs. 9-10; BRAUNER, Yariv, "An International Tax Regime in Crystallization", *Tax Law Review*, vol. 56, núm. 2, 2003, págs. 311-315; y COCKFIELD, Arthur J., "The Rise of the OECD as Informal "World Tax Organization" through National Responses to E-Commerce Tax Challenges", *Yale Journal of Law and Technology*, vol. 8, núm. 1, 2006, págs. 180-183).

en los próximos capítulos se prestará una importante atención al *soft law* elaborado en el marco de la OCDE, resulta conveniente presentar de forma general las principales características de esta organización internacional y los rasgos básicos del procedimiento seguido a la hora de adoptar este tipo de instrumentos jurídicamente no vinculantes. Sin embargo, no toda la normativa sobre fiscalidad internacional tiene el mismo origen. De hecho, como MICHELSEN apunta, esta materia se caracteriza por el "policentrismo en las fuentes del Derecho", esto es, por la existencia de múltiples productores de reglas.[602] Así pues, como veremos más adelante al comentar el papel de los Modelos de tratado para evitar la doble imposición, las Naciones Unidas (y su antecesora, la Sociedad de Naciones) también han trabajado en este ámbito mediante *soft law*.

A. Características de la OCDE

A pesar de la importancia de la OCDE en la regulación a nivel internacional de múltiples materias, como el desarrollo sostenible o la seguridad de los productos químicos, se trata de una organización internacional relativamente poco estudiada,[603] si bien en los últimos años han aparecido algunas monografías al respecto.[604]

En cuanto a sus orígenes, la OCDE fue establecida mediante la Convención de 14 de diciembre de 1960,[605] pero sus orígenes se remontan a la Organización para la Cooperación Económica Europea (OCEE), creada tras la Segunda Guerra Mundial para facilitar la recuperación económica. En concreto, los actuales objetivos de la OCDE son fundamentalmente promover el crecimiento económico sostenible de sus Estados miembros y no miembros, el empleo, la mejora de las condiciones de vida, la

Igualmente, REIMER considera que la OCDE es la organización con mayores recursos para tratar cuestiones sobre fiscalidad internacional y que su capacidad y calidad técnicas, que supera la de muchos de sus Estados miembros, favorece la aceptación de sus recomendaciones, como su Modelo de tratado y sus Comentarios (véase REIMER, Ekkehart, "Transnationales…", ob. cit., 2007, pág. 207).

[602] Para MICHELSEN este ámbito es uno de los más policéntricos del Derecho dada la existencia de múltiples creadores de reglas tanto a nivel nacional como internacional (véase MICHELSEN, Aage, "Polycentry in the Sources of Tax Law", en ANDERSSON, Krister; MELZ, Peter; SILFVERBERG, Christer (eds.), *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*, Kluwer Law International y Norstedtd Juridik AB, Londres y Estocolmo, 2001, págs. 174 y 181-182

[603] En este sentido se manifiestan CHRISTIANS, Allison D., "Networks...", ob. cit., 2010, pág. 15; y WOODWARD, Richard, "The Organisation for Economic Cooperation and Development", *New Political Economy*, vol. 9, núm. 1, 2004, pág. 124, quien se refiere a la OCDE como la "institución olvidada".

[604] Véase, por ejemplo, MARTENS, Kerstin; JAKOBI, Anja P. (eds.), *Mechanisms of OECD Governance: International Incentives for National Policy-Making?*, Oxford University Press, Oxford, 2010, págs. 1-25.

[605] Convención relativa a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, hecha en París el 14 de diciembre de 1960.

estabilidad financiera y el comercio internacional.[606] De ahí que, entre los principales temas de los que se ocupa, además de los asuntos fiscales, destacan las cuestiones relacionadas con protección del medio ambiente, la lucha contra el desempleo, la educación, la agricultura, la energía, la sanidad, la ciencia y la tecnología, así como otros aspectos relacionados con un desarrollo económico sostenible.[607]

Se trata de una organización intergubernamental[608] cuyos Estados miembros fueron inicialmente los de la Organización para la Cooperación Económica Europea (Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, España, Francia, Grecia, Irlanda, Islandia, Italia, Luxemburgo, Noruega, los Países Bajos, Portugal, Suecia, Suiza, Turquía y el Reino Unido) junto con Canadá y los Estados Unidos. Posteriormente se incorporaron a la organización Japón (1964), Finlandia (1969), Australia (1971), Nueva Zelanda (1973), México (1994), la República Checa (1995), Corea del Sur, Hungría y Polonia (1996), Eslovaquia (2000), Chile, Eslovenia, Estonia e Israel (2010). Más aún, de acuerdo con el art. 13 del Tratado constitutivo también se prevé la participación de las Comunidades Europeas, aspecto que se encuentra desarrollado en el Protocolo núm. 1 a la Convención de la OCDE de 14 de diciembre de 1960. En cuanto a la posible incorporación de otros Estados a la organización, el art. 16 del tratado constitutivo de la OCDE establece que será el Consejo, por unanimidad, el competente para invitar a nuevos miembros.

Teniendo en cuenta los Estados miembros, no es de extrañar que la OCDE haya sido calificada como un exclusivo club de países desarrollados,[609] si bien hay que destacar que durante las últimas décadas se ha producido una significativa ampliación en el número de Estados miembros que ha comportado que sea menos eurocéntrica y tenga un alcance más global. Como destaca OUGAARD, en el proceso de ampliación se buscó un equilibrio territorial y probablemente por ello algunos de los países de la Europa del Este que ya forman parte de la Unión Europea todavía no han ingresado en la OCDE.[610] Así, la doctrina ha destacado que la presencia de países occidentales continúa siendo

[606] Véase el art. 1 de la Convención sobre la OCDE, de 14 de diciembre de 1960.

[607] Para más detalles, véase OCDE, *Better policies for better lives – The OECD at 50 and beyond*, OECD Publishing, París, 2011.

[608] De hecho, SALZMAN considera que, en comparación con otras organizaciones internacionales, en la OCDE los Estados miembros tienen un papel mucho más relevante a la hora de marcar sus objetivos y condicionar su actividad (SALZMAN, James, "Decentralized Administrative Law in the Organization for Economic Cooperation and Development", *Law and Contemporary Problems*, vol. 68, 2005, pág. 223).

[609] Véanse, por ejemplo, SLAUGHTER, Anne-Marie, *A New...*, ob. cit., 2004, pág. 144; y SALZMAN, James, "Decentralized…", ob. cit., 2005, pág. 191. En el mismo sentido, REIMER apunta que la OCDE defiende los intereses de un determinado grupo de Estados desarrollados (REIMER, Ekkehart, "Transnationales…", ob. cit., 2007, pág. 207).

[610] Véase OUGAARD, Morten, "The OECD's Global Role: Agenda-setting and Policy Diffusion", en MARTENS, Kerstin; JAKOBI, Anja P. (eds.), *Mechanisms of OECD Governance: International Incentives for National Policy-Making?*, Oxford University Press, Oxford, 2010, pág. 39.

claramente predominante,[611] aunque el incremento de Estados miembros puede afectar negativamente a su cohesión y dificultar su actuación dada la mayor heterogeneidad de sus miembros.[612]

Respecto al funcionamiento de la OCDE, en general suele considerarse que esta organización internacional actúa fundamentalmente como un foro de diálogo y que su capacidad de influencia radica más en la calidad de sus argumentos desde un punto de vista técnico que en su capacidad para imponer sanciones o utilizar fondos económicos para promover determinadas políticas.[613] En este sentido, SLAUGHTER considera que la OCDE constituye un ejemplo paradigmático de la actividad de las redes de regulación intergubernamental, ya que su principal función consiste en reunir a representantes de distintos gobiernos para tratar problemas cuya solución requiere de una actuación conjunta que suele materializarse en un modelo, código de conducta u otros instrumentos no vinculantes jurídicamente.[614]

Más concretamente, la OCDE podría caracterizarse como una "red de redes", ya que el papel del secretariado es muy secundario en relación con el de los Estados miembros y, en particular, como una "red de información", ya que en su actividad el intercambio de ideas y experiencias tiene un carácter preponderante.[615] De hecho, como destaca CHRISTIANS, la OCDE interactúa a su vez con otras redes intergubernamentales como el G-20, entre cuyos Estados miembros se incluyen Estados en vías de desarrollo, para promover la difusión de sus recomendaciones sobre fiscalidad internacional y conseguir un mayor grado de legitimidad.[616] Sin embargo, GORDON considera que en la OCDE el control por parte de los Estados miembros es más marcado que en otras organizaciones internacionales, lo que puede afectar negativamente a su independencia y legitimidad a la hora de tratar ciertas cuestiones.[617] Igualmente, hay que tener en cuenta que las redes

[611] Véase WOUTERS, Jan; MEUWISSEN, Katrien, "Global Tax Governance: Work in Progress?", *Leuven Centre for Global Governance Studies Working Paper*, núm. 59, 2011, pág. 15.

[612] Véase, por ejemplo, MARCUSSEN, Martin, "OECD Governance through Soft Law", en MÖRTH, Ulrika (ed.), *Soft Law in Governance and Regulation: An Interdisciplinary Analysis*, Edward Elgar, Cheltenham (Reino Unido), Northamptom (Estados Unidos), 2004, pág. 121; y WOODWARD, Richard, "The Organisation…", ob. cit., 2004, pág. 123).

[613] Véanse OCDE, *Better…*, ob. cit., 2011, págs. 8 y 13; y SANDS, Philippe; KLEIN, Pierre, *Bowett's Law of International Institutions*, Sweet and Maxwell, Londres, 2009, pág. 186.

[614] Véase SLAUGHTER, Anne-Marie, *A New...*, ob. cit., 2004, pág. 46

[615] Ibíd., págs. 135-136 y, para más detalles sobre las "redes de información", págs. 52-55.

[616] Sin embargo, CHRISTIANS considera que en la práctica los países en vías de desarrollo tienen una capacidad de influencia muy limitada en las propuestas adoptadas por la OCDE (CHRISTIANS, Allison, D. "Taxation in a Time of Crisis: Policy Leadership from the OECD to the G20", *Northwestern Journal of Law & Social Policy*, vol. 5, núm. 5, 2010, pág. 36).

[617] Véase GORDON, Richard K., "On the Use and Abuse of Standards for Law: Global Governance and Offshore Financial Centers", *North Carolina Law Review*, vol. 88, 2010, págs. 512-513.

intergubernamentales también tienen sus inconvenientes y, como destaca KLABBERS, hay que garantizar que su empleo no afecte a principios básicos como los de Estado de Derecho y protección de las minorías.[618]

Por último, en cuanto a la financiación de la OCDE, las aportaciones de los Estados miembros son proporcionales a su producto interior bruto. En este sentido, la doctrina ha apuntado que los países que efectúan las mayores aportaciones económicas tienen una mayor influencia a la hora de determinar las prioridades de la organización,[619] por lo que no debe sorprender el papel preeminente de los Estados Unidos en la OCDE,[620] apreciable también en materia fiscal.[621] De todos modos, MARCUSSEN advierte que, en general, el presupuesto de la OCDE se ha limitado durante los últimos años al tiempo que se incrementaban las tareas de la organización.[622]

B. La capacidad normativa de la OCDE: especial referencia a sus recomendaciones

En el ámbito de la fiscalidad internacional, el *soft law* tiene su origen principalmente en la OCDE. En consecuencia, para poder contextualizar este fenómeno, resulta conviene profundizar en la capacidad normativa de esta organización internacional, prestando especial atención a sus recomendaciones no vinculantes jurídicamente.

[618] Véase KLABBERS, Jan, *An Introduction…*, ob. cit., 2002, págs. 329-330.

[619] Véase MEDINA ZAPATA, Eduardo, "The Impact of the OECD on Tax Treaties", en STEFANER, Marcus; ZÜGER, Mario (eds.), *Tax Treaty Policy and Development*, Linde, Viena, 2005, pág. 124.

[620] Como BOYLE y CHINKIN señalan, esta influencia de los Estados Unidos se extiende a otras organizaciones internacionales como la Organización Mundial del Comercio, el Banco Mundial o el Fondo Monetario Internacional (BOYLE, Alan E.; CHINKIN, Christine*, The Making...*, ob. cit., 2007, pág. 34).

[621] En cuanto a las recomendaciones de la OCDE en material fiscal, BROOKS ha destacado que el rechazo de la OCDE a las conocidas como cláusulas de "*tax sparing*", de acuerdo con las cuales los países desarrollados garantizan la efectividad de ciertos incentivos fiscales ofrecidos por los países en vías de desarrollo, se debió en gran medida a la oposición de los Estados Unidos en este ámbito (véase BROOKS, Kim, "Tax Sparing: A Needed Incentive for Foreign Investment in Low-Income Countries or an Unnecessary Revenue Sacrifice?", *Queen's Law Journal*, vol. 34, núm. 2, 2009, pág. 523).

[622] Véase MARCUSSEN, Martin, "The Organization for Economic Cooperation and Development as ideational artist and arbitrator – Reality or dream?", en REINALDA, Bob; VERBEEK, Bertjan (eds.), *Decision Making within International Organizations*, Routledge, Londres, 2004, pág. 100.

1. La capacidad normativa de la OCDE

a) Consideraciones generales

Antes de analizar en detalle la capacidad normativa de la OCDE es necesario plantearse en general cuál es la capacidad de las organizaciones internacionales para dictar normas jurídicamente vinculantes. En relación con esta cuestión, no es posible dar una respuesta general, ya que tal facultad dependerá de la regulación que haya establecido el tratado constitutivo de cada institución.[623] Así pues, dicho tratado debería regular aspectos básicos como los tipos de instrumentos que la organización puede adoptar, su estatus legal y su procedimiento de aprobación. Sin embargo, en la práctica es posible que los tratados constitutivos no sean claros respecto a los tipos y la naturaleza de los instrumentos que la organización puede adoptar y, más frecuentemente, es probable que con el paso del tiempo surjan nuevos instrumentos que sean difíciles de clasificar en las categorías inicialmente previstas.[624]

En general, hay que destacar que, a pesar de que las decisiones vinculantes de las organizaciones internacionales no se mencionen directamente en el art. 38 del Estatuto de la CIJ, es claro que son una fuente del Derecho, si bien, indirectamente, tal carácter vinculante deriva del tratado en que los propios Estados miembros de la organización internacional aceptan la posibilidad de quedar vinculados por decisiones de la organización.[625] En cuanto a los motivos que llevan a los Estados a ceder esta competencia, fundamentalmente hay que destacar razones prácticas, ya que se permite que las decisiones se adopten de forma más rápida.[626]

---

[623] En relación con la importancia de los tratados constitutivos de las organizaciones internacionales, véase DEGAN, Vladimir Duro, *Sources…*, ob. cit., 1997, pág. 496. Respecto al caso concreto de las Naciones Unidas, el anterior autor destaca el hecho de que resoluciones de la Asamblea General que no son jurídicamente vinculantes puedan acabar produciendo modificaciones *de facto* en la propia Carta de Naciones Unidas. Ello se debe a que puede considerarse que una resolución unánime de la Asamblea General es un acto de interpretación auténtica que no necesariamente debe limitarse a la letra de la Carta ni a la intención inicial de las partes, sino que también puede resultar en una interpretación funcional o teleológica para alcanzar los objetivos de la organización. (ibíd., pág. 499).

[624] KLABBERS considera que este fenómeno puede apreciarse, por ejemplo, en relación con la Unión Europea (KLABBERS, Jan, *An Introduction…*, ob. cit., 2002, pág. 197).

[625] BARBERIS considera que las disposiciones jurídicamente vinculantes emitidas por organizaciones internacionales se caracterizan por los siguientes cuatro elementos. En primer lugar, solo pueden ser dictadas por organizaciones internacionales que tengan tal competencia. En segundo lugar, tales decisiones o resoluciones constituyen un acto unilateral de la organización internacional que no requiere del consentimiento de ningún otro sujeto internacional. En tercer lugar, su contenido establece el carácter prohibido, obligatorio o permitido de una determinada conducta. Por último, son regidas por el Derecho Internacional (véase BARBERIS, Julio A., "Les résolutions…", ob. cit., 1995, págs. 30-37).

[626] Véase CASSESE, Antonio, *International…*, ob. cit., 2001, pág. 154.

Desde un punto de vista más teórico, la capacidad normativa de las organizaciones internacionales ha recibido fundamentalmente tres tipos de explicaciones: la analogía con los tratados, la teoría de la legislación y la teoría de la delegación.[627] De acuerdo con la primera concepción, las decisiones de las organizaciones internacionales adoptadas por unanimidad de los Estados miembros serían análogas a un tratado, si bien ello ignora el papel de las organizaciones internacionales más allá de los Estados. En segundo lugar, según la teoría de la legislación las organizaciones internacionales serían competentes para legislar en el interés general de la humanidad, pero esta concepción iusnaturalista del Derecho Internacional resulta controvertida en la actualidad. Así pues, en general se considera que la capacidad normativa de las organizaciones internacionales se explica por la teoría de la delegación, esto es, el carácter vinculante de sus actos deriva de una previa delegación de sus Estados miembros.

En la actualidad existen numerosos ejemplos de organizaciones internacionales con la capacidad de emitir decisiones vinculantes, de forma que incluso podría decirse que esta es una de las características del Derecho Internacional moderno.[628] A título de ejemplo puede citarse el caso del Consejo de Seguridad de Naciones Unidas cuando actúa bajo los auspicios del Capítulo VII de la Carta de Naciones Unidas, relativo a la acción en caso de amenazas a la paz, quebrantamientos de la paz o actos de agresión.[629] Otro ejemplo claro de organización de internacional con la capacidad de adoptar decisiones que vinculen a sus miembros es la Unión Europea.[630] De todos modos, otras organizaciones internacionales también disponen de esta capacidad, como por ejemplo la OCDE.

b) Los actos de la OCDE

Con carácter previo al análisis detallado de los distintos tipos de actos de la OCDE, se comentará la situación en el marco de su antecesora, la Organización para la

[627] Para un análisis detallado de esta cuestión, véase KLABBERS, Jan, *An Introduction*…, ob. cit., 2002, págs. 202-206.

[628] Cfr. CASSESE, Antonio, *International*..., ob. cit., 2001, pág. 154.

[629] El art. 39 de la Carta de Naciones Unidas establece que, en caso de amenaza para la paz, quebrantamiento de la paz o acto de agresión, el Consejo de Segurida hará recomendaciones o decidirá las medidas que deban ser tomadas de acuerdo con los arts. 41 y 42 de la Carta. En este último caso, los citados preceptos establecen que se podrán utilizar diferentes medidas, incluyendo la fuerza armada, para hacer efectivas las decisiones que hayan sido adoptadas, por lo que no queda duda de su carácter jurídicamente vinculante.

[630] La regulación de esta cuestión se encuentra en el Tratado sobre el Funcionamiento de la Unión Europea (arts. 288 a 299).

Cooperación Económica Europea. Si bien existen muchos paralelismos entre ambos casos, la situación no es plenamente idéntica.

En el caso de la OCEE, el art. 13 de su Tratado constitutivo establecía:

> "Powers: In order to achieve its aims as set out in Article 11 the organisation may: a) take decisions […] b) enter into agreements […] c) make recommendations".

Así pues, puede apreciarse que la OCEE podía dictar tanto nuevas normas jurídicamente vinculantes (decisiones) como meras recomendaciones. En cuanto a las decisiones hay que recordar que el criterio general que se seguía para adoptarlas era el de la unanimidad, pero excepcionalmente se preveía la posibilidad de que en ciertos ámbitos bastara con una mayoría simple del Consejo de la OCEE. Igualmente, la doctrina ha destacado en relación con el funcionamiento del Consejo que un Estado miembro podía declararse no interesado con el contenido de una determinada propuesta de decisión y no participar en su votación, de forma que si finalmente se adoptaba solo resultaría vinculante para los Estados que tomaron parte en la votación.[631]

En cuanto a las recomendaciones de la OCEE, HAHN y WEBER apuntan que, a pesar de carecer de un carácter jurídicamente vinculante, solían tener un importante peso político y se empleaban especialmente en los casos en que no existía un grado de acuerdo suficiente para adoptar una decisión jurídicamente vinculante por unanimidad.[632]

Tras mencionar los principales antecedentes históricos, seguidamente se analizarán las competencias normativas de la OCDE y los diferentes tipos de instrumentos (o actos, en la terminología de la OCDE) que puede adoptar. Este aspecto es regulado fundamentalmente por su Tratado constitutivo así como por las Reglas de Procedimiento de la Organización.[633]

Para empezar, artículo 5 de la Convención dispone:

> "In order to achieve its aims, the Organisation may:
> (a) take decisions which, except as otherwise provided, shall be binding on all the Members;
> (b) make recommendations to Members; and
> (c) enter into agreements with Members, non-member States and international organisations."

[631] Véase BUNDESMINISTERIUM FÜR WIRTSCHAFT, *Der Europäische Wirtschaftsrat, OEEC, Handbuch 1959*, Verlag für Publizistik, Bad Godesberg, 1959, págs. 15-16.

[632] Véase HAHN, Hugo J.; WEBER, Albrecht, *Die OECD, Organisation für Wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1976, pág. 52.

[633] OCDE, *Rules of Procedure of the Organisation*, OCDE, París, 2013.

El anterior artículo de la Convención ha sido precisado por la Regla 18, relativa a los actos de la organización, la cual apunta:

> "a) Decisions of the Organisation, taken by Council in accordance with Articles 5, 6, and 7 of the Convention, may be:
>
> i) decisions binding on the Members which the latter shall implement after they have complied with the requirements of their appropriate constitutional procedures; or
>
> ii) decisions approving agreements with its Members, non-Members, and international organisations; or
>
> iii) decisions on internal matters concerning the work of the Organisation, which shall be known as Resolutions; or
>
> iv) decisions providing for communications to non-Members or to international organisations.
>
> b) Recommendations of the Organisation, made by Council in accordance with Articles 5, 6 and 7 of the Convention, shall be submitted to the Members for consideration in order that they may, if they consider it opportune, provide for their implementation.
>
> c) The text of a Decision or Recommendation within the meaning of paragraphs a) i) and b) above shall include a reference to Article 5 a) or Article 5 b) of the Convention, respectively".

Por lo tanto, es claro que la OCDE puede adoptar tanto instrumentos jurídicamente vinculantes[634] como meras recomendaciones, siguiendo en gran medida lo ya previsto en relación con la OCEE. Sin embargo, a diferencia de su antecesora, en el caso de la OCDE el uso de instrumentos jurídicamente no vinculantes ha sido mucho más frecuente en la práctica. De hecho, la doctrina ha destacado que este cambio fue necesario para posibilitar que la OCDE continuara las actividades de la OCEE en un momento en que resultaba difícil para los Estados consensuar una posición sobre cuáles debían ser las funciones de la organización, ya que por lo menos el uso de *soft law* garantiza a los Estados que su soberanía no se verá seriamente afectada.[635]

---

[634] Por lo tanto, debemos discrepar de la posición de NOCETE CORREA, quien indica: "La OCDE […] no está dotada de órganos capaces de adoptar instrumentos jurídicamente vinculantes, no pudiendo adoptar más que meras recomendaciones. […] La OCDE está sometida a una serie de limitaciones que inciden claramente sobre la eficacia jurídica que pueda reconocerse a tales herramientas, circunstancia que justifica que […] no podamos sino afirmar su incapacidad para emanar ningún tipo de norma jurídica o criterio interpretativo vinculante distintos de los adoptados por los propios Estados sobre la base de su propia soberanía" (NOCETE CORREA, Francisco José, "El diverso…", ob. cit., 2011, pág. 52). Si bien es cierto que en comparación con la Unión Europea la OCDE goza de una autonomía muy limitada, ello no quiere decir que su Consejo no pueda adoptar decisiones jurídicamente vinculantes en materia de fiscalidad internacional.

[635] Véase SCHÄFER, Armin, "Resolving Deadlock: Why International Organisations Introduce Soft Law", *European Law Journal*, vol. 12, núm. 2, 2006, págs. 198-200 y 207-208. En el mismo sentido, HAHN y WEBER destacan que incluso aquellos países que estarían dispuestos a adoptar una decisión jurídicamente vinculante suelen preferir el empleo de meras recomendaciones (HAHN, Hugo J.; WEBER, Albrecht, *Die OECD*..., ob. cit., 1976, pág. 99).

Así, para MARCUSSEN la OCDE constituye un ejemplo paradigmático de organización internacional basada en el *soft law*, ya que, a diferencia de su antecesora, la OCEE, el uso de instrumentos jurídicamente vinculantes tiene un carácter excepcional.[636] Al contrario, la OCDE basa su influencia en la persuasión, en el empleo de datos y estudios que justifican la conveniencia de seguir sus criterios y en la presión política ejercida por el conjunto de Estados miembros frente a los países infractores.[637] En el mismo sentido, MARTENS y JAKOBI destacan que gran parte de la influencia de la OCDE a la hora de armonizar las políticas de sus Estados miembros se debe a mecanismos informales como la elaboración de estudios comparando la situación en distintos países y la presión entre iguales (*peer pressure*).[638]

De hecho, si analizamos el contenido de la base de datos de actos jurídicos de la OCDE (*OECD Legal Instruments – The Acts*),[639] pueden destacarse los siguientes aspectos. En primer lugar, la mayor parte de instrumentos de la base de datos tiene un carácter no vinculante: 179 recomendaciones y 25 declaraciones frente a 29 decisiones y 6 convenciones. En segundo lugar, si tenemos en cuenta la materia sobre la que versan, puede apreciarse que el principal grupo es el dedicado a la protección del medio ambiente (71 instrumentos), seguido a gran distancia por los actos sobre otras materias como asuntos fiscales (21), políticas de la información, informática y comunicaciones (18), inversiones internacionales y empresas multinacionales (16) o protección de la competencia (13). Así pues, que puede apreciarse que las cuestiones fiscales ocupan una parte relevante de la actividad de la OCDE y, si analizamos el tipo de instrumento preferido en este ámbito, hay que destacar que prácticamente solo se emplean recomendaciones no vinculantes jurídicamente.[640]

En cuanto a su origen, el art. 7 de la Convención señala que el Consejo, integrado por todos los Miembros, será el órgano del que derivarán todos los actos de la organización. En este sentido, en el art. 6 de la Convención se precisan los criterios que se seguirán para la adopción de tales actos y algunos aspectos relativos a su eficacia:

---

[636] Véase MARCUSSEN, Martin, "OECD…", ob. cit., 2004, págs. 103-104 y 112. En el mismo sentido, véase MARTENS, Kerstin; JAKOBI, Anja P., "Introduction: The OECD as an Actor in International Politics", en MARTENS, Kerstin; JAKOBI, Anja P. (eds.), *Mechanisms of OECD Governance: International Incentives for National Policy-Making?*, Oxford University Press, Oxford, 2010, pág. 2.

[637] Como ROSE y PAGE señalan, la OCDE basa su influencia en el conocimiento y no en el uso de incentivos económicos o sanciones formales (ROSE, Richard; PAGE, Edward C., *Lawmaking…*, ob. cit., 2001, pág. 7).

[638] Para más detalles, véase MARTENS, Kerstin; JAKOBI, Anja P., "Introduction…", ob. cit., págs. 9-15.

[639] Véase http://webnet.oecd.org/oecdacts/.

[640] En relación con esta materia, la base de datos de actos normativos de la OECD (http://webnet.oecd.org/oecdacts/) contiene 17 recomendaciones, una convención, un protocolo modificando una convención y dos declaraciones.

> "1. Unless the Organisation otherwise agrees unanimously for special cases, decisions shall be taken and recommendations shall be made by mutual agreement of all the Members.
> 2. Each Member shall have one vote. If a Member abstains from voting on a decision or recommendation, such abstention shall not invalidate the decision or recommendation, which shall be applicable to the other Members but not to the abstaining Member.
> 3. No decision shall be binding on any Member until it has complied with the requirements of its own constitutional procedures. The other Members may agree that such a decision shall apply provisionally to them."

La cuestión de los mecanismos de toma de decisiones ha sido desarrollada por la Resolución del Consejo sobre una nueva Estructura de Gobernanza para la Organización [C(2006)78/REV1/FINAL], que adoptó el Informe del Grupo de trabajo sobre las implicaciones de la ampliación del número de Estados miembros sobre la Gobernanza de la OCDE.[641] El capítulo III de dicho informe, que constituye una parte integrante de la resolución del Consejo citada previamente, define en su párrafo 34 el *acuerdo mutuo* como la ausencia de objeciones de cualquier Miembro a un borrador de propuesta, mientras que la *unanimidad* se define como el acuerdo de todos los miembros sobre el borrador de propuesta.

A continuación, el Informe trata el funcionamiento del método de la mayoría cualificada en votación (párrafo 35), señalando que, de acuerdo con lo dispuesto por el Consejo en 2004, este método permitirá tomar decisiones siempre que se cuente con el apoyo del 60% de los Estados miembros, excepto si existe la oposición de tres o más miembros que representen al menos el 25% de las contribuciones a la parte I del presupuesto. Por lo general, el método que se seguirá es el de acuerdo mutuo (incluyendo los casos de adopción y revisión de decisiones, recomendaciones y acuerdos según lo previsto en el art. 5 de la Convención de la OCDE) mientras que la mayoría cualificada se limita a ciertos casos especiales, como la creación de comités y programas, la adopción de normas sobre personal o ciertos aspectos relativos al presupuesto.[642]

En cuanto a los efectos de las abstenciones, estas no impiden la adopción de decisiones o recomendaciones, si bien estos actos únicamente serían aplicables a los Estados que votaron a favor suyo.[643] En este sentido, la Regla de Procedimiento núm. 19 a) especifica que si una decisión o recomendación del Consejo no se aplica a ciertos miembros, en ellas mismas se mencionarán los miembros a los que no resultan

[641] Véase el Apéndice II a las Reglas de Procedimiento de la OCDE (OCDE, *Rules of Procedure…*, ob. cit., 2013, págs. 19-35).

[642] Para más detalles, véanse los párrafos 48 a 51 del Informe del Grupo de trabajo sobre las implicaciones de la futura ampliación sobre la Gobernanza de la OCDE (ibíd., págs. 32-34).

[643] Como la doctrina ha destacado, este efecto de las abstenciones ha conllevado que los Estados prefieran abstenerse antes que vetar la adopción de un determinado acto (véase SANDS, Philippe; KLEIN, Pierre, *Bowett's…*, ob. cit., 2009, pág. 187).

aplicables así como las condiciones bajo las que se les podrían llegar aplicar. Igualmente, la Regla 20 a) prevé que si un miembro está ausente o se reserva su posición en relación con la adopción de una decisión o una recomendación, el resto de miembros podrán acordar que la decisión o la recomendación se aplique provisionalmente entre ellos hasta que el otro miembro acceda.

En general, la toma de decisiones por acuerdo mutuo permite alcanzar un equilibrio entre todos los intereses en juego.[644] Además, un amplio respaldo favorece su legitimidad y fomenta que la práctica de los Estados se adapte a lo acordado.[645] Sin embargo, para conseguir el apoyo de un amplio número de países puede ser necesario que el acuerdo sea de mínimos o que se exprese de forma vaga para permitir que posteriormente cada parte pueda interpretarlo según sus intereses y, especialmente en el caso de las recomendaciones no vinculantes, es más fácil que los Estados se aparten posteriormente de ellas.[646] De hecho, como apunta MCINTYRE, este inconveniente puede apreciarse en relación con el trabajo de la OCDE en materia fiscal.[647]

Respecto a la transparencia del procedimiento de adopción de actos en la OCDE, en general tiene lugar a puerta cerrada, pero ello varía en función de cada ámbito concreto.[648] Como señala SALZMAN, ello tiene algunas ventajas, ya que permite una cierta despolitización de los debates en comparación con otras organizaciones internacionales como las Naciones Unidas.[649] Más aún, hay que destacar que la Regla de Procedimiento núm. 28 c) prevé que a la hora de adoptar una decisión o recomendación el Consejo decidirá si se hace pública o no. Por lo tanto, llama la atención el hecho de que en principio puedan existir actos "secretos".

---

[644] Véase AHRE, Göran; BRUNSSON, Nils, "Soft Regulation…", ob. cit., 2004, pág. 185.

[645] De ahí que ello pueda favorecer el surgimiento de normas consuetudinarias (BOYLE, Alan E.; CHINKIN, Christine*, The Making…*, ob. cit., 2007, pág. 160).

[646] Véase DANILENKO, Gennadij M., *Law-Making...*, ob. cit., 1993, págs. 280-282. Igualmente ROSENBLOOM considera que el amplio consenso que requieren los actos de la OCDE limita la capacidad de actuación de esta organización internacional, de forma que sugiere la creación de grupos informales de Estados con intereses comunes para poder avanzar más rápidamente a la hora de tratar ciertas cuestiones (ROSENBLOOM, David H., "The Unruly World of Tax: A Proposal for an International Tax Cooperation Forum", *Florida Tax Review*, vol. 15, núm. 2, 2014, pág. 65).

[647] En concreto, MCINTYRE señala que la toma de decisiones por acuerdo mutuo de todos los Estados miembros de la OCDE ha sido frecuentemente un freno a las medidas destinadas a limitar el secreto bancario y promover el intercambio de información tributaria ya que para algunos Estados miembros, como Suiza y Luxemburgo, esta cuestión era particularmente sensible (véase MCINTYRE, Michael J., "Options for Greater International Coordination and Cooperation in the Tax Treaty Area", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 56, núm. 6, 2002, pág. 251).

[648] Según SALZMAN, la OCDE ha renunciado a establecer criterios de transparencia generales para todas sus actividades (SALZMAN, James, "Decentralized...", ob. cit., 2005, pág. 222).

[649] Ibíd., págs. 194-195.

En suma, puede apreciarse que los actos de la OCDE se adoptan normalmente por mutuo acuerdo, por lo que la soberanía de los Estados miembros no se ve limitada. Sin embargo, para evitar la parálisis de la organización, las abstenciones no impiden la adopción de nuevos actos, si bien su aplicación se limitará a los Estados que expresaron su consentimiento. Por ello, las abstenciones de Estados clave pueden debilitar seriamente la eficacia de tales instrumentos en la práctica.

2. Las recomendaciones de la OCDE

Dado que en el ámbito de la fiscalidad internacional la OCDE suele actuar mediante recomendaciones, a continuación se analizará este tipo de instrumento jurídico. Para ello partiremos de una perspectiva general y más adelante nos centraremos en el caso de la OCDE con más detalle.

a) Consideraciones generales

Como se expuso previamente, puede observarse que las organizaciones internacionales pueden dictar disposiciones vinculantes siempre que se las haya dotado de tal capacidad en su "constitución" o tratado constitutivo, las cuales reciben habitualmente la denominación de "decisiones".[650] Sin embargo, en vez de utilizar instrumentos jurídicamente vinculantes, las organizaciones internacionales suelen crear *soft law* en forma de recomendaciones y de hecho ello es especialmente relevante en el ámbito de la fiscalidad internacional.[651]

Dado que no todas las recomendaciones emitidas por organizaciones internacionales tienen exactamente las mismas características, las definiciones que han sido propuestas son relativamente amplias. Uno de los primeros autores en tratar esta cuestión fue

[650] SKUBISZEWSKI emplea la expresión "*law-making resolution*" para referirse a tales instrumentos jurídicamente vinculantes emitidos por organizaciones internacionales (SKUBISZEWSKI, Krzysztof, "A New Source of the Law of Nations: Resolutions of International Organisations", en *Recueil d'études de droit international en hommage à Paul Guggenheim*, Imprimerie de La Tribune, Ginebra, 1968, pág. 509). Como DAHM señala, las decisiones suelen considerarse la antítesis de las meras recomendaciones, pero en la práctica la diferencia queda relativizada por el hecho de que el Derecho Internacional no suele prever mecanismos para garantizar el cumplimiento efectivo de las decisiones (DAHM, Georg, "Die völkerrechtliche Verbindlichkeit von Empfehlungen internationaler Organisationen", *Die öffentliche Verwaltung*, vol. 12, núm. 10, 1959, págs. 361-362).

[651] Como ha destacado la doctrina, en la mayoría de casos el *soft law* tiene su origen o es promovido por organizaciones internacionales como mecanismo para favorecer la cooperación internacional en materias que afectan a una pluralidad de Estados (véase, por ejemplo, CASSESE, Antonio, *International*..., ob. cit., 2001, pág. 160). Para MOSTACCI, las recomendaciones de organizaciones internacionales son un acto típicamente de *soft law* (MOSTACCI, Edmondo, *La* soft law..., ob. cit., 2008, pág. 59).

VIRALLY, quien las define como una invitación a comportarse de una forma determinada, pero sin especificar las consecuencias legales que pueden comportar.[652] El motivo es que, según el citado autor, definir las recomendaciones como meros instrumentos no vinculantes sería insuficiente, ya que pueden producir una multiplicidad de efectos en función de la regulación de cada organización internacional.[653] Por ejemplo, una recomendación en el contexto de la Organización Internacional del Trabajo puede no tener las mismas consecuencias que una recomendación en el contexto de la UNESCO. De hecho, como recuerda la doctrina, en ocasiones incluso se emplea el término "recomendación" para designar disposiciones que son claramente vinculantes jurídicamente, aunque se trate de una práctica excepcional.[654]

De forma similar, MALINTOPPI define las recomendaciones internacionales como una manifestación de deseo por parte de su autor encaminada a solicitar al destinatario que lleve a cabo o se abstenga de efectuar un determinado comportamiento, con la particularidad de que es jurídicamente relevante.[655] A su vez, DAHM emplea la expresión "recomendaciones cualificadas" para referirse a aquellas que sin ser jurídicamente vinculantes generan ciertas obligaciones jurídicas, como deberes de información sobre su grado de cumplimiento.[656] En este sentido, LACHS considera que a pesar de que las recomendaciones emitidas por organizaciones internacionales puedan considerarse en general *leges imperfectae*, esto es, instrumentos jurídicamente no vinculantes, estas pueden efectuar una importante contribución al desarrollo del Derecho y en ciertos casos incluso pueden adquirir fuerza vinculante, dando lugar al surgimiento de derechos y obligaciones para los Estados, como consecuencia de su conducta, ya sea porque cumplen activamente con su contenido o por aquiescencia.[657]

---

[652] En concreto, VIRALLY indica: "La recommandation est une invitation à observer un comportement déterminé, adressée par un organe international à un destinataire qui lui est extérieur" (VIRALLY, Michel, "La valeur juridique des recommandations des organisations internationales", *Annuaire Français de Droit International*, vol. 2, 1956, pág. 54).

[653] Literalmente, VIRALLY señala: "Le véritable problème ne se réduit pas à une simple alternative entre l'existence et l'absence d'une force obligatoire: c'est celui, plus vaste et plus difficile, de la signification juridique de l'invitation portée par la recommandation, des effets de droit qu'elle peut produire, à défaut même d'obligation directement et immédiatement crée" (ibíd., pág. 69).

[654] Véase SCHREUER, Christoph, "Recommendations…", ob. cit., 1977, pág. 103. En este sentido, DAHM se refiere al carácter vinculante que tenían ciertas recomendaciones emitidas en el marco de la Comunidad Europea del Carbón y el Acero y considera que para evitar confusiones, tales recomendaciones deberían denominarse "decisiones" (véase DAHM, Georg, "Die völkerrechtliche…", ob. cit., 1959, pág. 364).

[655] Cfr. MALINTOPPI, Antonio, *Le raccomandazioni internazionali*, Dott. A. Guiffrè Editore, Milán, 1958, págs. 93-95.

[656] Véase DAHM, Georg, "Die völkerrechtliche…", ob. cit., 1959, 362-363.

[657] Para más detalles, véase LACHS, Manfred, "Some Reflections…", ob. cit., 1972, págs. 105-109.

Igualmente, VIRALLY considera que ni siquiera todas las recomendaciones que son emitidas por una misma organización tienen el mismo valor legal, ya que lo realmente relevante es la relación que existe entre los que la emiten y los que la reciben. De acuerdo con esta perspectiva, este autor clasifica las recomendaciones emitidas por las organizaciones internacionales en tres grupos: las que tienen un carácter interno y están dirigidas a otros órganos de la misma organización, las que se dirigen a los Estados miembros y las que tienen como destinatario a una tercera parte.[658] A pesar de que las recomendaciones internas son muy frecuentes (por ejemplo, entre los diferentes órganos de las Naciones Unidas), en este estudio nos interesan especialmente los otros dos tipos dada su relevancia en la regulación de cuestiones relativas a la fiscalidad internacional.

En relación con las recomendaciones dirigidas a Estados miembros, a pesar de que formalmente no sean jurídicamente vinculantes, VIRALLY considera que pueden tener consecuencias jurídicas en función de los poderes que hayan sido delegados a la organización internacional.[659] Así, DAHM destaca que en los casos en que los Estados están obligados a cumplir con las recomendaciones "en la medida en que sea posible", en propiedad sí que se establece una obligación jurídica, independientemente de que su contenido resulte relativamente difuso.[660] En el mismo sentido, JENNINGS señala que a pesar de que las recomendaciones de organizaciones internacionales no creen Derecho, pocos se atreverían a aconsejar a un gobierno que las ignorara, incluso a la hora de tratar cuestiones jurídicas.[661]

Respecto a este tipo de recomendaciones, que pueden ser vistas como una muestra de *soft law*, hay que recordar lo expuesto previamente de forma detallada sobre la relación existente entre los instrumentos jurídicamente no vinculantes y las fuentes formales del Derecho. En concreto, es posible que las recomendaciones conlleven efectos jurídicos en virtud de la doctrina del *estoppel* o que contribuyan al surgimiento de normas consuetudinarias.[662]

---

[658] Para más detalles, véase VIRALLY, Michel, "La valeur…", ob. cit., 1956, págs. 70-94. Otros autores como BOS consideran que las decisiones de las organizaciones internacionales que no son jurídicamente vinculantes no deberían ser consideradas como manifestaciones del Derecho Internacional (BOS, Marten, "The Recognized...", ob. cit., 1977, pág. 25).

[659] Véase VIRALLY, Michel, "La valeur…", ob. cit., 1956, pág. 87. Más aún para GRUCHALLA-WESIERSKI es posible que ciertos instrumentos creados por organizaciones internacionales no vinculen a los Estados miembros pero sí que resulten jurídicamente obligatorios para la propia organización que los adopta (GRUCHALLA-WESIERSKI, Tadeusz, "A Framework…", ob. cit., 1984, pág. 52).

[660] Véase DAHM, Georg, "Die völkerrechtliche…", ob. cit., 1959, pág. 364, quien relaciona tal tipo de recomendaciones con la obligación de actuar de buena fe (*nach Treu und Glauben* en la doctrina alemana).

[661] Véase JENNINGS, Robert Y., "What is…", ob. cit., 1981, pág. 38.

[662] Véase SANDS, Philippe; KLEIN, Pierre, *Bowett's…*, ob. cit., 2009, págs. 291-296.

Por otra parte, en el caso de que un Estado miembro de una organización internacional actúe conforme a las recomendaciones que esta haya aprobado, ningún otro Estado miembro podrá alegar que aquel Estado actuó de forma contraria al Derecho Internacional.[663] Más aún, SCHERMERS y BLOKKER añaden que los Estados que votaron a favor de una determinada recomendación posteriormente no podrán alegar que la organización internacional no tenía competencias para adoptarla.[664]

De forma similar, WENGLER también destaca que el incumplimiento de recomendaciones emitidas por organizaciones internacionales, a pesar de que en principio no sean obligatorias, podría tener consecuencias jurídicas. Por ejemplo, en casos extremos podría llegarse a considerar que las actuaciones que no respeten tales recomendaciones constituyen un comportamiento contrario a los fines de la organización. De ahí que este autor sostenga que en tales casos, a pesar de que no se viole directamente ninguna obligación jurídica en concreto, sería posible que la organización internacional tomara "medidas" para evitar que la consecución de sus fines se viera dificultada.[665]

Así, en función de la organización internacional de que se trate, incluso es posible que la violación persistente de recomendaciones no vinculantes jurídicamente pueda tener graves consecuencias, como sanciones formales, si se considera que comporta una falta de respeto hacia los principios jurídicos fundamentales de la organización.[666] En este sentido, MALINTOPPI destaca que las recomendaciones internacionales suelen conllevar como efecto indirecto el surgimiento de "sanciones sociales" para los Estados infractores en el marco de la Comunidad Internacional.[667]

Por el contrario, en el caso de las recomendaciones dirigidas a una tercera parte, resulta más claro que son una mera invitación que no puede imponer ninguna obligación jurídica. Así pues, las consecuencias que estas recomendaciones puedan tener solo

[663] En este sentido, véanse BLECKMANN, Albert, *Völkerrecht*, ob. cit., 2001, págs. 86-87; y MOSTACCI, Edmondo, *La* soft law…, ob. cit., 2008, pág. 62.

[664] Véase SCHERMERS, Henry G.; BLOKKER, Niels M., *International*…, ob. cit., 2003, pág. 770.

[665] Entre tales medidas, WENGLER menciona incluso la posibilidad de que un Estado miembro sea expulsado de la organización internacional (WENGLER, Wilhelm, "Die Abgrenzung zwischen völkerrechtlichen und nichtvölkerrechtlichen Normen im internationalen Verkehr", en *Legal Essays: a tribute to Frede Castberg on the occasion of his 70th birthday, 4 July 1963*, Universitetsforlaget, Oslo, 1963, págs. 343-344).

[666] Véase BOTHE, Michael, "Legal…", ob. cit., 1980, pág. 88.

[667] Véase MALINTOPPI, Antonio, *Le raccomandazioni*…, ob. cit., 1958, págs. 332-336.

dependerán del grado de influencia política que la organización internacional pueda ejercer.[668]

En suma, puede apreciarse que aunque las recomendaciones de las organizaciones internacionales no sean jurídicamente vinculantes, la doctrina ha apuntado la posibilidad de que puedan conllevar diversos tipos de efectos jurídicos que variarán en función de las características de cada organización internacional y de las circunstancias de cada caso concreto.

b) Características específicas

Después de haber presentado los diferentes tipos de actos de la OCDE (decisiones, recomendaciones y acuerdos con Miembros, Estados no miembros y organizaciones internacionales) y las características generales de las recomendaciones de organizaciones internacionales, ahora nos centraremos en las recomendaciones de la OCDE dada su particular relevancia en el ámbito de la fiscalidad internacional. Por lo general, las recomendaciones tienen como finalidad armonizar o aproximar las prácticas, políticas y la normativa de los Estados miembros de la OCDE.[669]

En cuanto a su naturaleza jurídica, las recomendaciones no resultan jurídicamente vinculantes, en claro contraste con las decisiones. Ello es particularmente evidente a la luz de la Regla de Procedimiento núm. 18 b), que señala:

> "Recommendations of the Organisation, made by Council in accordance with Articles 5, 6 and 7 of the Convention, shall be submitted to the Members for consideration in order that they may, if they consider it opportune, provide for their implementation."

Por lo tanto, los Estados no deberán seguirlas en todo caso, sino únicamente cuando lo consideren oportuno.

Sin embargo, lo anterior no significa que las recomendaciones de la OCDE no puedan generar ciertos efectos jurídicos y, de hecho, la doctrina ha destacado que constituyen algo más que una mera sugerencia, ya que, por ejemplo, el hecho de que un Estado se manifieste favorable a la adopción de una recomendación en el seno de la OCDE comporta que no pueda actuar de forma contradictoria en el marco de otra organización internacional. De ahí que HAHN y WEBER consideren que las recomendaciones de la OCDE tienen una función "cuasi-normativa".[670]

---

[668] Como VIRALLY apunta en relación con este supuesto: "C'est une question de force et non plus de droit" (VIRALLY, Michel, "La valeur…", ob. cit., 1956, pág. 91).

[669] Véase SALZMAN, James, "Decentralized…", ob. cit., 2005, pág. 193.

[670] Véase HAHN, Hugo J.; WEBER, Albrecht, *Die OECD*..., ob. cit., 1976, pág. 99, quienes comparan el caso de la OCDE con el de la OCEE.

Igualmente, es habitual que los Estados deban informar sobre el grado de cumplimiento con las recomendaciones de la OCDE y, en el caso de que decidan no seguirlas, deberán justificar tales motivos. Así, como destaca KÖNZ, cuando Japón se convirtió en un Estado miembro de la OCDE presentó un memorando de entendimiento justificando los motivos por los que rechazaba seguir ciertas recomendaciones aprobadas previamente.[671] De ahí que el anterior autor llegue a considerar que en la práctica la diferencia entre las decisiones jurídicamente vinculantes y las recomendaciones es muy pequeña, hasta el punto que podría considerarse que estas últimas resultan "psicológicamente vinculantes".[672]

Más aún, la doctrina incluso ha apuntado la posibilidad de que la OCDE quede vinculada por sus propias recomendaciones. Así, VAN DER BRUGGEN indica que en el hipotético caso de que el Comité de Asuntos Fiscales fuera requerido por dos Estados para que actuara como árbitro y resolviera una controversia en relación con un tratado para evitar la doble imposición, este se vería obligado a seguir los Comentarios al Modelo recomendados por la propia OCDE.[673]

Por otra parte, el principal mecanismo del que dispone la OCDE para promover el cumplimiento de sus recomendaciones e influir en las políticas de sus Estados miembros consiste en la elaboración de estudios de carácter científico en los que se refleja la situación en los diferentes países. Como MARCUSSEN apunta, el temor a recibir una evaluación negativa genera suficiente presión como para que los gobiernos se esfuercen en seguir lo recomendado por la OCDE. Si bien la OCDE puede estudiar la situación de los distintos Estados en diferentes ámbitos, como el sistema educativo, a la hora de analizar la situación global de un país ocupa una posición central el Comité de examen de situaciones económicas y de problemas de desarrollo, integrado por representantes de los Estados miembros y cuyos informes son publicados periódicamente.[674]

Así pues, puede apreciarse que las recomendaciones de la OCDE, a pesar de que propiamente no sean jurídicamente vinculantes, sí que pueden comportar ciertos efectos jurídicos. Además, en la práctica su grado de seguimiento es elevado gracias a la existencia de mecanismos de supervisión.

---

[671] Véase KÖNZ, Peider, *Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD)*, Otto Schwartz & Co., Göttingen, 1966, pág. 41.

[672] Ibíd., pág. 41.

[673] Véase VAN DER BRUGGEN, Edwin, "The Power of Persuasion: Notes on the Sources of International Law and the OECD Commentary", *Intertax*, vol. 31, núm. 8/9, 2003, pág. 262.

[674] Para más detalles sobre el proceso de evaluación de los Estados, véase MARCUSSEN, Martin, "Multilateral surveillance and the OECD: playing the idea game", en ARMINGEON, Klaus; BEYELER, Michelle (eds.), *The OECD and European Welfare States*, Edward Elgar, Cheltenham, 2004, págs. 22-29.

C. La elaboración del *soft law* sobre fiscalidad internacional en la OCDE

La OCDE ha actuado fundamentalmente mediante *soft law* en el ámbito de la fiscalidad internacional.[675] En este sentido, uno de los objetivos de este estudio es analizar el proceso de elaboración del *soft law* sobre fiscalidad internacional por parte de la OCDE. Para ello es necesario presentar los órganos que se ocupan de esta tarea y la participación de las partes afectadas (Estados y sociedad civil) en este proceso.

1. Órganos de la OCDE en el ámbito de la fiscalidad internacional

Los principales órganos de la OCDE que tratan cuestiones relativas a la fiscalidad internacional son el Consejo de la OCDE, el Comité de Asuntos Fiscales y el *Centre for Tax Policy and Administration*. Sus principales características son las siguientes.

a) El Consejo de la OCDE

Como se apuntó previamente, el Consejo es el encargado de adoptar los actos de la OCDE, normalmente por acuerdo mutuo de todos los Estados miembros y siguiendo las propuestas de los Comités. De acuerdo con el art. 7 de la Convención de la OCDE, el Consejo, integrado por todos los miembros de la organización, se reunirá en sesiones de ministros o de representantes permanentes, por lo que puede apreciarse que se trata de un órgano intergubernamental. De ahí que para CHRISTIANS este órgano pueda ser visto como una "red diplomática", encargado fundamentalmente adoptar instrumentos, principalmente de *soft law*, que recojan los acuerdos existentes sobre las cuestiones tratadas previamente por los distintos comités y subcomités.[676]

b) El Comité de Asuntos Fiscales

Ya desde 1956 existía un Comité Fiscal en el marco de la OCEE. Posteriormente tales trabajos fueron continuados por la OCDE, en concreto, por el Comité de Asuntos Fiscales, que desde 1963 sigue la actividad del Comité Fiscal.

[675] Tradicionalmente, el principal instrumento de la OCDE en este ámbito ha sido su Modelo de tratado para evitar la doble imposición (KUDRLE, Robert T., "Tax Policy in the OECD: Soft Governance Gets Harder", en MARTENS, Kerstin; JAKOBI, Anja P. (eds.), *Mechanisms of OECD Governance: International Incentives for National Policy-Making?*, Oxford University Press, Oxford, 2010, pág. 75).

[676] Véase CHRISTIANS, Allison D., "Networks…", ob. cit., 2010, págs. 17-18.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE está integrado por representantes de los Estados miembros, normalmente por altos funcionarios de las Administraciones tributarias. Igualmente, durante los últimos años algunos Estados no miembros de la OCDE, como Argentina, China, India, Rusia y Sudáfrica también han tomado parte como "observadores".[677] A su vez, los intereses del mundo empresarial son frecuentemente consultados mediante el *Business and Industry Advisory Committee to the OECD* (BIAC). En el seno de la OCDE también existe un *Trade Union Advisory Committee* (TUAC), pero su papel en cuestiones de fiscalidad internacional es mucho más limitado.

Teniendo lo anterior en cuenta, CHRISTIANS considera que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE puede ser visto como una red público-privada (*public/private network*).[678] Sin embargo, RIXEN sostiene que el papel de la sociedad civil en el Comité de Asuntos Fiscales, fundamentalmente a través del *Business and Industry Advisory Committee* es muy limitado, por lo que el Comité de Asuntos Fiscales puede verse como un caso de "expertocracia transgubernamental".[679]

Para poder trabajar de forma más efectiva, las tareas del Comité de Asuntos Fiscales se distribuyen en diferentes grupos de trabajo. Por ejemplo, existen grupos dedicados específicamente a los tratados para evitar la doble imposición, la evasión fiscal, la fiscalidad de las empresas multinacionales, la política fiscal y los estudios estadísticos. Igualmente, también es posible crear grupos de trabajo interdisciplinares para tratar cuestiones como la fiscalidad del medio ambiente.

Dado que el Comité de Asuntos Fiscales solo se reúne durante dos ocasiones al año, el papel del *Bureau* del Comité de Asuntos Fiscales es particularmente importante. Este comité ejecutivo mantiene encuentros de forma periódica entre las dos sesiones anuales del Comité de Asuntos Fiscales, establece el orden del día de sus reuniones y prepara soluciones de compromiso para el caso de que el Comité de Asuntos Fiscales no pueda alcanzar un acuerdo.[680]

[677] Hay que tener en cuenta que, como se expondrá más adelante de manera más detallada, la Resolución del Consejo C(2012)100/FINAL ha reestructurado las formas de participación de los Estados no miembros en los órganos subsidiarios de la OCDE, introduciendo tres nuevas categorías: "invitados", "participantes" y "asociados". Así, por ejemplo, China y Sudáfrica son actualmente "participantes" en el Comité de Asuntos Fiscales.

[678] Véase CHRISTIANS, Allison D., "Networks…", ob. cit., 2010, pág. 21.

[679] Véase RIXEN, Thomas, "Politicization and Institutional (Non-)Change in International Taxation", *Discussion Paper Wissenschaftszentrum Berlin für Sozialforschung*, núm. SP IV 2008-306, 2008, pág. 6.

[680] Véase AULT, Hugh J., "Reflections on the Role of the OECD in Developing International Tax Norms", *Brooklyn Journal of International Law*, vol. 34, 2009, pág. 760.

Igualmente, hay que destacar que si el Consejo no determina lo contrario, los encuentros del Comité Fiscal no serán públicos.[681]

c) El *Centre for Tax Policy and Administration*

Por otra parte, el Comité de Asuntos Fiscales recibe el apoyo del *Centre for Tax Policy and Administration* (CTPA), que constituye un Directorio en el marco del Secretariado de la OCDE y prepara trabajos técnicos como estadísticas sobre la presión fiscal y la estructura de los sistemas tributarios en diferentes países. El CTPA fue establecido en 2001 por el Secretario General de la OCDE, sustituyendo la antigua división de asuntos fiscales, con la finalidad de mejorar la estructura organizativa.

El personal del CTPA es empleado directamente por la OCDE y seleccionado únicamente en función de su competencia profesional, de forma que según CHRISTIANS puede considerarse que constituye una "red de expertos profesionales tributarios".[682] Para RING, la actividad de los propios empleados de la OCDE muestra el liderazgo de esta organización en materia fiscal, independiente del papel de los distintos Estados miembros.[683]

d) Síntesis

En general, puede apreciarse que los órganos de la OCDE más activos en el ámbito de la fiscalidad internacional son el Comité de Asuntos Fiscales (de carácter intergubernamental) y el *Centre for Tax Policy and Administration*, mientras que el Consejo normalmente se limita a ratificar los acuerdos alcanzados previamente por parte de los distintos Estados en el marco del Comité.

Respecto a la forma como trabaja la OCDE al tratar cuestiones fiscales, AULT ha destacado la importancia del consenso a la hora de adoptar cualquier medida. Dado que las negociaciones tienen un carácter periódico, un Estado puede estar predispuesto a sacrificar sus intereses en un caso concreto para poder obtener más apoyos en la negociación de otros asuntos de más importancia. Otro mecanismo que facilita el consenso es el uso de expresiones vagas, ya que aunque verdaderamente no solventen los problemas, permiten dejar la puerta abierta a una "clarificación" futura.[684]

[681] Véase la Regla de Procedimiento núm. 5 en relación con la Regla núm. 1.

[682] Véase CHRISTIANS, Allison D., "Networks…", ob. cit., 2010, págs. 18-19.

[683] Véase RING, Diane, "Who is making International Tax Policy?: International Organizations as Power Players in a High Stakes World", *Fordham International Law Journal*, vol. 33, núm. 3, 2009, pág. 684.

[684] Véase AULT, Hugh J., "Reflections on the Role…", ob. cit., 2009, pág. 763.

En cuanto al proceso de toma de decisiones en la OCDE, la doctrina ha criticado su falta de transparencia, en el sentido de que resulta prácticamente imposible llegar a conocer el contenido de los debates internos.[685]

2. Participación de las partes afectadas

La actividad de la OCDE sobre fiscalidad internacional tiene frecuentemente una vocación global y, si bien normalmente se dirige a los Estados y no a los contribuyentes, en última instancia estos también se verán afectados. De ahí que resulte necesario plantearse en qué medida los Estados no miembros de la OCDE y la sociedad civil en general pueden participar en el proceso de elaboración del *soft law* sobre fiscalidad internacional.

a) Participación de los Estados no miembros

La influencia de las recomendaciones de la OCDE se extiende más allá de sus Estados miembros. Sin embargo, la doctrina ha apuntado la conveniencia de que todos los Estados puedan participar en el desarrollo de nuevas normas, especialmente tratados internacionales, sobre asuntos de interés general para la comunidad internacional en su conjunto.[686] En este sentido, SEIDL-HOHENVELDERN considera que lo ideal es que las principales iniciativas para regular las relaciones económicas internacionales tengan su origen en organizaciones internacionales de ámbito universal, como las Naciones Unidas,[687] si bien reconoce que estas cuestiones suelen ser tratadas por organizaciones internacionales con un número de Estados miembros más restringido.[688]

De ahí que sea conveniente analizar en qué medida todos los Estados afectados por la regulación de una determinada materia, aunque se empleen instrumentos jurídicamente no vinculantes, pueden participar en su elaboración. En este sentido, existen múltiples

[685] Véase CHRISTIANS, Allison D., "Networks...", ob. cit., 2010, pág. 27, quien destaca que esta situación contrasta con el habitual carácter público de los debates parlamentarios a nivel nacional.

[686] Véase DANILENKO, Gennadij M., *Law-Making...*, ob. cit., 1993, pág. 273. De hecho, hay que recordar que el consentimiento de los Estados a los que se dirige la nueva normativa suele considerarse el principal motivo que permite justificar la limitación de la soberanía estatal. Sin embargo, autores como HART rechazan la idea de que todas las obligaciones de los Estados hayan sido autoimpuestas, ya que ello no se corresponde con la realidad y parece responder únicamente al deseo de la doctrina de garantizar la compatibilidad entre obligaciones de Derecho Internacional y la concepción de los Estados como entidades soberanas (véase HART, Herbert L. A., *The Concept…*, ob. cit., 1997, págs. 224-226).

[687] Véase SEIDL-HOHENVELDERN, Ignaz, "International…", ob. cit., 1979, pág. 180.

[688] Véase, SEIDL-HOHENVELDERN, quien se refiere específicamente a diversas iniciativas de la OCDE (ibíd., pág. 204).

alternativas, ya que además de contar con Estados miembros de pleno derecho, en la mayor parte de organizaciones internacionales suelen participar también otros Estados de forma más limitada, como miembros asociados, miembros parciales o Estados observadores, cuyo régimen exacto dependerá de lo previsto en cada organización internacional en particular.[689]

En relación con el caso de la OCDE en particular, para empezar hay que destacar que los artículos 1 y 2 de su Tratado constitutivo incluyen entre los objetivos de esta organización internacional el desarrollo económico tanto de los Estados miembros como de los no miembros.[690] Para conseguir tal finalidad, el art. 12 de la Convención de la OCDE prevé que, en la forma determinada por el Consejo, la OCDE pueda establecer relaciones con Estados no miembros e invitarlos a participar en sus actividades. Esta cuestión es desarrollada por la Regla de Procedimiento núm. 8, que indica que la forma de participación de los Estados no miembros variará en cada caso concreto según lo previsto por el Consejo. Igualmente, la Regla núm. 9 trata la posibilidad de que países no miembros tomen parte en los encuentros de algunos órganos como "invitados" o "participantes", si bien se prevé que puedan ser excluidos de ciertos encuentros y no se les permita el acceso a toda la documentación.

Como apunta OUGAARD, a partir de la década de 1980 se incrementó el interés de la OCDE por la participación de los Estados no miembros, fundamentalmente a causa del progresivo proceso de globalización y del crecimiento de importantes economías como Brasil, China y la India.[691] En este sentido, dado que muchas de las cuestiones que trata la OCDE tienen una dimensión global, esta organización internacional mantiene también estrechas relaciones con Estados no miembros, especialmente a través del G-20.[692]

La cuestión de la participación de los Estados no miembros en los órganos de la OCDE ha sido desarrollada por la Resolución del Consejo C(2012)100/FINAL, que incluye las Directrices para los órganos subsidiarios sobre estrategias de relaciones globales, las

[689] Los países asociados suelen disponer de derechos limitados y lo habitual es que no participen en los procedimientos de toma de decisiones, mientras que los Estados miembros parciales son aquellos que únicamente son miembros plenos de algunos órganos de una organización internacional, pero no de esta en sí. El estatuto de observador suele aplicarse a países que a largo plazo aspiran a convertirse en miembros de la organización o a entidades que, por sus características, no reúnen los requisitos para adquirir la condición de Estados miembros. Para más detalles, véase, por ejemplo, KLABBERS, Jan, *An Introduction…*, ob. cit., 2002, págs. 111-113.

[690] Véanse los artículos 1.b) y 2.e) de la Convención de la OCDE de 14 diciembre de 1960.

[691] Véase OUGAARD, Morten, "The OECD's…", ob. cit., 2010, págs. 36-38.

[692] Véase OCDE, *Better…*, ob. cit., 2011, pág. 9.

invitaciones y la participación de socios en su trabajo.[693] Entre los principales aspectos de la anterior resolución, puede destacarse que se prevén distintas formas de participación de los Estados no miembros en los órganos subsidiarios de la OCDE. Los "invitados" pueden tomar parte en un encuentro puntual del órgano, los "participantes" pueden asistir a todos los encuentros que se celebren durante un determinado período de tiempo y los "asociados" pueden asistir a todos los encuentros por un período indefinido. Además, la forma de participación también varía en función del grado de compromiso, ya que mientras los "invitados" simplemente deben tener un papel activo en los debates, los "participantes" deben contribuir de manera substancial a la consecución de los objetivos del órgano en el que se encuentran presentes y los "asociados" deben mostrar su compromiso con los objetivos y con el seguimiento de las prácticas desarrolladas por tal órgano.

Por lo tanto, en la práctica el grado de participación de los distintos Estados no miembros varía sensiblemente en función de cada caso y de sus intereses. Por ejemplo, Brasil tiene un papel activo en el ámbito de la agricultura y la biotecnología mientras que la India se ha centrado más en el ámbito tributario y en el de las tecnologías de la información y la comunicación.[694]

En cuanto a las relaciones con los Estados no miembros de la OCDE también es necesario mencionar el proceso de "compromiso reforzado" o *enhanced engagement* entre la OCDE y Brasil, China, la India, Indonesia y Sudáfrica. Tal relación, que abarca a las diferentes áreas de actividad de la OCDE, se basa en la Resolución del Consejo de la OCDE sobre ampliación y compromiso reforzado, adoptada por el Consejo a nivel ministerial, de 16 de mayo de 2007, la cual concibe el compromiso reforzado como una situación previa a la apertura de negociaciones con un Estado sobre su posible incorporación en la organización. A pesar de lo anterior, CHRISTIANS considera que en el ámbito de la fiscalidad internacional sería conveniente un mayor papel por parte de Estados clave como China, la India y Brasil para que se pudiera considerar que el *soft law* desarrollado por la OCDE verdaderamente representa un consenso global.[695]

b) Participación de la sociedad civil, especialmente de Organizaciones No Gubernamentales

Una de las cuestiones que más interés ha suscitado recientemente en la doctrina es el papel que deberían tener otros actores internacionales más allá de los propios Estados en

[693] Dicha resolución del Consejo junto con las Directrices constituye el Apéndice III a las Reglas de Procedimiento de la OCDE (OCDE, *Rules of Procedure*..., ob. cit., 2013, págs. 43-55).

[694] Véase OUGAARD, Morten, "The OECD's…", ob. cit., 2010, pág. 42.

[695] Véase CHRISTIANS, Allison, "How Nations Share", Indiana Law Journal, vol. 87, núm. 4, 2012, pág. 1451.

el proceso de creación de nuevas normas internacionales, especialmente las Organizaciones No Gubernamentales (ONG). Como ha destacado ZÜRN, la creciente relevancia durante las últimas décadas de las ONG en el plano internacional muestra una tendencia a pasar de relaciones meramente intergubernamentales a un marco de gobernanza internacional.[696]

En este sentido, existen numerosos aspectos controvertidos, como las propias características a tener en cuenta a la hora de definir una ONG.[697] A pesar de ello, en organizaciones internacionales como las Naciones Unidas la participación de las ONG es habitual y se articula fundamentalmente a través del Comité Económico y Social (ECOSOC).[698] Sin embargo, en otros casos lo normal es que las ONG se limiten a actuar como meros "*lobbies*" o grupos de presión, sin participar propiamente en el proceso de adopción de decisiones, ámbito habitualmente reservado a la participación de los Estados.[699]

Así, el impacto de las ONG en el desarrollo del Derecho Internacional ha sido particularmente relevante en ámbitos como el de los derechos humanos o la protección del medio ambiente.[700] Más aún, las ONG no solo influyen en la adopción de nuevos acuerdos, sino que también pueden incrementar su efectividad movilizando el interés de la opinión pública y promoviendo medidas a nivel internacional contra los Estados infractores.[701] Por otra parte, en algunos casos las ONG pueden contribuir incluso al fracaso de nuevas iniciativas, como sucedió en el caso del Acuerdo Multilateral sobre

[696] Véase ZÜRN, Michael, "Global Governance as an Emergent Political Order – The Role of Transnational Non-Governmental Organisations", en SCHUPPERT, Gunnar Folke (ed.), *Global Governance and the Role of Non-State Actors*, Nomos, Baden-Baden, 2006, pág. 31.

[697] Entre los principales rasgos distintivos de las ONG, BOYLE y CHINKIN identifican el hecho de que se trata de organizaciones que no son creadas por un gobierno, se sustentan en aportaciones económicas voluntarias y suelen defender intereses públicos como la protección de los derechos humanos (BOYLE, Alan E.; CHINKIN, Christine*, The Making...*, ob. cit., 2007, págs. 52-53).

[698] Este aspecto fue regulado por primera vez mediante la Resolución del Comité Económico y Social 1296 (XLIV) de 23 de mayo de 1968, que previó el estatus consultivo de las ONG cuya misión fuera conforme con el espíritu, los propósitos y los principios de la Carta de Naciones Unidas. Para RIEDEL, la participación de las ONG en el marco de las Naciones Unidas resulta indispensable a la hora de preparar nuevos instrumentos normativos y supervisar posteriormente su aplicación, complementando a la actuación de los Estados (cfr. RIEDEL, Eibe, "The Development of International Law: Alternatives to Treaty Making? – International Organizations and Non-State Actors", en WOLFRUM, Rüdiger; RÖBEN, Volker, *Developments of International Law in Treaty Making*, Springer, Berlín, 2005, págs. 317-318).

[699] Véase PRONTO, Arnold N., "Some…", ob. cit., 2008, pág. 605.

[700] Véase CHARNOVITZ, Steve, "Nongovernmental…", ob. cit., 2006, pág. 360.

[701] Véase CHAYES, Abram; CHAYES, Antonia Handler, *The New Sovereignty – Compliance with International Regulatory Agreements*, Harvard University Press, 1995, págs. 269-270.

Inversiones promovido por la OCDE durante la década de 1990, cuyas negociaciones se abandonaron a causa de la presión de la sociedad civil.[702]

En cuanto a las principales ventajas de la participación de ONG en las organizaciones internacionales, ZÜRN ha destacado que la mayor relevancia que las ONG transnacionales están adquiriendo responde a la creciente necesidad de legitimación de las organizaciones internacionales derivada de la constante expansión de sus actividades y ámbitos sometidos a su regulación, de forma de las ONG se pueden convertir en un elemento de mediación entre la sociedad y las instituciones internacionales.[703] Igualmente, SLAUGHTER considera que la participación de ONG en la actividad de las redes intergubernamentales como la OCDE permite que la visión tecnocrática sea complementada con otras concepciones y puedan tenerse un mayor número de intereses en cuenta.[704]

Sin embargo, las ONG también han recibido críticas. Así, para PRONTO resulta controvertido que una ONG tenga un mayor grado de legitimidad a la hora de participar en la elaboración del Derecho Internacional que un gobierno elegido de forma democrática, ya que frecuentemente las razones que guían el comportamiento de las ONG tampoco son suficientemente transparentes.[705] Además, ciertas ONG centran toda su atención en materias muy concretas, sin tener en cuenta las repercusiones más generales que una determinada medida puede comportar, o bien defienden los intereses de grupos de presión muy específicos como determinados sectores industriales.[706]

En el caso de la OCDE en particular, la participación de la sociedad civil tiene una larga tradición y se ha articulado fundamentalmente a través del *Business and Industry Advisory Committee* (BIAC) y del *Trade Union Advisory Committee* (TUAC). Esta última institución se ha ocupado especialmente de las cuestiones relativas a las

[702] Véase BOYLE, Alan E.; CHINKIN, Christine, *The Making*..., ob. cit., 2007, págs. 76-77. Según WOODWARD, desde el fracaso del proyecto de Acuerdo Multilateral sobre Inversiones, la OCDE ha incrementado sus esfuerzos para colaborar con la sociedad civil (véase WOODWARD, Richard, "The Organisation…", ob. cit., 2004, págs. 119-120). Para una presentación detallada de este proyecto y de los motivos que llevaron a su fracaso, véase SALZMAN, James, "Decentralized…", ob. cit., 2005, págs. 196-200.

[703] Véase ZÜRN, Michael, "Global Governance as an Emergent Political Order – The Role of Transnational Non-Governmental Organisations", en SCHUPPERT, Gunnar Folke (ed.), *Global Governance and the Role of Non-State Actors*, Nomos, Baden-Baden, 2006, pág. 39.

[704] Véase SLAUGHTER, Anne-Marie, *A New*..., ob. cit., 2004, págs. 220-221.

[705] Véase PRONTO, Arnold N., "Some…", ob. cit., 2008, pág. 605.

[706] Véase BOYLE, Alan E.; CHINKIN, Christine, *The Making*..., ob. cit., 2007, págs. 58-59.

relaciones laborales, mientras que en el ámbito de la fiscalidad internacional el BIAC ha desarrollado un papel más activo.[707]

Tales iniciativas han sido de muy diverso tipo, tanto mediante encuentros de carácter informal como a través del establecimiento del *OECD Annual Forum*, que se celebra coincidiendo con el Encuentro del Consejo de la OCDE a nivel ministerial y en el que participan representantes de diversos sectores, tanto de ONG como del ámbito empresarial. Sin embargo, en la opinión de WOODWARD, el *Forum* tiene notables deficiencias, como el hecho de que la mayoría de participantes provengan de países desarrollados, de forma que en la práctica no aporta perspectivas muy diferentes a las habituales de la OCDE.[708] En este sentido, CHRISTIANS considera que el hecho de que la OCDE utilice fundamentalmente *soft law* para regular las cuestiones de fiscalidad internacional ha conllevado que la actividad de esta organización internacional pasara relativamente desapercibida para la sociedad civil.[709] Por otra parte, a la hora de establecer relaciones con actores no estatales, la OCDE debe buscar un equilibrio para evitar que la organización se aparte de sus fines originales.[710]

En suma, puede apreciarse que si bien la OCDE ha mantenido tradicionalmente un contacto más estrecho con el mundo empresarial, en los últimos años ha intensificado su relación con otros sectores de la sociedad civil, especialmente respecto a materias como la cooperación para el desarrollo.

[707] Así, el BIAC ha tratado cuestiones como la regulación en los países en desarrollo de la tributación de las operaciones entre entidades vinculadas (véase BUSINESS AND INDUSTRY ADVISORY COMMITTEE TO THE OECD, *Annual Report 2012*, BIAC, París, 2012, pág. 6).

[708] Véase WOODWARD, Richard, "The Organisation...", ob. cit., 2004, págs. 120-121.

[709] Véase CHRISTIANS, Allison, "How Nations...", ob. cit., 2012, pág. 1452.

[710] Véase SALZMAN, James, "Decentralized…", ob. cit., 2005, pág. 195.

CAPÍTULO II. Los Modelos de convenio para evitar la doble imposición y sus Comentarios

Como ha apuntado la doctrina, los Modelos de convenio para evitar la doble imposición y sus correspondientes Comentarios son una clara muestra de *soft law*, ya que sin ser jurídicamente vinculantes se crean con la vocación de influir en la normativa.[711] De hecho, son el principal ejemplo de *soft law* en el ámbito de la fiscalidad internacional[712] y desde un punto de vista histórico sus orígenes se remontan a la Sociedad de Naciones, por lo que será la primera muestra de *soft law* que analicemos detenidamente.

I. Introducción al problema de la doble imposición

Antes de analizar en detalle el proceso de elaboración y la influencia en las fuentes formales del Derecho que han tenido los Modelos de tratado para evitar la doble

[711] Véanse, por ejemplo, VOGEL, Klaus, "Soft Law und Doppelbesteuerungsabkommen", en LANG, Michael; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus, *Soft Law in der Praxis*, Linde, Viena, 2005, págs. 145-152; y SACCHETTO, Claudio, "Le Fonti del Diritto Internazionale Tributario", en UCKMAR, Victor (coord.), *Diritto Tributario Internazionale*, Cedam, Padua, 3ª edición, 2005, págs. 52-53. Igualmente, MARTÍN JIMÉNEZ califica al Modelo de la OCDE y sus Comentarios como "auténtico *soft law*" (MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., "Los comentarios al MC OCDE: su incidencia en el sistema de fuentes del derecho tributario y sobre los derechos de los contribuyentes", en CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (coord.), *Fiscalidad del no residente: aspectos conflictivos*, CISS-Wolters Kluwer, Valencia, 2007, pág. 46). Más aún, CALDERÓN CARRERO y el anterior autor destacan que, a pesar de poderse considerar como *soft law* por no ser jurídicamente vinculantes, los Modelos de Convenio y sus Comentarios pueden llegar a poseer relevancia jurídica (CALDERÓN CARRERO, José M.; MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, "Los tratados...", ob. cit., 2009, pág. 44). Otros autores que han calificado al Modelo de la OCDE y sus correspondientes Comentarios como *soft law* son: COLLADO YURRITA, Miguel Ángel; PATÓN GARCÍA, Gemma, "Las fuentes del Derecho Tributario Internacional", en CORDÓN EZQUERRO, Teodoro, *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. I, 3ª ed., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pág. 154; GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, "Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición", *Crónica Tributaria*, núm. 133, 2009, pág. 106; DELGADO PACHECO, Abelardo, "Valor en el Derecho Tributario internacional del Modelo de Convenio de la OCDE, de los Comentarios al mismo y de las reservas u observaciones de cada Estado: el caso español", en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan; COLLADO YURRITA, Miguel Ángel; ZORNOZA PÉREZ, Juan (dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, tomo I, Aranzadi, 2010, pág. 416; FALCÓN Y TELLA, Ramón; PULIDO GUERRA, Elvira, *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2010, pág. 34; DIAZ RAVN, Nicolás, "El Modelo de Convenio de la OCDE", en CUBERO TRUYO, Antonio; DÍAZ RAVN, Nicolás, *Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España y Modelo de la OCDE – Análisis comparativo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, pág. 18; y RODRÍGUEZ LOSADA, Soraya, *La Interpretación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Suscritos por España*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2012, pág. 21 y 60.

[712] En este sentido se manifiesta PISTONE, quien considera que los modelos de convenio constituyen la muestra más relevante de *soft law* en el ámbito de la fiscalidad internacional (cfr. PISTONE, Pasquale, "Tratados…", ob. cit., 2008, pág. 1196).

imposición sobre la renta y el patrimonio preparados tanto por la OCDE como por las Naciones Unidas resulta necesario introducir brevemente en qué consiste el problema de la doble imposición así como el de la evasión fiscal, que también es objeto de estos tratados. Posteriormente, en las secciones dedicadas a las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia y a los Estándares sobre intercambio efectivo de información prestaremos más atención al problema de la fiscalidad de las operaciones vinculadas así como al de la evasión fiscal en las últimas décadas.

El problema de la doble imposición ha recibido una amplia atención por la doctrina,[713] centrándose en cuestiones como el concepto de doble imposición, sus causas y consecuencias, así como los posibles mecanismos que permiten evitarla. A continuación introduciremos de forma sucinta los aspectos fundamentales de este fenómeno para que resulte más clara la función de los tratados para evitar la doble imposición.

En relación con el concepto de doble imposición, hay que destacar que aunque intuitivamente sea relativamente fácil entender en qué consiste, si se analiza la cuestión en detalle es necesario diferenciar entre diferentes tipos de doble imposición y evitar confundir este problema con otros fenómenos similares. En concreto, nuestro interés se centra en la doble imposición jurídica internacional.

De todos modos hay que tener en cuenta que el fenómeno de la doble imposición también puede tener un carácter interno y no es extraño que se dé en Estados federales o en los que existan varios niveles de gobierno con competencias para exigir tributos. De hecho, como apunta SPITALER, inicialmente el problema de la doble imposición interna recibió más atención por parte de los legisladores que el de la doble imposición internacional.[714]

Más aún, hay que diferenciar la noción de doble imposición económica (que puede tener tanto un carácter interno como internacional). En general, se entiende que existe doble imposición económica cuando una misma renta es gravada por varios tributos durante un mismo período de tiempo, aunque los contribuyentes no coincidan. Un ejemplo

[713] Véase, por ejemplo, BÜHLER, Ottmar, "Les accords internationaux concernant la double imposition et l'évasion fiscale", *Recueil des Cours*, vol. 55, 1936, págs. 437-506; SPITALER, Armin, *Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern*, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 2ª ed., Colonia, 1967 (reimpr. 1ª edición 1936); BORRÁS, Alegría, *La Doble Imposición: Problemas Jurídico-Internacionales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974; PIRES, Manuel, *International Juridical Double Taxation of Income*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1989; o CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, Aranzadi, Pamplona, 1997.

[714] En concreto, véase la presentación de SPITALER sobre los casos de Alemania, el Imperio Austrohúngaro, el Imperio Británico, los Estados Unidos y Suiza (SPITALER, Armin, *Das Doppelbesteuerungsproblem…*, ob. cit., 1967 (reimpr. 1ª edición 1936), págs. 2-7). Igualmente, en relación con la noción de doble imposición interna véase PIRES, Manuel, *International…*, ob. cit., 1989, págs. 46-48.

habitual de este fenómeno consiste en el hecho de que los beneficios de las personas jurídicas deban tributar primero por el Impuesto sobre Sociedades y posteriormente, una vez distribuidos en forma de dividendos a los socios (personas físicas), deban tributar de acuerdo con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Así pues, la doble imposición económica es un fenómeno que puede tener tanto un carácter interno como internacional e incluso podría entenderse que la doble imposición jurídica es un tipo específico de doble imposición económica.[715]

En relación con la doble imposición jurídica internacional en particular, una definición generalmente aceptada es la presentada por el propio Modelo de convenio de la OCDE. Así, esta organización internacional la define como la exigencia de impuestos comparables en dos o más Estados respecto al mismo contribuyente, en relación con el mismo hecho imponible y por el mismo período.[716]

En cuanto a las causas que originan la doble imposición jurídica internacional, esta se debe fundamentalmente a la concurrencia de jurisdicciones fiscales, esto es, al hecho de que más de un Estado se considere con la capacidad de exigir tributos a un mismo contribuyente en relación con un mismo hecho imponible. En concreto, los criterios que se emplean para justificar la exigencia de tributos son fundamentalmente dos. Una primera posibilidad es que el contribuyente tribute en su Estado de residencia por toda su renta, independientemente del Estado en que se obtuvo, lo cual es más respetuoso con el principio de capacidad económica. Una segunda posibilidad consiste en tributar en el Estado en que se obtuvo la renta, criterio que normalmente se justifica según el principio del beneficio, esto es, se considera que un Estado puede someter a tributación las rentas que los no residentes obtienen en él, ya que se entiende que para su obtención los no residentes hicieron uso de los servicios públicos (como infraestructuras o seguridad) de dicho Estado.[717] Por lo tanto, puede observarse que si un contribuyente obtiene rentas en un país en el que no es residente, es fácil que se dé un caso de doble imposición, ya que es habitual que los Estados exijan tributos a sus residentes por toda

[715] Para más detalles sobre la noción de doble imposición económica, véanse, por ejemplo, BÜHLER, Ottmar, *Principios*..., ob. cit., 1968, págs. 44-45; BORRÁS, Alegría, *La Doble*..., ob. cit., 1974, págs. 26-27; PIRES, Manuel, *International*..., ob. cit., 1989, págs. 48-51.

[716] Véase OCDE, *Model Tax Convention on Income and Capital – Condensed version*, OECD Publishing, París, 2010, párrafo 1.

[717] En relación con las ventajas e inconvenientes que plantea la tributación en el Estado de residencia o en el Estado de la fuente, véanse, por ejemplo, GRAETZ, Michael; O'HEAR, Michael, "The Original Intent of U.S. International Taxation", *Duke Law Journal*, vol. 46, núm. 5, 1997, págs. 1033-1041; MCLURE, Charles E., "Source-Based Taxation and Alternatives to the Concept of Permanent Establishment", en CANADIAN TAX FOUNDATION (ed.), *2000 World Tax Conference Report*, Toronto, 2001, págs. 6:3-6:7; y HOLMES, Kevin, *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2007, pág. 20.

su renta mundial y, a la vez, exijan también tributos a los no residentes por las rentas generadas en su territorio, aunque sea por no residentes.[718]

En cuanto a las consecuencias que genera la doble imposición, fundamentalmente hay que destacar que supone un obstáculo para la actividad económica internacional, esto es, se trata de un factor que contribuirá a reducir las inversiones en el extranjero ya que incrementa su presión fiscal. Así pues, dado que a la hora de decidir cuestiones como el lugar en que efectuar una inversión se tendrán en cuenta aspectos fiscales además de los meramente económicos, lo más probable es que el resultado no sea eficiente. De todos modos, a parte de las consideraciones fiscales, hay muchos otros aspectos que condicionan la decisión de invertir en un país, como su estabilidad política o las características de su mercado de trabajo.[719] Igualmente, tal tratamiento fiscal heterogéneo resulta problemático desde el punto de vista de la justicia tributaria, ya que contribuyentes con el mismo nivel de renta estarán sometidos a una presión fiscal diferente dependiendo de si obtuvieron la renta en uno o varios Estados.[720]

Con la finalidad de superar estos inconvenientes, los tratados para evitar la doble imposición se encargan fundamentalmente de distribuir la capacidad de los Estados de exigir tributos de acuerdo con el principio de tributación en el Estado de residencia o en el de la fuente de la renta, en función del tipo de renta. Así, por ejemplo, si se considera que las rentas derivadas de bienes inmuebles solo pueden tributar en el Estado en que se encuentre el inmueble o que los *royalties* únicamente pueden someterse a tributación en el país de residencia del contribuyente, se evita que tales rentas puedan ser objeto de doble imposición.[721]

[718] Además de la residencia, otro criterio que podría emplearse es el de la nacionalidad, que se encuentra prácticamente en desuso pero todavía es aplicado por los Estados Unidos. Por otra parte, aunque lo más habitual es que los casos de doble imposición se den por un conflicto entre los principios de tributación en el Estado de residencia y el de tributación en el Estado en que se obtuvo la renta, también es posible que si diferentes Estados definen el concepto de residencia de forma distinta se generen casos de doble imposición por considerarse que un determinado contribuyente es simultáneamente residente en más de un Estado. En relación con esta posibilidad, véase MARTHA, Rutsel Silvestre J., *The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1989, págs. 152-152.

[719] En relación con esta cuestión, véase el estudio de DAVIS sobre la influencia de los tratados para evitar la doble imposición, en el que se muestra el limitado impacto de este tipo de tratados en las inversiones que recibe un Estado (DAVIES, Roland B., "Tax Treaties and Foreign Direct Investment", *International Tax and Public Finance*, vol. 11, núm. 2, 2004, págs. 775-802). Igualmente, en la opinión de CHRISTIANS, a la hora de decidir invertir en un país en vías de desarrollo, la existencia de tales tratados no es tan relevante como normalmente se considera (CHRISTIANS, Allison D., "Tax Treaties for Investment and Aid to Sub-Saharan Africa: A Case Study", *Brooklyn Law Review*, vol. 71, núm. 2, 2005, págs. 639-714).

[720] Para más detalles sobre las posibles consecuencias de la doble imposición, véase PIRES, Manuel, *International…*, ob. cit., 1989, págs. 75-89.

[721] De todos modos, en la opinión de DAGAN no resulta imprescindible celebrar tratados para evitar el fenómeno de la doble imposción, ya que el mismo resultado se podría conseguir mediante mecanismos unilaterales. Para el citado autor, los tratados para evitar la doble imposición pueden tener ciertas ventajas

Para conseguirlo, los tratados para evitar la doble imposición prevén fundamentalmente dos mecanismos. Una posibilidad es que el Estado en que reside el contribuyente declare la exención de ciertos tipos de renta, de forma que estos únicamente tributen en el Estado en que se obtuvieron. Así, en relación con el mecanismo de la exención es posible distinguir ciertas particularidades, como las exenciones condicionadas al hecho de que exista una efectiva tributación en el Estado de la fuente de la renta y las exenciones con progresividad, esto es, aquellas en que la renta exenta se tiene en cuenta en el Estado de residencia únicamente a efectos de determinar el tipo imponible que resulta aplicable. Por lo tanto, puede observarse que el método de la exención es relativamente fácil de aplicar, especialmente si no es necesario tener en cuenta la tributación que se produjo en el Estado de la fuente (en el caso de que la exención no esté condicionada a la efectiva tributación en tal Estado ni sea necesario tener en cuenta tales rentas para determinar el tipo imponible aplicable en el Estado de residencia al resto de rentas).[722]

Otra posibilidad es seguir el método de la imputación, de forma que el impuesto pagado en el Estado en que se obtuvo la renta se deduzca de la cuota tributaria que corresponda pagar en el Estado de residencia por el conjunto de la renta mundial. Así pues, si se aplica este método será necesario determinar no solo la renta obtenida en el extranjero, sino también el impuesto que se pagó. En general, se establece como límite de la deducción la cuantía que hubiera correspondido pagar en el Estado de la residencia por la renta obtenida en el extranjero o bien la cuantía efectivamente pagada en el caso de ser inferior. Puede observarse que, a pesar de que este método puede resultar relativamente complejo (por ejemplo, si el concepto de renta no coincide en los diferentes países) es coherente con el principio de capacidad económica. Sin embargo, este método ha sido criticado por los países en vías de desarrollo por considerar que deja sin efectos prácticos las ventajas fiscales que puedan establecer para atraer capitales, ya que en tal caso la cantidad que podrá ser deducida en el Estado de residencia será menor.[723]

---

en comparación con las medidas unilaterales (mayor seguridad jurídica, inclusión de mecanismos de asistencia administrativa entre Estados…), pero también inconvenientes, especialmente para los países en vías de desarrollo, ya que su uso tiende a favorecer la tributación en el Estado de residencia del contribuyente en vez de la tributación en el Estado en que se obtuvo la renta (cfr. DAGAN, Tsilly, "The Tax Treaties Myth", *New York University Journal of Law and Politics*, vol. 32, núm. 4, págs. 939-996).

[722] Para una exposición más detallada del método de la exención, véase PIRES, Manuel, *International…*, ob. cit., 1989, págs. 173-184. En cuanto a los intereses de los países en vías de desarrollo en relación con los tratados para evitar la doble imposición, véase por ejemplo PISTONE, Pasquale, "Tax Treaties with Developing Countries: A Plea for New Allocation Rules and a Combined Legal and Economic Approach", en LANG, Michael *et al*. (eds.), *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, IBFD, Ámsterdam, 2010, págs. 413-439.

[723] Para una exposición más detallada del método de la imputación o crédito fiscal, véase PIRES, Manuel, *International…*, ob. cit., 1989, págs. 185-196.

Desde una perspectiva económica, las consecuencias de cada uno de los anteriores métodos para evitar la doble imposición son diferentes. Por una parte, el método de la imputación o crédito fiscal resulta respetuoso con la noción de neutralidad en la exportación de capitales, ya que la presión fiscal será la misma independientemente de si el contribuyente decide invertir su capital en su Estado de residencia o en el extranjero. Así, se considera positivo que esta decisión económica no se vea influida por factores meramente tributarios. Sin embargo, desde la perspectiva del Estado que recibe las inversiones, el método de la exención garantiza la neutralidad en la importación de capitales, esto es, ofrece el mismo trato a todos los inversores independientemente del Estado de que provengan. El régimen tributario previsto en la mayoría de tratados para evitar la doble imposición suele establecer el método de la imputación o crédito fiscal, buscando la neutralidad en la exportación de capitales, respecto a las rentas derivadas de *royalties*, la propiedad inmobiliaria, intereses y dividendos, mientras que en relación con las rentas derivadas de los beneficios empresariales se aplica el método de la exención, garantizando la neutralidad en la importación de capitales.[724] De todos modos, destacados autores como GRAETZ han señalado que el debate sobre la necesidad de promover la neutralidad en la exportación o en la importación de capitales resulta excesivamente limitado, ya que a la hora de diseñar nuevas normas sobre fiscalidad internacional deberían tenerse otros aspectos en cuenta, como la posibilidad de asegurar la recaudación de los tributos.[725]

II. Proceso de elaboración y naturaleza jurídica de los Modelos de convenio para evitar la doble imposición y sus Comentarios

Esta sección se centrará en los Modelos de convenio para evitar la doble imposición elaborados por la OCDE y las Naciones Unidas, así como en sus antecedentes preparados en el marco de la Sociedad de Naciones. Por lo tanto, no se tratarán de forma detallada los modelos publicados por algunos países, como los Estados Unidos, ya que como la doctrina ha apuntado, los modelos que simplemente reflejan la posición de un país tienen una relevancia completamente distinta a la de los que han sido elaborados por una organización internacional.[726] En relación con los Modelos elaborados por la

[724] Para más detalles sobre esta cuestión, véase ROMSTORFER, Rainer, "Capital Export and Capital Import Neutrality in Tax Treaties", en STEFANER, Marcus; ZÜGER, Mario (eds.), *Tax Treaty Policy and Development*, Linde, Viena, 2005, págs. 69-81.

[725] GRAETZ, que parte de la perspectiva de los Estados Unidos, considera que las políticas sobre fiscalidad internacional más adecuadas para este país serán aquellas que tengan en cuenta tanto los aspectos políticos como los económicos (véase GRAETZ, Michael, "The David R. Tillinghast Lecture – Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies", *Tax Law Review*, vol. 54, núm. 3, 2001, págs. 270-277 y 324).

[726] Véase GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, "Los modelos…", ob. cit., 2009, pág. 107.

Sociedad de Naciones, la OCDE y las Naciones Unidas comentaremos las principales características de su proceso de elaboración, como los países que ejercieron una mayor influencia en su preparación, así como su naturaleza jurídica como instrumento jurídicamente no vinculante. Como ha destacado la doctrina, el procedimiento de creación del *soft law* es uno de sus aspectos que suele ser más controvertido, por ejemplo por la falta de participación de algunos de los Estados que posteriormente se verán afectados por él.[727]

A. Los Modelos de convenio elaborados por la Sociedad de Naciones

Como antecedente a la actividad de la Sociedad de Naciones hay que recordar que antes de la Primera Guerra Mundial ya existían algunos tratados bilaterales para evitar la doble imposición, entre los que puede destacarse el celebrado entre el Imperio Austrohúngaro y Prusia en 1899.[728] Tales tratados, a pesar de su mayor sencillez, comparten la filosofía y muchos de los aspectos básicos de los actuales tratados, como el carácter recíproco o la tributación en función de los principios de residencia o de la fuente.[729]

Posteriormente, hay que destacar el papel precursor de la Cámara de Comercio Internacional (CCI), que fue una de las primeras instituciones en percibir el problema de la doble imposición y presentar propuestas para evitarlo.[730] Según CHRISTIANS, a pesar de ser una institución encargada de defender los intereses de sus miembros, la CCI operó como el primer foro internacional en este ámbito.[731] Así, en 1920 la Cámara de Comercio Internacional aprobó una resolución solicitando a los gobiernos que alcanzaran acuerdos para prevenir este problema.

Como destacan GRAETZ y O'HEAR, durante esta etapa inicial los Estados Unidos, cuya delegación en la Cámara de Comercio Internacional fue liderada por Thomas S. ADAMS, se mostraron partidarios de primar la tributación en el Estado de la fuente a pesar de ser un país exportador neto de capitales ya que consideraron que desde el punto de vista de

[727] Véase COLLADO YURRITA, Miguel Ángel; PATÓN GARCÍA, Gemma, "Las fuentes...", ob. cit., 2007, págs. 155-157.

[728] Para más detalles, véase JOGARAJAN, Sunita, "Prelude to the International Tax Treaty Network: 1815-1914 Early Tax Treaties and the Conditions for Action", *Oxford Journal of Legal Studies*, vol. 31, núm. 4, 2011, págs. 690-692.

[729] Ibíd., pág. 684.

[730] Para una presentación detallada del papel de la Cámara de Comercio Internacional durante los primeros años de la década de 1920, véase GRAETZ, Michael; O'HEAR, Michael, "The Original…", ob. cit., 1997, págs. 1066-1074.

[731] Véase CHRISTIANS, Allison D., "Networks…", ob. cit., 2010, pág. 8.

la gestión administrativa esta era la opción más conveniente.[732] Sin embargo, no fue posible alcanzar una posición de consenso ya que otros países, especialmente el Reino Unido, sostenían que la tributación en el Estado de residencia debía tener un carácter preeminente. Posteriormente, la Cámara de Comercio Internacional cedió el liderazgo sobre esta materia a la Sociedad de Naciones y se limitó a enviar representantes al Comité de Expertos Técnicos creado por esta institución.[733] Así pues, puede destacarse el papel precursor de la iniciativa privada en este ámbito, sin que lógicamente sus propuestas resultaran jurídicamente vinculantes para los Estados.

1. Principales características de su proceso de elaboración

a) El Comité Financiero y el Informe de los profesores Bruins, Einaudi, Seligman y Stamp de 1923

A pesar de que durante el siglo XIX ya se celebraron algunos tratados para evitar la doble imposición, el papel de la Sociedad de Naciones a partir de la década de 1920 fue particularmente relevante ya que sus trabajos han tenido una gran influencia hasta la actualidad. Fue durante esta primera etapa cuando se elaboraron los primeros modelos de convenio y sus principios generales así como su terminología han tenido una gran repercusión hasta nuestros días.[734]

El contexto histórico es especialmente importante para comprender el surgimiento de las primeras iniciativas para evitar la doble imposición a nivel internacional a principios del siglo XX.[735] Fundamentalmente, la aparición de la doble imposición como un problema significativo[736] se debió a la introducción de impuestos directos sobre la renta

[732] Si no existen mecanismos suficientes para garantizar el intercambio de información, el país de residencia del contribuyente puede tener dificultades para conocer si se han obtenido rentas en otros países (véase GRAETZ, Michael; O'HEAR, Michael, "The Original…", ob. cit., 1997, pág. 1072).

[733] De esta forma, GRAETZ y O'HEAR consideran que la Cámara de Comercio Internacional perdió gran parte de su influencia (ibíd., pág. 1074). De todos modos, en la mayor parte de sus Congresos, la Cámara de Comercio Internacional continuó tratando el problema de la doble imposición (SPITALER, Armin, *Das Doppelbesteuerungsproblem…*, ob. cit., 1967 (reimpr. 1ª edición 1936), pág. 14).

[734] Véase PICCIOTTO, Sol, *International Business Taxation: A Study in the Internationalization of Business Regulation*, Quorum Books, Nueva York, 1992, pág. 19.

[735] Hay que tener en cuenta que en el caso de los Estados con múltiples niveles de gobierno, como Suiza o los Estados Unidos, el fenómeno de la doble imposición ya era conocido e incluso se habían introducido medidas durante las últimas décadas del siglo XIX para evitarla (SPITALER, Armin, *Das Doppelbesteuerungsproblem…*, ob. cit., 1967 (reimpr. 1ª edición 1936), págs. 3-7).

[736] De todos modos, el fenómeno de la doble imposición también existía en períodos anteriores, si bien de de forma excepcional. En relación con esta cuestión, véanse los casos recogidos por SPITALER como ejemplos de doble imposición en la Antigüedad y en la Edad Media (ibíd., págs. 1-2).

para financiar la Primera Guerra Mundial y a la aparición de las primeras empresas multinacionales.[737]

Siguiendo las sugerencias de la Cámara de Comercio Internacional, la Sociedad de Naciones estableció un Comité Financiero que inició sus actividades encargando en septiembre de 1921 un informe sobre el problema de la doble imposición a cuatro académicos de reconocido prestigio: los profesores BRUINS (Universidad Comercial de Rotterdam), EINAUDI (Universidad de Turín), SELIGMAN (Universidad de Columbia, Nueva York) y STAMP (Universidad de Londres), los cuales presentaron su trabajo en abril de 1923.[738] En concreto, se solicitaba que se analizaran las consecuencias económicas del problema de la doble imposición y los posibles principios que pudieran evitarlo, así como la mejor forma de ponerlos en práctica, esto es, que se determinara si era más conveniente un tratado multilateral o bien diversos tratados bilaterales que se adaptaran a las circunstancias de cada país.[739] De todos modos, la finalidad principal del encargo era poder disponer de un análisis genérico y teórico del problema sobre el que el Comité Financiero pudiera fundamentar posteriormente sus recomendaciones.

En su informe, los expertos consultados por la Sociedad de Naciones indicaron que un sistema fiscal moderno debía basarse en el principio de capacidad económica, dado que favorece que el contribuyente tribute únicamente en su Estado de residencia por todas sus rentas, independientemente del lugar en que se hayan obtenido, y de esta forma se facilita la aplicación de impuestos progresivos. Sin embargo, los mismos expertos acabaron utilizando la noción de lealtad económica (*economic allegiance*) para dar respuesta a las aspiraciones de los Estados en que se genera la renta y justificar que al menos una parte de la tributación tenga lugar en el Estado de la fuente.

Para evitar la doble imposición, se previeron cuatro métodos: la deducción en el Estado de residencia de las rentas obtenidas en el extranjero, la exención de las rentas obtenidas en el extranjero, la distribución mediante un convenio internacional de los impuestos entre el Estado de la fuente y el de residencia, o bien la distribución del derecho a exigir tributos en función de del tipo de renta de que se trate. Esta última fue la solución preferida por los expertos, fundamentalmente por entender que era la más simple, y se propuso, por ejemplo, que las rentas derivadas de actividades mineras tributaran en el Estado de la fuente, mientras que en el caso de las derivadas de actividades

[737] Véase PICCIOTTO, Sol, *International*..., ob. cit., 1992, págs. 2-3.

[738] Véase SOCIEDAD DE NACIONES, *Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp*, Sociedad de Naciones, Ginebra, E.F.S.73.F.19, 1923. Sin embargo, como destacan GRAETZ y O'HEAR, diversos contratiempos provocaron que la contribución del profesor EINAUDI al informe fuera muy limitada (GRAETZ, Michael; O'HEAR, Michael, "The Original…", ob. cit., 1997, pág. 1075).

[739] SOCIEDAD DE NACIONES, *Report*..., ob. cit., 1923, pág. 3.

profesionales se sugerió su tributación en el Estado de residencia.[740] Así pues, tal resultado permitiría alcanzar un equilibrio entre los intereses de los diferentes Estados y conllevaba admitir que además de aspectos teóricos, también era necesario tener en cuenta consideraciones de índole práctica sobre la recaudación de los tributos.[741] Igualmente, el informe también advirtió de la necesidad de asegurar el intercambio de información entre Estados, para lo que se recomendó alcanzar acuerdos bilaterales o bien una convención multilateral, en cuyo caso se sugirió establecer una agencia central que coordinara el intercambio de información y que podría ser la propia Sociedad de Naciones.[742]

En cuanto a la influencia posterior del Informe, GRAETZ y O'HEAR sostienen que fue menor de lo que tradicionalmente se ha considerado por la doctrina, ya que algunas de sus propuestas prácticamente no fueron seguidas por ningún país. Así, para los anteriores autores fue más relevante el trabajo desarrollado previamente por la Cámara de Comercio Internacional y la legislación aprobada por los Estados Unidos en 1919 y 1921.[743]

b) El Comité de Expertos Técnicos y los primeros borradores (1922-1928)

De todos modos, incluso antes de recibir el informe encargado a los expertos economistas, el Comité Financiero de la Sociedad de Naciones estableció en 1922 un Comité de Expertos Técnicos integrado por altos cargos de diferentes Administraciones tributarias que se reunían dos veces al año durante breves períodos de tiempo en Ginebra para analizar posibles soluciones al problema de la doble imposición y de la evasión fiscal.

Inicialmente este comité estuvo integrado por expertos seleccionados por los Gobiernos de Bélgica, Checoslovaquia, Francia, Italia, Países Bajos, Reino Unido y Suiza, si bien en principio su actuación era a título individual. La actividad de los expertos consistió en obtener toda la información relevante sobre la materia, por lo que se mantuvieron en

[740] Ibíd., págs. 39-42.

[741] Véase PICCIOTTO, Sol, *International…*, ob. cit., 1992, pág. 19. Sin embargo, SPITALER considera que, a pesar de que el informe preparado por los cuatro expertos economistas fomentó el estudio posterior de la evasión fiscal, la idea básica de que en un sistema fiscal moderno la tributación debía tener lugar en el Estado de residencia por toda la renta mundial no tuvo suficiente repercusión en los trabajos posteriores de la Sociedad de Naciones ni en la práctica de los Estados (SPITALER, Armin, *Das Doppelbesteuerungsproblem…*, ob. cit., 1967 (reimpr. 1ª edición 1936), págs. 15-16).

[742] Véase SOCIEDAD DE NACIONES, *Report…*, ob. cit., 1923, pág. 44.

[743] Véase GRAETZ, Michael; O'HEAR, Michael, "The Original…", ob. cit., 1997, pág. 1078.

contacto con la Cámara de Comercio Internacional, que ya había tratado esta cuestión con anterioridad.[744]

En su primer informe, presentado en 1925, el Comité de Expertos efectuó una serie de recomendaciones para evitar la doble imposición distinguiendo entre impuestos reales y personales o sobre la renta global. Por lo tanto, no se optó entre recomendar la tributación en el Estado de residencia o en el de la fuente en todo caso, sino que se consideró que el criterio a aplicar dependería del tipo de tributo. Así, por los impuestos reales se tributaría en el Estado de la fuente y por los personales, en el de residencia.[745] En la opinión de GRAETZ y O'HEAR, el Informe de 1925 constituyó un esfuerzo por alcanzar una posición más equilibrada entre el Estado de residencia y el de la fuente, algo que se explica por el hecho de que, a diferencia de lo que sucedió con el Informe de 1923, la mayoría de las personas que participaron en su elaboración provenían de países importadores netos de capitales.[746]

Igualmente, también trató la cuestión del intercambio de información y de la asistencia entre Estados en la recaudación de los tributos, ámbitos en los que se destacó la importancia de la cooperación de la mayoría de los países. De todos modos, tales recomendaciones tuvieron un carácter genérico y los miembros del Comité de Expertos estimaron que la forma concreta de ponerlas en práctica dependía de lo que decidiera el Comité Financiero y el Consejo de la Sociedad de Naciones. Para ello, consideraron que el Comité Financiero debía convocar una conferencia internacional en la que participara un mayor número de países, ya que eran conscientes de que si en el Comité de Expertos hubieran participado representantes de otros Estados hubieran podido tener en cuenta más fácilmente las particularidades de su legislación.[747] Más aún, la finalidad de esta conferencia debía ser la de preparar un borrador de convención que pudiera ser adoptado en una conferencia posterior una vez existiera el suficiente consenso al respecto.[748]

---

[744] Véase SOCIEDAD DE NACIONES, *Double Taxation and Tax Evasion, Report and Resolutions Submitted by the Technical Experts to the Financial Committee of the League of Nations*, Sociedad de Naciones, Ginebra, F.212, 1925, pág. 192.

[745] Para WANG, la propuesta del Comité Financiero de la Sociedad de Naciones era razonable ya que los impuestos reales suelen recaer sobre bienes inmuebles y en estos casos no se generan tantas distorsiones económicas (WANG, Ke Chin, "International Double Taxation of Income: Relief through International Agreement 1921-1945", *Harvard Law Review*, vol. 59, núm. 1, 1945, pág. 82).

[746] Véase GRAETZ, Michael; O'HEAR, Michael, "The Original…", ob. cit., 1997, pág. 1080.

[747] Véase SOCIEDAD DE NACIONES, *Double…*, ob. cit., 1925, pág. 29.

[748] Igualmente, los expertos también consideraron que para administrar tal convención sería recomendable crear una Organización Internacional que pudiera encargarse, por ejemplo, de resolver las diferencias que pudieran surgir a la hora de interpretar la convención (ibíd., págs. 29-30).

Las recomendaciones incluidas en el primer informe, presentado en 1925, recibieron el apoyo del Comité Financiero y tras la aprobación por el Consejo de la Sociedad de Naciones, el Secretario General invitó a nuevos expertos nominados por sus respectivos Estados. Así, se incrementó el número de integrantes del Comité de Expertos, que pasó a incorporar miembros provenientes de Alemania, Argentina, Bélgica, Checoslovaquia, Estados Unidos,[749] Francia, Italia, Japón, los Países Bajos, Polonia, Reino Unido, Suiza y Venezuela. A pesar de que la mayoría de expertos tenían importantes cargos directivos en los Ministerios de Finanzas de sus respectivos Estados, su actuación dentro del Comité no representaba las posiciones de sus Gobiernos, sino que simplemente actuaban a título individual en su condición de expertos.[750]

Igualmente, con la autorización del Consejo de la Sociedad de Naciones, la Cámara de Comercio Internacional fue invitada a enviar una delegación que asesorara al Comité de Expertos en sus encuentros. Más aún, en una ocasión también intervinieron representantes del Comité Técnico Asesor sobre Comunicaciones y Tráfico, que expusieron su opinión sobre las posibles medidas para evitar la doble imposición en relación con las empresas de navegación marítima.[751]

Tras celebrar tres encuentros, el Comité presentó sus trabajos, que fundamentalmente consistieron en la preparación de cuatro borradores de tratado (un borrador de tratado para evitar la doble imposición de carácter general y otro específico para el caso de los Impuestos sobre Sucesiones, así como un borrador de tratado sobre asistencia administrativa y otro sobre asistencia judicial en la recaudación de los tributos) en su informe de 1927.[752]

[749] El experto estadounidense fue Thomas S. ADAMS, quien ya había participado en los trabajos de la Cámara de Comercio Internacional sobre esta materia y tuvo un influyente papel tanto desde su posición de académico como de colaborador con la Administración de los Estados Unidos. En la opinión de GRAETZ y O'HEAR, el interés de los Estados Unidos por participar en las actividades de la Sociedad de Naciones se debía al hecho de que se consideraba necesario que los intereses de los países exportadores netos de capitales se tuvieran más en cuenta (cfr. GRAETZ, Michael; O'HEAR, Michael, "The Original…", ob. cit., 1997, págs. 1081-1082).

[750] Véase SOCIEDAD DE NACIONES, *Double Taxation and Tax Evasion, Report presented by the Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion*, Sociedad de Naciones, Ginebra, C.216.M.85.1927.II, 1927, pág. 6.

[751] Ibíd., pág. 7.

[752] Ibíd., págs. 10-30. Como destaca CHRÉTIEN, la presentación de modelos de tratado para evitar la doble imposición muestra la preferencia de esta organización internacional por las soluciones bilaterales frente a las unilaterales, ya que de haberlo considerado conveniente también habría podido preparar modelos de leyes nacionales para evitar la doble imposición (CHRÉTIEN, Maxime, "Contribution à l'étude du Droit International Fiscal Actuel: Le rôle des Organisations Internationales dans le règlement des questions d'impôts entre les divers États", *Recueil des Cours*, vol. 86, 1954, pág. 39).

En general, los trabajos del Comité siguieron una línea similar a la del informe preparado por los cuatro expertos economistas y, en concreto, se aceptó el principio básico de que la tributación tenía que tener lugar en el país de residencia del contribuyente, si bien admitiendo que por consideraciones prácticas (especialmente a causa de las disparidades existentes en los flujos de inversiones) muchos países no estaban dispuestos a renunciar a su capacidad de exigir tributos sobre los inversores extranjeros y, especialmente, sobre los beneficios de las empresas extranjeras.[753] Por lo tanto, se admitió que el Estado de la fuente pudiera exigir, además de impuestos reales, impuestos personales por determinados tipos de actividades empresariales. Según PICCIOTTO, la actividad del Comité estuvo dominada por Italia, Francia y otros países continentales europeos, mientras que el Reino Unido se quedaba solo defendiendo la imposición en el Estado de residencia y aplicando un único impuesto general sobre todos los tipos de renta. [754] Así, el Comité de Expertos Técnicos propuso que la capacidad de exigir tributos se distribuyera entre el Estado de la fuente y el de residencia en función del tipo de renta y que se distinguiera entre impuestos personales e impuestos reales. Sin embargo, los Estados Unidos, que se incorporaron al Comité de Expertos Técnicos en 1926, eran también partidarios de potenciar la tributación en el Estado de residencia y limitar el alcance de la imposición en el Estado de la fuente, postura que era compartida por las grandes empresas norteamericanas.[755]

Uno de los aspectos que más controversias generó fue determinar si resultaba más conveniente que el borrador de convenio tuviera carácter bilateral o multilateral. A pesar de que probablemente lo más adecuado para evitar la doble imposición y la evasión fiscal hubiera sido una convención multilateral en la que participara el mayor número posible de países, el propio Comité reconoció que tal solución no era viable por cuestiones prácticas. En concreto, las diferencias existentes en los sistemas fiscales de los diferentes Estados dificultaban la redacción de un tratado multilateral para evitar la doble imposición y, en relación con la posibilidad de establecer un tratado multilateral para evitar la evasión fiscal, se consideró que su negociación sería excesivamente compleja y prolongada. Por ello, el Comité estimó que lo más adecuado era preparar borradores de convenio bilaterales para que los Estados que lo desearan pudieran concluir tratados lo antes posible y, al mismo tiempo, se consiguiera un cierto grado de uniformidad que pudiera permitir, en una etapa posterior, una convención multilateral.[756]

[753] Véase PICCIOTTO, Sol, *International…*, ob. cit., 1992, pág. 20.

[754] La existencia de impuestos reales favorece a los Estados receptores de inversiones extranjeras ya que permite que puedan gravar las operaciones que efectúan las empresas extranjeras en su territorio (ibíd., pág. 22).

[755] Ibíd., pág. 22.

[756] Véase SOCIEDAD DE NACIONES, *Double…*, ob. cit., 1927, pág. 8

De hecho, los acuerdos bilaterales han sido desde entonces los predominantes, ya que como señala RIXEN, las negociaciones entre dos Estados son la mejor forma de acomodar los conflictos de intereses que surgen como consecuencia de los diferentes flujos de inversiones que se dan entre los distintos países.[757] Igualmente, PISTONE considera que el carácter bilateral de los tratados para evitar la doble imposición se justifica por la relación especialmente estrecha que estos tienen con la normativa de cada Estado en materia tributaria.[758]

Por otra parte, el Comité de Expertos consideró que era necesario crear una organización permanente que se encargara, entre otras funciones, de actualizar y desarrollar los modelos de convenio, de recopilar información sobre el problema de la doble imposición y de la evasión fiscal, así como de la evolución de los sistemas fiscales de los diferentes Estados, de promocionar la celebración de tratados internacionales siguiendo los modelos, de establecer un procedimiento de conciliación y arbitraje y de asesorar al Consejo de la Sociedad de Naciones en cuestiones tributarias. En su opinión, tal organismo debería estar integrado por un número limitado de personas seleccionadas en función de sus conocimientos técnicos, las cuales se reunirían de forma periódica en función de las necesidades.[759]

De acuerdo con la resolución del Consejo de la Sociedad de Naciones de 17 de junio de 1927, se requirió al Secretario General que enviara el informe presentado por el Comité de Expertos a los Gobiernos de todos los Estados para que expresaran su opinión, tanto si eran miembros de la Sociedad de Naciones como si no lo eran, y que organizara un encuentro general de expertos gubernamentales en el que discutir su contenido. Así, Estados como Chile y Sudáfrica criticaron que se concediera una posición preeminente al principio de tributación en el Estado de residencia, algo que perjudicaba sus intereses como Estados receptores netos de inversiones extranjeras.[760]

Tal encuentro tuvo lugar en 1928 y en él participaron representantes de 27 países: Alemania, Austria, Bélgica, Bulgaria, China, Checoslovaquia, la Ciudad Libre de Dánzig, Dinamarca, España, Estados Unidos, Estonia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Italia, Japón, Letonia, Noruega, los Países Bajos, Polonia, el Reino Unido, Rumanía, Sudáfrica, Suecia, Suiza y la Unión Soviética, los cuales contaron con el asesoramiento de un representante de la Cámara de Comercio Internacional. Puede afirmarse que los principios generales del trabajo preparado por el Comité de Expertos fueron

[757] Véase RIXEN, Thomas, *The Political Economy of International Tax Governance*, Palgrave Macmillan, Houndmills, Basingstoke, Hampshire, 2008.

[758] Véase la posición de PISTONE recogida por HUBER, Matthias; RENTZSCH, Daniel P., "Conference Report: History of Double Taxation Conventions, Rust, 4-7 July 2008", *Intertax*, vol. 36, núm. 11, 2008, pág. 540.

[759] Véase SOCIEDAD DE NACIONES, *Double…*, ob. cit., 1927, pág. 31.

[760] Para más detalles, véase WANG, Ke Chin, "International...", ob. cit., 1945, págs. 87-89.

compartidos por el Encuentro General de Expertos Gubernamentales, que continuó sus actividades sobre la base de los cuatro borradores de convenio anteriores (los destinados a evitar la doble imposición con carácter general y en el caso específico de los impuestos sobre sucesiones, así como los destinados a promover la asistencia administrativa y judicial en la recaudación de los tributos).

Sin embargo, hay que destacar que en relación con el borrador de tratado general para evitar la doble imposición, se constató que solamente era útil para aquellos Estados que distinguían entre tributos personales y tributos reales, por lo que se elaboraron dos borradores adicionales para el caso en que la imposición se llevara a cabo mediante un impuesto personal general sobre todos los tipos de renta. Así, además del borrador inicial (Ia), se presentaron otros dos borradores (Ib y Ic) en que la regla general era la tributación en el Estado de residencia, si bien se admitía que las rentas de la propiedad inmobiliaria y las obtenidas por un establecimiento permanente tributaran en el Estado de la fuente.[761] Como señalan GRAETZ y O'HEAR, los encuentros de 1927 y 1928 contribuyeron a adaptar el Informe de 1925 a las características de los sistemas fiscales vigentes entonces.[762]

De todos modos, hay que destacar el hecho de que los tres borradores que resultaron de la conferencia de 1928 comparten la idea básica de que los beneficios de las empresas extranjeras solo podían tributar en el Estado de la fuente si estas disponían de un establecimiento permanente en él, de forma que este concepto, cuyos perfiles todavía no se encontraban completamente definidos, pasó a ocupar una posición central en la fiscalidad internacional. Ello se debe a que permitía alcanzar un equilibrio entre los intereses de los Estados que efectuaban numerosas inversiones en el extranjero y los de aquellos Estados que las recibían. En concreto, así se conseguía que los beneficios empresariales que se pudieran atribuir a un establecimiento permanente tributaran en el Estado de la fuente, mientras que los beneficios de las inversiones personales se podían tratar como una renta personal y por lo tanto se sometían a tributación en el Estado de residencia. Sin embargo, una cuestión que quedó pendiente de resolver fue el problema que se plantea a la hora de someter a tributación los beneficios resultantes de las actividades que se llevan a cabo entre varios establecimientos permanentes de una misma empresa situados en diferentes Estados.[763]

[761] Los borradores Ib y Ic se diferencian en los mecanismos que aplican para evitar la doble imposición de las rentas que pueden tributar tanto en el Estado de la fuente como en el Estado de residencia. Para más detalles véanse el texto y el comentario de tales convenciones (SOCIEDAD DE NACIONES, *Double Taxation and Tax Evasion, Report presented by the Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion*, Sociedad de Naciones, Ginebra, C.562.M.178.1928.II, págs. 16-18 y 19-21) y PICCIOTTO, Sol, *International…*, ob. cit., 1992, pág. 23.

[762] Véase GRAETZ, Michael; O'HEAR, Michael, "The Original…", ob. cit., 1997, pág. 1086.

[763] Véase PICCIOTTO, Sol, *International…*, ob. cit., 1992, págs. 23-24. En el caso de operaciones entre diferentes establecimientos permanentes de una misma empresa surge el problema de que, como estas unidades no son independientes entre sí, pueden intentar fijar unos precios por los bienes y servicios que

Igualmente, también se compartió la propuesta de crear una organización de carácter permanente en el marco de la Sociedad de Naciones que se ocupara de la problemática de la fiscalidad internacional, si bien se puntualizó que si tal institución estaba integrada por un número reducido de miembros, era necesario asegurar que estuvieran en estrecho y permanente contacto con los países que no se encontraran representados.[764]

c) El Comité Fiscal y los Modelos de México y Londres (1929-1946)

Siguiendo las recomendaciones del Encuentro General de Expertos Gubernamentales de 1928, la Sociedad de Naciones estableció un Comité Fiscal que entre 1929 y 1946 celebró diez sesiones en las que continuó trabajando sobre las cuestiones que habían quedado abiertas, como por ejemplo la definición de la noción de establecimiento permanente.[765] En concreto, el Comité Fiscal fue establecido el 14 de diciembre de 1928 por el Consejo de la Sociedad de Naciones y, en relación con sus miembros, hay que destacar que eran nombrados por un período de tres años, renovables, y que su actuación era a título personal y formalmente no representaba la posición de sus gobiernos. Como apunta CHRÉTIEN, la diversidad en el origen de los integrantes del Comité buscaba que hubiera personas con suficientes conocimientos de los principales sistemas fiscales.[766]

En relación con los miembros que integraron el Comité Fiscal durante estos años, puede destacarse que en general el número de representantes fue reducido (de 6 a 10). En la mayoría de los casos los miembros del Comité ocupaban altos cargos en los Ministerios de Finanzas de sus respectivos Estados y normalmente hubo participantes provenientes de Bélgica, los Estados Unidos, Francia y Suiza, sin que se produjeran grandes cambios de una sesión a otra. En este sentido, hay que destacar la participación de expertos que eran nacionales de Estados que no eran miembros de la Sociedad de Naciones, tal y como sucedía en los casos de Thomas S. ADAMS y Mitchell B. CARROLL, provenientes de los Estados Unidos. Igualmente, en todas las ocasiones hubo un representante de la Cámara de Comercio Internacional, la organización encargada de representar los intereses empresariales a nivel global.

---

intercambian que concentren la mayor parte de los beneficios en los países con una menor tributación, de forma que se minimice la tributación total de la multinacional.

[764] Véase SOCIEDAD DE NACIONES, *Double*..., ob. cit., 1928, pág. 34.

[765] Como destaca CHRÉTIEN, el establecimiento del Comité Fiscal no comportó la supresión del Comité Financiero, sino que el Comité Fiscal puede considerarse un desmembramiento parcial del Comité Financiero (CHRÉTIEN, Maxime, "Contribution…", ob. cit., 1954, pág. 23).

[766] Ibíd., pág. 26.

Más aún, otro ejemplo de la conexión del Comité Fiscal con el mundo empresarial puede apreciarse en la donación de 90.000 dólares que fue efectuada por la Fundación Rockefeller para estudiar el problema de la doble imposición.[767] Con esta cuantía el Comité Fiscal encargó un detallado estudio sobre la fiscalidad de las empresas multinacionales que fue coordinado por Mitchell B. CARROLL, el experto de los Estados Unidos en el Comité Fiscal. Tal estudio influyó decisivamente en la fiscalidad de las empresas multinacionales y, en cierto modo, anticipó los principales problemas que se plantearían en el futuro, como por ejemplo el de los precios de transferencia.[768]

Igualmente, para facilitar la actividad del Comité, se previó la existencia de miembros honorarios (*corresponding members*) que podían presentar la información que consideraran relevante, especialmente sobre la situación en sus respectivos países. A pesar de que normalmente su comunicación con el Comité se llevaba a cabo por correspondencia, en algunos casos también estaban presentes en los encuentros periódicos del Comité. Por ejemplo, a la novena sesión del Comité asistieron representantes de Argentina, Egipto, Estonia, Hungría, México, Polonia, Portugal Rumanía, Uruguay y Yugoslavia.[769]

Durante esta etapa también se planteó la cuestión de la posible conveniencia de establecer una convención multilateral. Por ejemplo, durante la segunda sesión del Comité Fiscal se decidió crear un subcomité, integrado por cuatro miembros, encargado de analizar esta cuestión y de preparar un borrador de convención multilateral.[770] De todos modos, si bien tal borrador se presentó en los plazos previstos, el propio Comité era consciente de que para muchos Estados sería difícil aceptar su contenido y, de hecho, existían dudas de que hubiera un número significativo de Estados dispuesto a adoptar tales convenciones.[771]

---

[767] Véase SOCIEDAD DE NACIONES, *Report to the Council on the Work of the Second Session of the Committee*, Sociedad de Naciones, Ginebra, C.340.M.140.1930.II, 1930, pág. 7.

[768] Véanse SOCIEDAD DE NACIONES, *Taxation of Foreign and National Enterprises. A study of the tax system and the methods of allocation of the profits of enterprises operating in more than one country. Volume I (France, Germany, Spain, the UK and the USA)*, Sociedad de Naciones, Ginebra, C.73.M38.1932.II.A.3, 1933; y SOCIEDAD DE NACIONES, *Taxation of Foreign and national enterprises, vol. II and III, and methods of allocating taxable income vol. IV, allocation accounting for the taxable income of industrial enterprises by Ralph C. Jones*, Sociedad de Naciones, Ginebra, C.425.M.217.1933. II.A.18, 1933. En relación con esta cuestión, véase igualmente PICCIOTTO, Sol, *International*..., ob. cit., 1992, págs. 27-31.

[769] SOCIEDAD DE NACIONES, *Report to the Council on the Work of the Ninth Session of the Committee*, Sociedad de Naciones, Ginebra, C.181.M.110.1939.II.A, 1939, pág. 1.

[770] Véase SOCIEDAD DE NACIONES, *Report*..., ob. cit., 1930, pág. 8.

[771] Véase SOCIEDAD DE NACIONES, *Report to the Council on the Work of the Third Session of the Committee*, Sociedad de Naciones, Ginebra, C.415.M.171.1931.II.A, 1931, pág. 4. El texto de los borradores de las convenciones multilaterales se encuentra recogido en los apéndices del Informe de la tercera sesión del Comité Fiscal (ibíd., págs. 8-16). En cuanto a su contenido, no existen diferencias

En relación con la evolución de los borradores de convenio, hay que tener en cuenta también que en 1933 el Comité Fiscal preparó un borrador de convenio sobre la distribución de los beneficios empresariales entre Estados con finalidades tributarias que se basaba en gran medida en el informe previamente presentado por Mitchell B. CARROLL sobre esta cuestión. Así pues, en vez de reformular los borradores de convención que habían sido aprobados tras el Encuentro General de Expertos Gubernamentales de 1928, que dejaban abierta la cuestión de la distribución de los beneficios empresariales en el caso de que una multinacional tuviera establecimientos permanentes en más de un Estado, se prefirió preparar un borrador de convenio multilateral dedicado exclusivamente a esta cuestión.[772]

El citado borrador de convenio fue puesto en conocimiento de los Gobiernos para que mostraran su opinión al respecto y pudieran plantear las enmiendas que consideraran oportunas. En la siguiente sesión del Comité Fiscal, celebrada en 1935, se analizaron los comentarios enviados por numerosos Estados y se decidió introducir algunas modificaciones en el texto del borrador de convención, si bien respetando los principios básicos. Igualmente, las respuestas de los gobiernos también permitieron constatar que solo una minoría de Estados estaba preparada para formar parte de una convención multilateral, por lo que el Comité Fiscal consideró que lo más adecuado era la adopción de tratados bilaterales que siguieran lo establecido en el borrador, ya que de esta forma se ganaba en flexibilidad a la vez que se conseguía un notable grado de uniformidad.[773]

Así pues, el borrador de convención sobre la distribución de beneficios empresariales con finalidades tributarias aprobado en 1935 por el Comité Fiscal estableció el principio básico, que en lo fundamental ha perdurado hasta la actualidad, según el cual en el caso de que una empresa tuviera establecimientos permanentes en más de un Estado, a cada

significativas respecto a los borradores de convenios bilaterales preparados previamente, si bien autores como WANG han apuntado que el principio de tributación en el Estado de residencia sale reforzado (WANG, Ke Chin, "International…", ob. cit., 1945, págs. 92-93).

[772] En relación con esta cuestión véase el informe presentado por el Comité Fiscal al respecto (SOCIEDAD DE NACIONES, *Report to the Council on the Work of the Fourth Session of the Committee*, Sociedad de Naciones, Ginebra, C.399.M.204.1933.II.A, 1933). Aunque el convenio presentado en el borrador tenía carácter multilateral, en propio Comité Fiscal considera que aquellos países que prefieran establecer tratados bilaterales también pueden tener en cuenta su contenido a la hora de negociar nuevos tratados. Según WANG, en este borrador se reiteró la preferencia por el principio de tributación en el Estado de residencia frente al principio de tributación en el Estado de la fuente (WANG, Ke Chin, "International…", ob. cit., 1945, pág. 94).

[773] Véase SOCIEDAD DE NACIONES, *Report to the Council on the Fifth Session of the Committee,* Sociedad de Naciones, Ginebra, C.252.M.124.1935.II.A, 1935, págs. 3-4

uno se le atribuiría el beneficio que le correspondería en el caso de que fuera una empresa independiente que llevara a cabo actividades similares.[774]

Igualmente, también hay que destacar que durante la última sesión del Comité Fiscal celebrada antes de la Segunda Guerra Mundial se acordó efectuar una revisión de los borradores de tratado bilaterales que habían sido preparados en el Encuentro General de Expertos Gubernamentales sobre Doble Imposición y Evasión Fiscal para incorporar los avances técnicos derivados del trabajo del Comité Fiscal efectuado durante los últimos años, así como para adaptarse a los cambios que se habían producido en los ámbitos del comercio y de las inversiones internacionales.[775]

Esta tarea de revisión fue llevada a cabo inicialmente por un subcomité que se reunió en La Haya en abril de 1940, así como por el conjunto del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones, que continuó su actividad durante la guerra desde la Universidad de Princeton, en los Estados Unidos, desde donde organizaron dos conferencias tributarias regionales que tuvieron lugar bajo sus auspicios en la Ciudad de México en junio de 1940 y julio de 1943.[776] Igualmente, tales trabajos continuaron en la décima y última sesión del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones, que se celebró en Londres durante marzo de 1946.

El resultado de las conferencias celebradas en México y en Londres fueron dos modelos de Convenio para evitar la doble imposición en relación con impuestos sobre la renta y el patrimonio, conocidos como Modelos de México y de Londres, que incorporaban en un único texto las cuestiones tratadas en los borradores de tratado de 1928 para evitar la doble imposición y en el borrador de tratado de 1935 dedicado específicamente a la fiscalidad de los beneficios de empresas que operan en múltiples Estados, así como los avances técnicos introducidos en los últimos tratados bilaterales. Igualmente, el resultado de las conferencias de México y Londres también incluyó sendos modelos para evitar la doble imposición en relación con los impuestos sobre sucesiones, así como sendos modelos de convenio sobre asistencia administrativa en la recaudación de los tributos. Puede apreciarse que estos últimos trabajos recibieron la denominación de "modelos", si bien simultáneamente continuó empleándose el término "borrador" para referirse a ellos en las publicaciones de la Sociedad de Naciones.[777]

[774] Véase el Art. III del Texto revisado de borrador de convención para la distribución entre Estados de beneficios empresariales con finalidades tributarias (ibíd., pág. 5).

[775] Véase SOCIEDAD DE NACIONES, *Report on the Work of the Tenth Session of the Committee,* Sociedad de Naciones, Ginebra, C.37.M.37.1946.II.A, 1946, pág. 7.

[776] Véase PICCIOTTO, Sol, *International…*, ob. cit., 1992, pág. 49.

[777] Véase SOCIEDAD DE NACIONES, *Report…,* ob. cit., 1946, pág. 3.

Los modelos de México y Londres comparten la misma estructura y los mismos principios fundamentales, pero como el propio Comité Fiscal reconoce, dadas las diferencias existentes en los países que participaron en las conferencias, los resultados divergen fundamentalmente en relación con la imposición de los intereses, dividendos, *royalties*, anualidades y pensiones.[778] Hay que tener en cuenta que, a diferencia de lo ocurrido en la Conferencia de 1928, en la Conferencia de México participaron países latinoamericanos, caracterizados por ser importadores netos de capital, así como Canadá, que también era partidario de dar una mayor preeminencia al principio de tributación en el Estado de la fuente.[779] De ahí que el Modelo de México tienda a beneficiar la imposición en el Estado de la fuente, lo cual resulta más ventajoso para los países importadores netos de capital, como los Estados de América Latina.

Tras el final de la Segunda Guerra Mundial, todo apuntaba que el trabajo efectuado por el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones sería continuado en el contexto de las Naciones Unidas. Así, en la última sesión del Comité Fiscal, celebrada en 1946, se recomendó que las diferencias existentes entre el Modelo de México y el de Londres pudieran ser reconciliadas por un grupo de expertos que actuara bajo los auspicios de las Naciones Unidas y en el que los países importadores y exportadores de capital estuvieran equitativamente representados.[780] De esta forma, como PICCIOTTO indica, los modelos de México y Londres se convirtieron en el legado del Comité Fiscal a la comunidad fiscal internacional y supusieron el punto de partida de los intentos de coordinar la fiscalidad internacional tras la Segunda Guerra Mundial.[781]

d) Síntesis

En general, la Sociedad de Naciones constituyó un centro de diálogo y cooperación entre Estados que tuvo un éxito significativo en el ámbito fiscal, así como respecto a otras cuestiones técnicas. Para SPITALER, tal situación contrasta con la debilidad de la institución en relación con cuestiones de política internacional más generales.[782]

En cuanto a la influencia de los diferentes Estados, la evolución de los trabajos efectuados en el contexto de la Sociedad de Naciones muestra que esta ha sido desigual. Para empezar, hay que destacar que las personas que integraron los distintos órganos que trataron las cuestiones fiscales fueron seleccionadas en función de sus

[778] Ibíd., pág. 8.

[779] Véase PICCIOTTO, Sol, *International…*, ob. cit., 1992, pág. 49.

[780] Véase SOCIEDAD DE NACIONES, *Report…,* ob. cit., 1946, pág. 8.

[781] Véase PICCIOTTO, Sol, *International…*, ob. cit., 1992, pág. 49.

[782] Véase SPITALER, Armin, *Das Doppelbesteuerungsproblem…*, ob. cit., 1967 (reimpr. 1ª edición 1936), págs. 29-30.

conocimientos técnicos y en principio no representan formalmente la posición de sus países. Así, en ocasiones tales expertos recuerdan en sus publicaciones que sus recomendaciones no tienen en cuenta los intereses particulares de sus respectivos Estados, sino que pretenden servir el interés general de los Estados miembros de la Sociedad de Naciones e incluso de aquellos que no lo son.[783]

Sin embargo, el hecho de que la mayoría de los expertos tuvieran simultáneamente importantes responsabilidades en los Ministerios de finanzas de sus respectivos países conlleva que su posición fuera normalmente coherente con la postura de sus correspondientes gobiernos. En este sentido, la doctrina ha destacado que el principio de tributación en el Estado de residencia acabó teniendo una posición preeminente frente a la tributación en el Estado en que se obtuvo la renta. Ello se debió a la influencia de los países exportadores netos de capitales, como el Reino Unido y los Estados Unidos, que eran partidarios de aplicar este principio, ya que es el que permite obtener una mayor recaudación de actividades empresariales con intereses en el extranjero.[784]

Aparte del Reino Unido y de los Estados Unidos, la mayor parte de expertos provenían de Estados europeos, mientras que solo una minoría era originaria de otros países como Japón o Sudáfrica. De hecho, la actividad realizada durante la última etapa de la Sociedad de Naciones, que dio lugar a los Modelos de México y de Londres, muestra de forma clara la influencia del origen de los expertos en los criterios propuestos en los borradores de tratado.

Respecto al papel de la sociedad civil hay que destacar la participación de la Cámara de Comercio Internacional en los diferentes encuentros organizados por la Sociedad de Naciones en materia de fiscalidad internacional. Igualmente, también se colaboró con otras instituciones, como la Fundación Rockefeller, que financió un estudio sobre la fiscalidad de las empresas multinacionales.

2. Naturaleza jurídica

En general, la actuación de la Sociedad de Naciones en materia de fiscalidad internacional se caracterizó por no resultar jurídicamente vinculante, esto es, por recogerse fundamentalmente en informes o borradores de tratado que simplemente pretendían orientar la actuación de los Estados pero sin obligar a seguir una solución determinada.

[783] Véase SOCIEDAD DE NACIONES, *Double…*, ob. cit., 1925, pág. 5.

[784] Véase WANG, Ke Chin, "International...", ob. cit., 1945, pág. 97.

Para empezar, el Informe elaborado por los profesores BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN y STAMP en 1923 era fundamentalmente una obra de carácter técnico y académico. De ahí que no vinculara a la propia Sociedad de Naciones ni a sus Estados miembros.

Posteriormente, la actuación de la Sociedad de Naciones se materializó especialmente en diversos borradores de tratado preparados por un Comité de Expertos Técnicos, los cuales pretendían que no se perdieran los avances que se efectuaban a la hora de plantear soluciones al problema de la doble imposición. El carácter no vinculante de las actuaciones del Comité de Expertos Técnicos es claro, hasta el punto de que los propios miembros del Comité reconocen que en ciertas ocasiones están dispuestos a aceptar propuestas que contradigan la legislación de su país o la opinión general de su gobierno porque saben que su acuerdo o desacuerdo con tales propuestas no vincula de ningún modo a los Gobiernos que los nombraron.[785] Igualmente, hasta el fin de la Segunda Guerra Mundial, el Comité Fiscal continuó recogiendo los resultados de sus trabajos en borradores de tratado que no resultaban jurídicamente vinculantes.

En hecho de que la Sociedad de Naciones se decantara desde un principio por actuar mediante instrumentos jurídicamente no vinculantes fue criticado por SPITALER, quien considera que hay que lamentar que los trabajos desarrollados por los expertos no resultaran obligatorios para los Estados. Para este autor, tal carácter no vinculante era lógico en relación con el informe preparado en 1923 por los cuatro expertos economistas, ya que era claro que se trataba de un trabajo fundamentalmente académico que solo representaba la posición de sus autores. Sin embargo, esta situación contrasta con la de los miembros del posterior Comité de Expertos Técnicos y del Comité Fiscal. Si bien formalmente sus miembros actuaban a título personal y no vinculaban a sus gobiernos, SPITALER considera que, dado que eran altos funcionarios en sus respectivos países y eran propuestos por sus gobiernos, tenían un deber de fidelidad hacia sus Estados, por lo que por regla general su postura era coherente con los intereses de su país. De ahí que este autor considere que el hecho de otorgar un carácter vinculante a estos acuerdos probablemente no hubiera resultado excesivamente problemático.[786]

En cualquier caso, parece claro que los Estados preferían que las actuaciones de la Sociedad de Naciones sobre fiscalidad internacional no fueran jurídicamente vinculantes. Como destaca CHRÉTIEN, aunque tal carácter pudiera parecer claro en el caso de los borradores de convenio para evitar la doble imposición, los Estados solían requerir que ello se indicara expresamente.[787]

[785] Véase SOCIEDAD DE NACIONES, *Double…*, ob. cit., 1925, pág. 5.

[786] Véase SPITALER, Armin, *Das Doppelbesteuerungsproblem…*, ob. cit., 1967 (reimpr. 1ª edición 1936), págs. 30-31.

[787] Véase CHRÉTIEN, Maxime, "Contribution…", ob. cit., 1954, pág. 104.

En cuanto a los comentarios que acompañan a los borradores de convenio elaborados por la Sociedad de Naciones, hay que destacar que eran preparados por la Secretaría. En cambio, como veremos posteriormente, los Comentarios al Modelo de la OCDE son el resultado del acuerdo alcanzado por los expertos nombrados por los diferentes Estados miembros de esta organización internacional.[788] Por lo tanto, aunque ninguno de los dos resulta jurídicamente vinculante, en relación con los Comentarios al Modelo de la OCDE se ha planteado, como se expondrá más delante de forma detallada, que los Estados puedan verse obligados a seguirlos como consecuencia de la aplicación de la doctrina del *estoppel*, mientras que en el caso de los comentarios elaborados en el marco de la Sociedad de Naciones ello todavía resultaría más difícil.

En conjunto, puede apreciarse que, como CHRISTIANS ha destacado, la actuación de la Sociedad de Naciones sobre fiscalidad internacional se basó fundamentalmente en instrumentos jurídicamente no vinculantes como recomendaciones o borradores de tratado, esto es, en lo que ella denomina como métodos de coordinación "*soft*".[789] Como podrá apreciarse más adelante, esta forma de difundir estándares internacionales en materia tributaria ha permanecido hasta nuestros días.

B. El Modelo de convenio de la OCDE y sus Comentarios

Tras la Segunda Guerra Mundial, todo parecía apuntar que los trabajos de la Sociedad de Naciones serían continuados por las Naciones Unidas, especialmente tras la creación por el Comité Económico y Social de la Comisión Financiera y Fiscal. Sin embargo, como apunta PICCIOTTO, pronto resultó evidente que en el contexto de la Guerra Fría y de la descolonización resultaría imposible alcanzar acuerdos significativos, por lo que no es de extrañar que la Organización para la Cooperación Económica Europea (OCEE), que, como se comentó en el capítulo anterior, agrupaba a un número limitado y homogéneo de países, se convirtiera pronto en el principal foro a nivel mundial sobre fiscalidad internacional.[790]A continuación se analizará el desarrollo de los trabajos de la OCEE y de la OCDE destinados a la preparación de un modelo de convenio para evitar la doble imposición, así como las principales características de su naturaleza jurídica.

[788] Veáse PICCIOTTO, Sol, *International…*, ob. cit., 1992, pág. 53.

[789] Véase CHRISTIANS, Allison D., "Networks…", ob. cit., 2010, págs. 13-14.

[790] Igualmente, PICCIOTTO también considera que las diferencias de perspectiva que existían entre los países anglosajones y los países de la Europa continental fueron otro factor que no permitió que el problema de la fiscalidad internacional fuera tratado de forma puramente técnica (PICCIOTTO, Sol, *International…*, ob. cit., 1992, pág. 51).

1. Principales características de su proceso de elaboración

a) La OCEE (1956-1961)

Como comentaremos más adelante con mayor detenimiento al tratar la actividad de las Naciones Unidas en este campo, dado que ni los países en vías de desarrollo ni los Estados del bloque comunista eran países exportadores de capital, no se mostraron partidarios de eliminar la doble imposición mediante la renuncia recíproca a exigir tributos en el Estado de la fuente. Así, ante el bloqueo de la Comisión Fiscal y Financiera de las Naciones Unidas no es de extrañar que las negociaciones resultaran más fructuosas en el marco de la Organización para la Cooperación Económica Europea (OCEE) y, posteriormente, de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en la que no participaban tales países. A diferencia de lo que sucedía en el marco de las Naciones Unidas, la reciprocidad tenía más sentido en el contexto de los países miembros de la OCDE ya que, a pesar de los desequilibrios, estos países tanto recibían como efectuaban inversiones en el exterior.[791]

Así pues, ante las dificultades para alcanzar acuerdos en el contexto de las Naciones Unidas, la Cámara de Comercio Internacional, que continuaba prestado especial atención al problema de la doble imposición, aprobó una resolución en el congreso de Tokio de 1955 invitando a la OCEE a desarrollar un tratado multilateral para evitar la doble imposición.[792]

El Comité Fiscal de la OCEE fue establecido por la Resolución del Consejo C(56)49(Final), de 16 de marzo de 1956, con la finalidad de estudiar el problema de la doble imposición y poder presentar propuestas al Consejo para evitarlo. Este Comité Fiscal recibió en 1958 el encargo de preparar un nuevo borrador de convenio para evitar la doble imposición sobre la renta y el capital. Para ello, los trabajos de la OCEE y posteriormente los de la OCDE partieron del Modelo de Londres preparado por el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones.[793] Así pues, el objetivo inicial era fomentar

[791] Ibíd., pág. 52.

[792] Ibíd., pág. 52. BÜHLER también destaca el activo papel de la Cámara de Comercio Internacional a la hora de promover el establecimiento de un Comité Fiscal en el marco de la OCEE (BÜHLER, Ottmar, *Principios*..., ob. cit., 1968, pág. 73).

[793] Como BAISTROCCHI apunta, aunque si la OCDE hubiera comenzado a preparar un modelo desde cero quizá hubiera conseguido un mejor resultado final, el hecho de que los modelos elaborados en el contexto de la Sociedad de Naciones ya se hubieran difundido dificultó tal posibilidad (BAISTROCCHI, Eduardo A., "The Use and Interpretation of Tax Treaties in the Emerging World: Theory and Implications", *British Tax Review*, núm. 4, 2008, pág. 383).

la uniformidad de la normativa sobre fiscalidad internacional y extender en la medida de lo posible la red tratados.[794]

A continuación comentaremos las principales características del trabajo desarrollado por el Comité Fiscal de la OCEE, para lo cual nos basaremos fundamentalmente en los informes presentados por tal institución en 1958, 1959, 1960 y 1961.

En cuanto a los integrantes del Comité Fiscal, fundamentalmente se pretendía que los altos funcionarios de los diferentes Estados miembros participaran en encuentros periódicos en la OCEE para tratar de forma conjunta los constantes retos que planteaba la fiscalidad internacional y que difícilmente podrían encontrar una solución satisfactoria mediante negociaciones únicamente bilaterales. Más aún, hay que destacar que, aunque los Estados Unidos no eran un Estado miembro de la OCEE, sus representantes también estuvieron presentes desde un principio en los encuentros y participaron en las discusiones.[795] Por otra parte, la Cámara de Comercio Internacional continuó tratando el problema de la doble imposición en sus congresos y, por ejemplo, tras el encuentro celebrado en 1959 en Washington adoptó una resolución indicando que compartía plenamente la recomendación de la OCEE para que el texto de los artículos propuesto por el Comité Fiscal fuera adoptado por el mayor número posible de tratados bilaterales, tanto de Estados miembros de la OCDE como de otros países.[796]

Hasta 1958, tras dos años de trabajos, el Comité se había centrado fundamentalmente en determinar qué impuestos debían resultar cubiertos por los convenios, en la definición de los conceptos de establecimiento permanente y domicilio fiscal, así como en el problema de la discriminación en función de la nacionalidad.[797] En relación con estas cuestiones, el Comité Fiscal redactó una serie de borradores de artículos, junto con sus correspondientes comentarios. De todos modos, hay que destacar que en aquella época todavía se consideraba que el mejor mecanismo para evitar la doble imposición era la ratificación de una convención multilateral y, si bien se entendía que tal posibilidad no era viable en el corto plazo, sí que se confiaba en poder alcanzar tal objetivo a más largo plazo.[798]

Posteriormente, tales artículos fueron objeto de una recomendación adoptada por el Consejo el 11 de julio de 1958, de acuerdo con la cual se invitaba a los gobiernos de los

[794] Véase PICCIOTTO, Sol, *International…*, ob. cit., 1992, págs. 52-53.

[795] Véase OCEE, *The elimination of double taxation, Report to the Fiscal Committee of the OEEC*, OCEE, París, 1958, pág. 17.

[796] Véase OCEE, *The elimination of double taxation, Second Report by the Fiscal Committee of the OEEC*, OCEE, París, 1959, pág. 13.

[797] Véase OCEE, *The elimination…*, ob. cit., 1958, pág. 15.

[798] Ibíd., págs. 16-17.

Estados miembros a emplear el texto de los artículos propuestos por el Comité Fiscal en los nuevos tratados bilaterales que se concluyeran o bien a la hora de revisar los tratados que ya se encontraran en vigor. Más aún, el texto de la recomendación también exigía a los Estados miembros, en este caso de forma obligatoria, que notificaran a la OCEE la ratificación de cualquier nuevo tratado e indicaran si habían seguido el texto de los artículos recomendados o bien, en el caso de no haberlo hecho, las razones por las que se habían apartado.[799]

Posteriormente, en 1959 el Comité Fiscal presentó el texto de diez nuevos artículos relativos a la fiscalidad de actividades de navegación marítima y aérea, de servicios profesionales, de rentas derivadas de la propiedad inmobiliaria, así como sobre la imposición sobre el patrimonio. En este caso, mediante la recomendación adoptada el 3 de julio de 1959, el Consejo también invitó a los Estados miembros a incluir el texto de tales artículos en sus nuevos tratados.[800]

En 1960, el Comité Fiscal presentó el texto de nuevos artículos sobre la atribución de beneficios a establecimientos permanentes, sobre la tributación de las clases de renta no expresamente mencionadas en el convenio, así como sobre el ámbito personal y territorial del tratado. Tales artículos también fueron acompañados del correspondiente comentario. En esta ocasión, el Consejo, en vez de emitir una nueva recomendación invitando directamente a incluir los nuevos artículos en los próximos tratados, prefirió modificar la recomendación efectuada en 1959 para incluir en ella una mención a los avances efectuados en 1960.[801]

Finalmente, en 1961 se presentaron los artículos sobre la fiscalidad de los dividendos, intereses y *royalties*, sobre los métodos para evitar la doble imposición (exención e imputación), así como sobre el procedimiento amistoso a seguir en el caso de que surgieran diferencias entre los Estados parte. La cuestión más conflictiva fue la de la fiscalidad de los dividendos, intereses y *royalties*, hasta el punto de que, por primera vez, se incluyeron reservas en los comentarios. Por ejemplo, Alemania, Bélgica, España, Francia, Italia, los Países Bajos, Portugal y Turquía introdujeron reservas respecto a ciertos aspectos relativos a la fiscalidad de los dividendos; Italia y Turquía, respecto a determinadas cuestiones de la regulación de los intereses; y Austria e Italia,

[799] El texto de la recomendación puede consultarse en el informe de la OCEE de 1958 (ibíd., pág. 27). Otro aspecto destacado de su contenido es que solicitaba al Comité Fiscal que enviara al Consejo antes del 1 de julio de 1961 un nuevo borrador de tratado para evitar la doble imposición.

[800] España, que no era un Estado miembro de la OCEE, aunque sí un Estado asociado, se adhirió expresamente a tal recomendación. Su texto puede consultarse en OCEE, *The elimination…*, ob. cit., 1959, pág. 49.

[801] La recomendación del Consejo de la OCEE de 19 de julio de 1960 (en propiedad se trata de una decisión) enmendando la recomendación de 3 de julio de 1959 puede consultarse en OCEE, *The elimination of double taxation, Third Report of the Fiscal Committee*, OCEE, París, 1960, pág. 51.

en relación con el tratamiento fiscal de los *royalties*.[802] De todos modos, el contenido de tales artículos fue el objeto de la recomendación del Consejo de la OCEE de 7 de julio de 1961, modificando nuevamente la recomendación de 1959, que de este modo incluía todas las cuestiones que hasta el momento habían sido resueltas.[803]

Así pues, a pesar de que el Comité Fiscal no pudo cumplir el encargo del Consejo de la OCEE de presentar en 1961 un modelo de tratado para evitar la doble imposición, los aspectos más problemáticos, como la fiscalidad de los dividendos, intereses y *royalties*, ya habían sido resueltos. De cara al futuro quedaba pendiente tratar cuestiones como la definición de los términos empleados en el convenio o el intercambio de información entre autoridades competentes.[804] El hecho de que la OCEE fuera sucedida por la OCDE no comportó ningún cambio fundamental en el desarrollo de los trabajos en materia tributaria, ya que desde un primer momento la nueva organización dispuso de un nuevo Comité Fiscal con una función equivalente, si bien hay que destacar que la transformación de la OCEE en la OCDE comportó que los Estados Unidos y Canadá también participaran como Estados miembros en el Comité Fiscal.

b) La OCDE (desde 1961)

Tras la transformación de la OCEE en la OCDE, el Consejo de la OCDE aprobó en su sesión de 1961 ciertas resoluciones que incluían las recomendaciones efectuadas en 1959 y 1960, por lo que no se produjo ninguna ruptura en relación con los trabajos realizados previamente por el Comité Fiscal de la OCEE. No obstante, la incorporación de los Estados Unidos y de Canadá a la OCDE comportó la extensión a los nuevos Estados miembros de la recomendación de aplicar los artículos propuestos por el Comité Fiscal,[805] así como de la obligación de notificar a la OCDE si se seguían o no en los nuevos convenios. Inicialmente, los trabajos de la OCDE encaminados a la preparación de un modelo de convenio para evitar la doble imposición avanzaron de forma relativamente lenta, lo que exasperaba a la Cámara de Comercio Internacional.[806]

---

[802] El contenido concreto de las reservas puede consultarse en el informe de la OCEE de 1960 (ibíd., págs. 48-49 respecto a la fiscalidad de los dividendos; págs. 58-59 en relación con la tributación de los intereses; y pág. 66 en materia de *royalties*).

[803] El texto de la recomendación puede consultarse en OCEE, *The elimination of double taxation, Fourth Report of the Fiscal Committee*, OCEE, París, 1961, pág. 82.

[804] Los aspectos que debían ser objeto de trabajos posteriors son detallados en el informe de la OCEE de 1961 (ibíd., pág. 19).

[805] Canadá y los Estados Unidos se añadieron a los antiguos Estados miembros de la OCEE (Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, España, Francia, Grecia, Irlanda, Islandia, Italia, Luxemburgo, Noruega, los Países Bajos, Portugal, el Reino Unido, Suecia, Suiza y Turquía).

[806] Véase PICCIOTTO, Sol, *International…*, ob. cit., 1992, pág. 53

Finalmente, en 1963 el Comité Fiscal presentó el "Borrador de Convenio para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio".[807] Posteriormente, el Consejo de la OCDE, mediante su Recomendación de 30 de julio de 1963, invitó a los Gobiernos de los Estados miembros de la OCDE a seguir dicho borrador cuando negociaran nuevos tratados o revisaran los ya existentes.[808] En la opinión de IRISH, el borrador aprobado por la OCDE favorecía el principio de tributación en el Estado de residencia del contribuyente ya que esta era la mejor alternativa para los Estados Unidos, que en aquel entonces era el país con una mayor influencia en las negociaciones teniendo en cuenta que tras la Segunda Guerra Mundial la mayor parte de Estados europeos estaban interesados en atraer capital y tecnología norteamericanos para reconstruir sus economías.[809] La publicación de este borrador de convenio en 1963 supuso, en la opinión de THIER, el cierre de una primera etapa de formación en la historia de los tratados para evitar la doble imposición.[810]

Posteriormente, tras la presentación en 1963 del Borrador de Convenio para evitar la doble imposición, el Comité Fiscal, denominado Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE a partir de 1971, continuó trabajando en su proceso de revisión.[811] Así, en 1977 se presentó el nuevo "Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio", junto con sus correspondientes Comentarios. Entre las razones que según la OCDE justificaban la presentación de este nuevo *modelo* (que ya no se calificaba como borrador) pueden citarse el incremento de las relaciones fiscales internacionales, el desarrollo de nuevos sectores económicos, la proliferación de complejas estructuras empresariales a nivel internacional y la experiencia acumulada en la negociación de tratados durante los años previos.[812]

[807] Como destaca SASSEVILLE, en 1963 se empleó el término "borrador" en vez de "modelo" ya que se consideraba que se trataba de un borrador de convenio multilateral en vez de un modelo para tratados bilaterales (SASSEVILLE, Jacques, "Court decisions and the Commentary to the OECD Model Convention", en MAISTO, Guglielmo (ed.), *Courts and Tax Treaty Law*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2007, pág. 190).

[808] Para un análisis de los principales preceptos del Borrador de convenio para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio, véase KRAGEN, Adrian A., "Double Taxation Treaties: The OECD Draft", *California Law Review*, vol. 52, núm. 2, 1964, págs. 306-333.

[809] Véase IRISH, Charles R., "International Double Taxation Agreements and Income Taxation at Source", *International and Comparative Law Quarterly*, vol. 23, núm. 2, 1974, pág. 294.

[810] La opinión the THIER es recogida por HUBER, Matthias; RENTZSCH, Daniel P., "Conference…", ob. cit., 2008, pág. 533.

[811] De hecho, como apunta PIRES, durante la década de 1960 la OCDE también se planteó la posibilidad de preparar un informe sobre un modelo de tratado entre países desarrollados y países en vías de desarrollo que sin embargo no se llegó a materializar (PIRES, Manuel, "Quo…", ob. cit., 2001, pág. 394).

[812] Cfr. OCDE, *Model*..., ob. cit., 2010, Introducción, párrafo 7.

A partir de 1977, el entorno económico todavía fue más dinámico si cabe y los mecanismos para efectuar transacciones económicas internacionales así como para evadir tributos se sofisticaron. Por ello, resultaba necesario continuar actualizando y perfeccionando el Modelo de convenio. Sin embargo, dado que el proceso de cambio económico es constante, en 1991 la OCDE llegó a la conclusión de que no era necesario esperar a que tal revisión hubiera concluido por completo para poder presentar una nueva versión. Al contrario, se decidió ir presentado los cambios sobre aspectos concretos del Modelo a medida que estos se encontraran disponibles.[813] Así, se han publicado nuevas versiones del Modelo en 1992, 1997, 2003, 2005, 2008 y, en la actualidad, la última versión es la aprobada en 2010.[814]

Por otra parte, es particularmente relevante el hecho de que a partir de 1991 el Comité de Asuntos Fiscales decidiera que el proceso de revisión del Modelo tuviera en cuenta también las posibles aportaciones de Estados no miembros de la OCDE, de otras organizaciones internacionales, así como de otras partes interesadas.[815] De esta forma el Comité de Asuntos Fiscales era coherente con el hecho de que en la práctica sus trabajos influían más allá de los Estados miembros de la OCDE.

Igualmente, además de tener en cuenta durante el proceso de revisión el parecer de Estados no miembros de la OCDE, a partir de 1997 también se incluyeron en el Modelo las posiciones de numerosos Estados no miembros, lo cual es otra muestra de la relevancia del Modelo más allá de los propios países miembros de esta organización internacional.[816] La naturaleza jurídica de estas posiciones expresadas por Estados no miembros de la OCDE, así como la de las reservas al Modelo y la de las observaciones a los Comentarios que son formuladas por los Estados miembros será comentada más adelante.

Si, en relación con la versión de 2010 del Modelo de la OCDE, analizamos el número de posiciones incluidas por Estados no miembros, así como el número de reservas al Modelo y de observaciones al Comentario manifestadas por los Estados miembros, pueden apreciarse los siguientes aspectos.

---

[813] Ibíd., Introducción, párrafo 9. En la opinión de CALDERÓN CARRERO, las reformas introducidas a partir del Modelo de 1977 ya no buscan solamente alcanzar un consenso a nivel internacional sobre la forma de repartir entre los distintos Estados la pérdida de recaudación que suponen las medidas para evitar la doble imposción, sino también evitar fenómenos cada vez más problemáticos, como el de la evasión fiscal (CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *La Doble...*, ob. cit., 1997, págs. 39-40).

[814] Hay que tener en cuenta que en 2012 se aprobó una actualización del art. 26, relativo al intercambio de información (véase OCDE, *Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary*, OECD Publishing, París, 2012).

[815] OCDE, *Model…*, ob. cit., 2010, Introducción, párrafo 10.

[816] Ibíd., Introducción, párrafo 11.1.

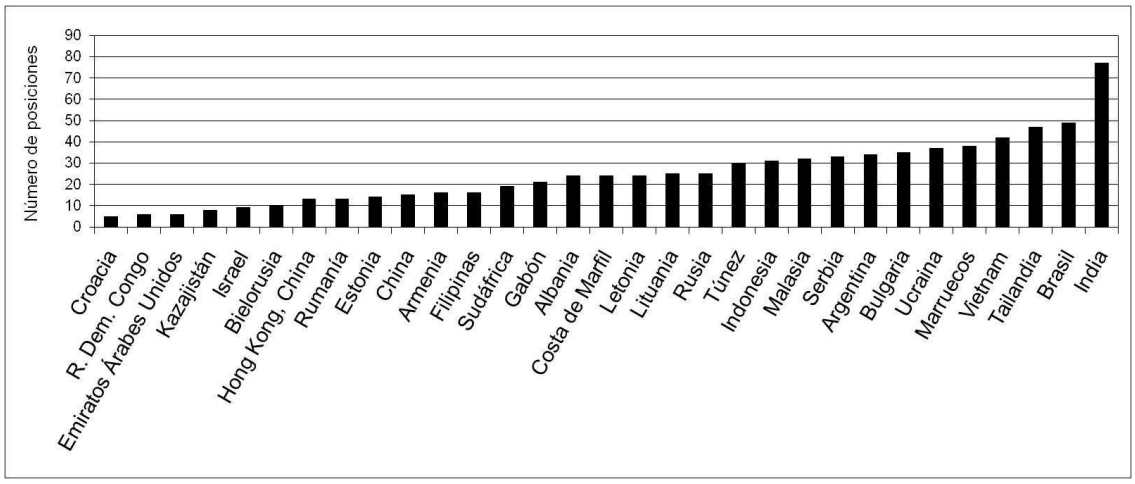

Gráfico 1. Número de posiciones a los artículos del Modelo y a sus Comentarios por Estados no miembros de la OCDE. Fuente: Modelo de la OCDE de 2010.

De media, los Estados no miembros de la OCDE han incluido 22,19 posiciones a los artículos del Modelo y 2,90 posiciones a su Comentarios (25,09 posiciones en total). Algunos países como Croacia, los Emiratos Árabes Unidos e Israel[817] han incluido un número muy reducido de posiciones, mientras que otros como Argentina, Bulgaria, Ucrania, Marruecos, Vietnam, Tailandia, Brasil o la India han incluido más de 30.

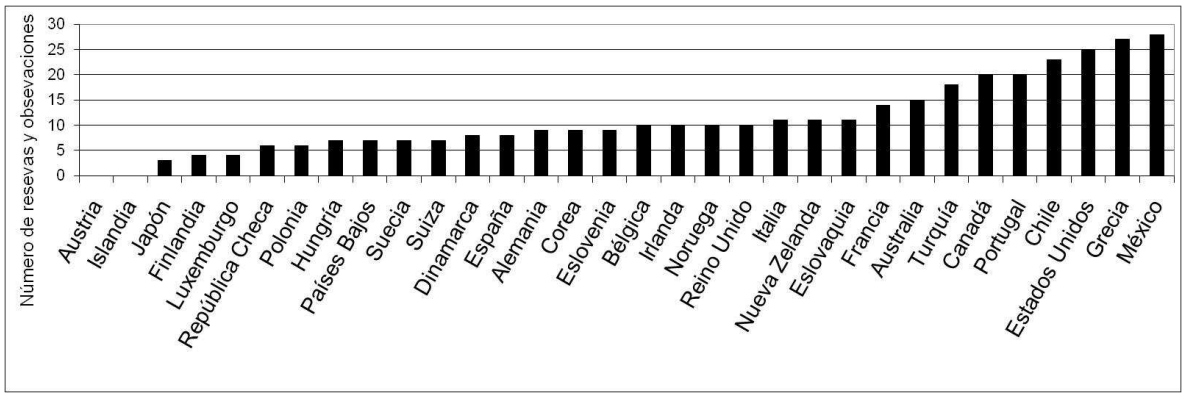

Gráfico 2. Número de reservas y de observaciones por Estados miembros de la OCDE. Fuente: Modelo de la OCDE de 2010.

En cambio, los Estados miembros de la OCDE han incluido de media únicamente 9,28 reservas a los artículos del Modelo y 1,88 observaciones a los Comentarios (11,16 reservas y observaciones en total). En este grupo de países existen igualmente notables diferencias. Algunos Estados como Japón, Finlandia y Luxemburgo han expresado su desacuerdo con un número muy reducido de aspectos y, de hecho, Austria e Islandia no han incluido ninguna reserva u observación a la versión de 2010 del Modelo. Por el contrario, países como Canadá, Portugal, Chile, los Estados Unidos, Grecia y México han incluido numerosas reservas y observaciones, de forma que se encuentran en

[817] Israel se unió a la OCDE en septiembre de 2010, una vez ya se había adoptado la versión del Modelo de 2010. Igualmente, Estonia es un Estado miembro de la OCDE desde Diciembre de 2010.

desacuerdo con más aspectos que muchos Estados no miembros. En términos globales, puede apreciarse que esta es una importante forma de participación de los países en vías de desarrollo en los trabajos de la OCDE y, de hecho, en general puede constatarse que el número de estas manifestaciones de desacuerdo introducidas por cada país está correlacionado con aspectos como su PIB per cápita o la inversión extranjera directa en términos netos que recibe.[818]

c) Síntesis

En relación con el papel desarrollado por los diferentes países en la elaboración del Modelo de la OCDE, la doctrina ha destacado que, en el ámbito de la fiscalidad, la actividad de la OCDE se encuentra en gran medida liderada por los Estados Unidos y los principales países de la Unión Europea y, a diferencia de lo que sucede en relación con otras materias, en el caso de la fiscalidad las ideas o políticas propuestas por la OCDE no suelen ser nuevas, sino que tradicionalmente se habían originado en los Estados Unidos o, más recientemente, en países de la Unión Europea.[819] En este sentido, PISTONE apunta que los estándares sobre fiscalidad internacional son frecuentemente determinados por los Estados con un mayor peso económico, de forma que muchos países solo pueden optar entre seguir lo recomendado por la OCDE o quedar aislados a nivel internacional.[820] Así pues, el *soft law* ha permitido alcanzar un elevado grado de coordinación a nivel internacional que, en la práctica, ha comportado que los Estados miembros de la OCDE hayan perdido gran parte de su capacidad para seguir una política propia sobre fiscalidad internacional, a pesar de que formalmente sus competencias no se hayan visto limitadas.[821]

Por otra parte, en cuanto a la relación de los Estados no miembros de la OCDE con el Modelo de esta organización internacional, la propia OCDE considera que resulta conveniente armonizar los tratados bilaterales para evitar la doble imposición siguiendo principios, definiciones y reglas uniformes; y extender tal red de tratados no solo a

[818] Para más detalles sobre esta cuestión, véase VEGA GARCÍA, Alberto; RUDYK, Ilja, "Explaining Reservations to the OECD Model Tax Convention: An Empirical Approach", *InDret - Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 4/2011 (Especial II Conferencia AEDE), 2011, págs. 1-19.

[819] Véase KUDRLE, Robert T., "Tax…", ob. cit., 2010, págs. 76-77.

[820] Véase PISTONE, Pasquale, "Soft Tax Law: Steering Legal Pluralism towards International Tax Coordination", en Weber, Dennis (ed.), *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration: Primary Law, Secondary Law, Soft Law, Coordination, Comitology and their Relationship*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2010, pág. 106.

[821] Ibíd., pág. 100.

todos los Estados miembros sino también a los Estados no miembros en los casos en que resulte apropiado.[822]

Por lo que respecta a la participación de los países en vías de desarrollo en la elaboración del Modelo de la OCDE, uno de los principales aspectos a destacar es que, como se apuntó previamente, desde 1997 tanto los Estados miembros como los que no lo son pueden indicar por escrito su desacuerdo con los puntos del Modelo y de sus Comentarios que no compartan. En la versión del Modelo de la OCDE publicada en 2010 se incluyen las posiciones expresadas por 31 Estados (u otro tipo de entidades políticas, como Hong Kong) no miembros.

De todos modos, como ha destacado la doctrina, la invitación a ciertos Estados no miembros para que expresen sus posiciones respecto al Modelo no resuelve por completo la falta de representatividad de la OCDE. De ahí que el problema de falta de legitimidad que ello conlleva haya sido considerado como el principal aspecto que dificulta que los criterios del Modelo de la OCDE puedan tener un reconocimiento plenamente internacional.[823] Como apunta MCINTYRE, la cuestión de la representatividad no puede separarse de la de los destinatarios de un modelo de tratado.[824]

Por otra parte, el *Centre for Tax Policy and Administration* de la OCDE organiza periódicamente encuentros con Estados no miembros con el propósito de conocer su opinión sobre las actividades de la OCDE en materia tributaria. Sin embargo, como apunta CHRISTIANS, aunque tales encuentros pueden ser útiles para fomentar el diálogo entre las diferentes partes, no es claro que permitan a los países en vías de desarrollo participantes influir en las políticas de la OCDE.[825]

Más aún, la doctrina también ha destacado que el hecho de que el poder ejecutivo tenga un papel preponderante en el marco de la OCDE podría afectar de forma negativa a los intereses de los contribuyentes en comparación con los de la Hacienda Pública. Por ello, autores como MARTÍN JIMÉNEZ han señalado la conveniencia de que la posición de las Administraciones tributarias se viera complementada con un papel más activo de representantes del público en general o de ámbitos como el empresarial o académico.[826]

---

[822] Véase el preámbulo de la Recomendación del Consejo de la OCDE relativa al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (C(97)195/FINAL).

[823] Véase GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, "Los modelos…", ob. cit., 2009, pág. 105.

[824] Véase MCINTYRE, Michael J., "Options…", ob. cit., 2002, págs. 250-253.

[825] Véase CHRISTIANS, Allison D., "Global Trends and Constraints on Tax Policy in the Least Developed Countries", *University of British Columbia Law Review*, vol. 42, núm. 2, 2010, pág. 272.

[826] Véase MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., "Los comentarios…", ob. cit., 2007, pág. 58.

En el mismo sentido, PISTONE apunta que en los grupos de trabajo de la OCDE participan fundamentalmente representantes de las autoridades tributarias de los distintos Estados miembros, por lo que representan principalmente los intereses de la Hacienda Pública pero no todos aquellos intereses que en principio son protegidos por el principio de legalidad. A pesar de ello, dado que el *soft law* no es jurídicamente vinculante, PISTONE considera que este déficit democrático queda superado en el momento en que el *soft law* se transforma en *hard law* tras haber satisfecho los requisitos formales para ello, por ejemplo mediante la celebración de un tratado internacional, si bien es más escéptico con los casos en que el *soft law*, como los Comentarios al Modelo de la OCDE, pretenden influir directamente en el *hard law*.[827]

Por otra parte, en relación con la publicidad de los trabajos de la OCDE, la doctrina ha advertido en numerosas ocasiones los riesgos que desde un punto de vista general plantea el *soft law* para la seguridad jurídica. Sin embargo, en el ámbito tributario, dada la relevancia del principio de legalidad en la regulación de este sector en numerosos Estados, los riesgos del *soft law* podrían ser aún mayores. Así, autores como ELLIS han destacado la importancia de que existan normas claras y precisas que sean el resultado de un proceso democrático, respetando el principio de autoimposición en materia tributaria.[828]

En concreto, la doctrina ha destacado diversas deficiencias en relación con la publicidad de los instrumentos elaborados por la OCDE. Así, VOGEL ha criticado que en el contexto de esta organización internacional no exista un diario oficial. Ello plantea problemas en relación con el Modelo de convenio y sus Comentarios, especialmente teniendo en cuenta que su proceso de revisión y actualización tiene lugar de forma continua y que las nuevas versiones se publican en intervalos de tiempo cada vez más breves. Además, desde que se adopta una nueva versión del Modelo y de sus Comentarios hasta que su publicación es accesible al público suelen transcurrir varios meses, en ocasiones hasta medio año. De ahí que puedan plantearse dificultades a la hora de determinar la versión de los Comentarios que debe tenerse en cuenta para interpretar los tratados.[829]

[827] Véase PISTONE, Pasquale, "Soft…", ob. cit., 2010, págs. 104-105.

[828] Así, por ejemplo, ELLIS apunta: "*Taxes are, after all, a legalized form of expropiation, as the jurisprudence of the Strasbourg Human Rights Court recognizes, and only clear and unambiguous rules established by due democratic process may be applied to enforce them. The tax assessment I receive regularly cannot be regarded as "soft law" in any way. Rather, the ancient Roman rule "Lex dura, sed lex", prevails*" (ELLIS, Maarten J., "The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process – Response to David WARD", *Bulletin for International Taxation*, vol. 60, núm. 3, 2006, pág. 103).

[829] Véase VOGEL, Klaus, "The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, núm. 12, 2000, pág. 616.

Igualmente, VOGEL y PROKISCH apuntan que el hecho de que la OCDE se reserve el *copyright* de los Comentarios al Modelo elaborados por el Comité de Asuntos Fiscales, a pesar de que en la mayoría de Estados no se aplique tal régimen a las publicaciones oficiales. Por lo tanto, los anteriores autores consideran que la OCDE debería decidir si quiere que sus Comentarios tengan carácter oficial (por lo que en general carecerán de *copyright*) o meramente se consideren un texto privado escrito por los miembros del Comité de Asuntos Fiscales, sin constituir la interpretación oficial del Modelo.[830]

2. Naturaleza jurídica

En relación con la naturaleza jurídica de la última versión de 2010 del Modelo de convenio de la OCDE y sus correspondientes Comentarios, hay que destacar que el Consejo de la OCDE no ha emitido una nueva recomendación en relación con la versión de 2010, sino que hay que entender que es necesario continuar teniendo en cuenta la recomendación emitida en relación con el Modelo de 1997, ya que en ella ya se advertía que progresivamente se irían introduciendo reformas para actualizar el Modelo y los Comentarios. De todos modos, aunque la recomendación de 1997 es la que se incluye en el anexo a los Modelos de 2003, 2005, 2008 y 2010, en el prefacio a los Modelos de tales años existe una vaga referencia a la adopción de la actualización del Modelo por el Consejo de la OCDE.[831] Igualmente, en relación con la revisión del art. 26 del Modelo simplemente se indica que fue aprobada por el Consejo de la OCDE el 17 de julio de 2012 sin especificar más detalles.[832]

En particular, la recomendación indica al Comité de Asuntos Fiscales que continúe con el proceso de revisión del Modelo y de los Comentarios y efectúe propuestas para actualizarlo en el caso de que sea necesario.[833] De ahí que, como PIJL ha destacado, desde 1997 el Consejo de la OCDE simplemente se limite a "aprobar" las correspondientes actualizaciones.[834] Sin embargo, en alguna ocasión, como sucedió en el año 2000, las modificaciones fueron adoptadas únicamente por el Comité de Asuntos

[830] Véase VOGEL, Klaus; PROKISCH, Rainer G., "General...", ob. cit., 1993, pág. 65.

[831] OECD, *Model Tax Convention on Income and Capital – Condensed version*, OECD Publishing, París, 2003, 2005, 2008 y 2010, pág. 3 en todos los casos; La versión del Modelo de la OECD de 2000 solo se refiere a la "adopción de la actualización" sin mencionar al Consejo de la OCDE (OCDE, 2000, pág. 3).

[832] Véase OCDE, *Update to Article 26…*, ob. cit., 2012, pág. 1.

[833] Véase el apartado III de la Recomendación del Consejo de la OCDE relativa al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (C(97)195/FINAL).

[834] Véase PIJL, Hans, "The OECD Commentary as a Source of International Law and the Role of the Judiciary", *European Taxation*, vol. 46, núm. 5, 2006, pág. 217. CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ también han destacado este aspecto (véase CALDERÓN CARRERO, José M.; MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, "Los tratados...", ob. cit., 2009, pág. 72).

Fiscales.[835] Tal forma de proceder es criticada por ELLIS, para quien la recomendación de 1997 constituye una autorización en blanco al Comité de Asuntos Fiscales para efectuar modificaciones en el Modelo y en los Comentarios, algo que debilita todavía más el escaso control democrático existente en relación con su elaboración.[836] Igualmente, VOGEL señala que en la práctica el Consejo ha transferido la capacidad de modificar el Modelo y los Comentarios al Comité de Asuntos Fiscales.[837]

Así, en relación con la recomendación del Consejo de la OCDE de 23 de octubre de 1997 pueden destacarse los siguientes aspectos.

Un aspecto básico es que la citada recomendación se refiere expresamente al art. 5.b) de la Convención de la OCDE de 14 de diciembre de 1960. Por lo tanto, resulta claro que se trata de una mera recomendación no vinculante y no de una decisión con efectos jurídicos obligatorios del tipo previsto en el art. 5.a) de la Convención de la OCDE. Como se comentó previamente, de acuerdo con el art. 6 de la Convención de la OCDE, las recomendaciones son adoptadas por acuerdo mutuo de todos los Estados miembros, sin que las abstenciones impidan su aprobación. Sin embargo, las recomendaciones no serán aplicables a los Estados que se abstuvieron.

Otra cuestión significativa es que se trata de una recomendación dirigida a los *gobiernos* de los Estados miembros de la OCDE. En concreto, se les recomienda que extiendan la red de tratados para evitar la doble imposición tanto con Estados miembros de la OCDE como con otros Estados siguiendo lo dispuesto en el Modelo de convenio y de acuerdo con la interpretación presentada en sus correspondientes Comentarios. Igualmente, se recomienda a los gobiernos que sus Administraciones tributarias sigan los Comentarios al Modelo cuando apliquen e interpreten los tratados basados en él.

El hecho de que la recomendación únicamente se dirija de forma explícita al poder ejecutivo (el gobierno) de los Estados ha sido destacado por la doctrina. Así, PIJL considera que ello no es casual y observa que cuando se requiere la introducción de reformas legislativas los instrumentos de la OCDE suelen dirigirse a los "Estados miembros" o a los "Estados", mientras que los que afectan a conductas cotidianas suelen dirigirse a los "gobiernos". Más aún, el anterior autor incluso considera que las recomendaciones de la OCDE dirigidas a los gobiernos deben distinguirse de las recomendaciones previstas en el art. 5.b) de la Convención de la OCDE, ya que este

[835] Véase WARD, David A., "The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process", *Bulletin for International Taxation*, vol. 60, núm. 3, 2006, pág. 97.

[836] Véase la opinión de ELLIS, quien admite que por lo menos en los últimos tiempos el Comité de Asuntos Fiscales se ha mostrado más abierto a la hora de preparar las modificaciones al Modelo y a los Comentarios (ELLIS, Maarten J., "The Role…", ob. cit., 2006, pág. 103).

[837] Véase VOGEL, Klaus, "The Influence...", ob. cit., 2000, pág. 613.

precepto únicamente se refiere a las "recomendaciones a los miembros".[838] De ahí que el citado autor considere que la recomendación sobre el Modelo de la OCDE solo afecta al gobierno pero no al resto de poderes del Estado. Así, el poder legislativo podría apartarse libremente de lo recomendado por la OCDE sin que ello afectara ni siquiera a ninguna obligación en el plano político. Del mismo modo, PIJL sostiene que la recomendación tampoco afecta al poder judicial, a pesar de su especial relevancia a la hora de dirimir las disputas que puedan surgir al interpretar y aplicar los tratados para evitar la doble imposición.[839]

En cuanto a la anterior posición de PIJL, existen dos motivos por los que resulta criticable. En primer lugar, parece excesivo considerar que la Recomendación del Consejo C(97)195/FINAL, relativa al Modelo de convenio tributario no pueda incluirse dentro de la categoría de recomendaciones prevista en el art. 5.b) de la Convención de la OCDE por el mero hecho de dirigirse a los gobiernos de los Estados miembros y no a los Estados miembros en sí. Ello se debe a que el preámbulo de la propia Recomendación se inicia refiriéndose al art. 5.b) de la Convención de la OCDE, por lo que las intenciones del Consejo de la OCDE son claras.

En segundo lugar, como el propio PIJL reconoce, la OCDE no parece seguir un criterio completamente uniforme a la hora de indicar el destinatario de sus instrumentos.[840] Así, si analizamos los instrumentos en materia de fiscalidad internacional aprobados por la OCDE durante los últimos años, podemos observar lo siguiente.[841] En la mayor parte de los casos, las recomendaciones se dirigen a "los miembros" o a "los países miembros", como sucede con las recomendaciones relativas a la cooperación entre autoridades tributarias para luchar contra los delitos graves (C(2010)119), al uso del Modelo de memorando de entendimiento sobre intercambio automático de información con finalidades tributarias (C(2001)28), a la aplicación de las propuestas contenidas en el Informe de 1998 sobre competencia fiscal perjudicial (C(2000)98), a la lucha contra la competencia fiscal perjudicial (C(98)17/FINAL) o al uso de números de identificación fiscal en un contexto internacional (C(97)29/FINAL). Sin embargo, otras recomendaciones se dirigen a "los gobiernos de los países miembros", como se observa, además de en el caso de la recomendación sobre el Modelo de convenio tributario, en las recomendaciones que versan sobre la atribución de beneficios a establecimientos permanentes (C(2008)106) o sobre el uso y la concepción de las cláusulas sobre "tax sparing" en los convenios para evitar la doble imposición (C(97)184/FINAL). Más aún,

[838] Cfr. PIJL, Hans, "Beyond Legal Bindingness", en Douma, Sjoerd; Engelen, Frank (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2008, págs. 116-117.

[839] Ibíd., pág. 120.

[840] Ibíd., págs. 117-118.

[841] Los instrumentos adoptados por el Consejo de la OCDE pueden consultarse en la página web http://webnet.oecd.org/oecdacts/.

en la Declaración sobre la propiedad, la integridad y la transparencia en el desarrollo de los negocios y las finanzas internacionales (C/MIN(2010)3/FINAL), los Ministros y representantes de diversos Estados (incluyendo Estados no miembros como Brasil) y de la Unión Europea recomiendan "a los gobiernos y a los actores privados que tomen las medidas adecuadas para aplicar la presente Declaración".[842]

Por lo tanto, parece excesivo entender que la recomendación de la OCDE sobre el Modelo de convenio para evitar la doble imposición únicamente se dirige al poder ejecutivo y deja al margen por completo al resto de poderes del Estado. Respecto al poder legislativo, su colaboración será normalmente necesaria para extender la red de tratados para evitar la doble imposición, por lo que parece razonable considerar que su actuación también debería orientarse por lo recomendado por la OCDE.

En cuanto al poder judicial, la incidencia de la recomendación de la OCDE puede resultar más controvertida. Para VOGEL, los tribunales no están obligados a seguir las recomendaciones de la OCDE, incluyendo las relativas al Modelo de tratado y a sus Comentarios, a diferencia de lo que sucede con las Administraciones tributarias, que estarán "obligadas por la recomendación del Consejo de la OCDE a seguir los Comentarios si ello es "oportuno"", esto es, no en todo caso.[843] En este sentido, SASSEVILLE, indica que la Recomendación fue cuidadosamente redactada para dirigirse a las Administraciones tributarias y no se refiere a los tribunales.[844]

Así pues, aunque la recomendación de la OCDE no resulta en ningún caso jurídicamente vinculante, su incidencia en la Administración tributaria es más directa que en los tribunales, de forma que si los órganos de la Administración desearan apartarse por ejemplo de la interpretación propuesta en los Comentarios al Modelo de la OCDE, sería conveniente que lo justificaran de forma más detallada. Sin embargo, lo anterior no implica que no pueda considerarse que la recomendación de la OCDE se

[842] Puede apreciarse que la anterior declaración, que no constituye una recomendación del Consejo de la OCDE en el sentido previsto en el art. 5.b) de la Convención de la OCDE, pretende influir más allá de los Estados miembros de la OCDE.

[843] En concreto, VOGEL indica: "The courts, however, are not bound by the recommendations of the OECD. The courts have to observe the law exclusively, which includes international treaties aproved by the parliament or Senate, but does not include resolutions of international bodies" (VOGEL, Klaus, "The Influence...", ob. cit., 2000, pág. 614). Años más tarde, VOGEL reitera que los Comentarios vinculan a la Administración tributaria pero no a los contribuyentes o a los tribunales: "*Der OECD-Kommentar bindet deswegen nur die Steuerverwaltungen,* […] *dagegen nicht die Steuerpflichtigen und Gerichte oder sie jedenfalls nur durch seine Fachautorität, die er zweifellos hat, und im Übrigen nur durch seine Argumente, soweit sie eben überzeugen*" (VOGEL, Klaus, "Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen", en HAARMANN, Wilhelm (ed.), *Auslegung und Andwendung von Doppelbesteuerungsabkommen*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Colonia, 2004, pág. 14). GARCÍA PRATS se manifiesta en el mismo sentido (GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, "Los modelos…", ob. cit., 2009, pág. 109).

[844] Véase SASSEVILLE, Jacques, "Court…", ob. cit., 2007, pág. 193.

dirija en un sentido amplio al conjunto de poderes del Estado y, de hecho, VAN DER BRUGGEN sostiene que la conveniencia de seguir los Comentarios al interpretar los tratados afecta tanto a las Administraciones tributarias como a los tribunales.[845]

En suma, en cuanto a la naturaleza jurídica del Modelo de la OCDE y sus Comentarios, hay que destacar que simplemente han sido objeto de una recomendación del Consejo de la OCDE dictada en virtud del art. 5.b) de la Convención de la OCDE. Tal recomendación, dirigida a los gobiernos de los Estados miembros de la OCDE, no obliga a las Administraciones tributarias a seguir el Modelo y los Comentarios en todo caso y tampoco limita la libertad de actuación del poder ejecutivo y judicial. Sin embargo, el hecho de que las recomendaciones de la OCDE no sean jurídicamente vinculantes no quiere decir que puedan ser ignoradas libremente[846] o que no puedan incidir en las fuentes formales del Derecho, como se expondrá más adelante de forma detallada. En el caso de los Estados no miembros de la OCDE, el carácter no vinculante de la recomendación es si cabe todavía más claro.

Por otra parte, al analizar previamente el proceso de elaboración del Modelo de la OCDE y de sus Comentarios se ha destacado la posibilidad de que tanto los Estados miembros como los no miembros expresen su desacuerdo con ciertos aspectos mediante la inclusión de reservas, observaciones y posiciones. En particular, los Estados miembros pueden formular reservas en relación con el Modelo y observaciones respecto a la interpretación propuesta en los Comentarios, mientras que en el caso de los Estados no miembros, sus manifestaciones de desacuerdo con el Modelo y los Comentarios reciben en todo caso la denominación de "posiciones". En cuanto a su naturaleza jurídica pueden destacarse los siguientes aspectos.

En el caso de las reservas al Modelo de la OCDE, hay que evitar confundirlas con las reservas a los tratados, cuyo régimen jurídico se encuentra regulado en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Las reservas al Modelo de la OCDE son una muestra de declaración unilateral que expresa desacuerdo con el contenido de un instrumento jurídicamente no vinculante. De hecho, dado que el propio Modelo no resulta jurídicamente vinculante, los Estados pueden también apartarse de él incluso si no hubieran formulado reservas. De ahí que para algunos autores, estas reservas a instrumentos jurídicamente no vinculantes parezcan sugerir que los Estados no descarten plenamente que este tipo de instrumentos, como recomendaciones, puedan tener ciertos efectos,[847] por ejemplo, contribuyendo al surgimiento de nuevas normas

[845] Véase VAN DER BRUGGEN, Edwin, "The Power…", ob. cit., 2003, pág. 270.

[846] Aunque es difícil imaginar que se puedan imponer "sanciones políticas" en el caso de que un Estado decida no seguir las recomendaciones de una organización internacional, un Estado miembro que las ignorara de forma sistemática actuaría de forma contraria al principio de buena fe (ibíd., pág. 262).

[847] Así se ha manifestado, en el contexto de la fiscalidad internacional, DUBUT, Thomas, "Les Commentaires du Modèle de Convention Fiscale de l'O.C.D.E. et l'interprétation des conventions bilatérales contre la double imposition – Contribution à l'étude de la normativité sans efficacité en droit

consuetudinarias.[848] En este sentido, el principal efecto de este tipo de reservas es el de constituir un elemento suplementario a tener en cuenta al interpretar los tratados para evitar la doble imposición según los criterios interpretativos de la Convención de Viena.[849]

Igualmente, los Estados miembros de la OCDE pueden formular observaciones sobre el contenido de los Comentarios, las cuales pueden ser consideradas como una declaración unilateral interpretativa referida también a un instrumento jurídicamente no vinculante. Si únicamente una de las partes a un tratado ha incluido una observación a los Comentarios o bien si cada una ha efectuado manifestaciones con un contenido diferente, resulta difícil determinar si la interpretación a seguir es la de las observaciones o la de los propios Comentarios al Modelo de la OCDE. En tales casos, LANG y BRUGGER entienden que si los dos Estados parte de un tratado no han manifestado la misma opinión, deberá acudirse a otros elementos a la hora de interpretar el tratado.[850] Alternativamente, puede entenderse que las diferentes observaciones o posiciones interpretativas que las partes hayan podido formular constituyen también elementos suplementarios en el sentido de la Convención de Viena a tener en cuenta al interpretar un tratado en el contexto de las circunstancias de cada caso.[851]

En cuanto a los Estados no miembros de la OCDE, pueden incluir posiciones para expresar su desacuerdo tanto con aspectos del Modelo como de los Comentarios. Estas posiciones tendrán una naturaleza análoga a la de las reservas y observaciones manifestadas por los Estados miembros y, por lo tanto, podrán ser consideradas como una declaración unilateral relativa a un instrumento jurídicamente no vinculante, ya sea para expresar el desacuerdo con su contenido o bien para indicar la interpretación que se considere más adecuada. Así pues, dado que las posiciones se refieren a un instrumento jurídicamente no vinculante, es claro que tampoco limitan la libertad de los Estados que

---

international public", *Revue de la recherche juridique – Droit prospectif*, vol. 34, núm. 3, 2009, pág. 1458. En relación con otros ámbitos, véase, por ejemplo, SCHWAGER, Stefan, *Empfehlungen internationaler Organisationen besonders auf dem Gebiet der europäischen Raumordnung*, Helbing & Lichtenhahn, Basilea, 1990, págs. 75-76.

[848] De ahí que para CHINKIN tales manifestaciones simplemente deban ser vistas como un rechazo expreso a la posibilidad de quedar vinculado en el futuro por una nueva norma consuetudinaria con tal contenido (véase CHINKIN, Christine M., "The Challenge…", ob. cit., 1989, págs. 860-861).

[849] Para una presentación detallada de esta cuestión, véase VEGA GARCÍA, Alberto, "The Legal Status and Effects of Reservations, Observations and Positions to the OECD Model Convention", en MAISTO, Guglielmo (ed.), *Departures from the OECD MC and Commentaries: Reservations, observations and positions in EU law and tax law*, IBFD, Ámsterdam, en prensa.

[850] Véase LANG, Michael; BRUGGER, Florian, "The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation", *Australian Tax Forum*, vol. 23, núm. 7, 2008, pág. 101.

[851] Para una presentación detallada de esta cuestión, véase VEGA GARCÍA, Alberto, "The Legal…", ob. cit., en prensa.

las formulan, a pesar de lo cual China e Indonesia han preferido declarar expresamente que sus posiciones no les vinculan a la hora de negociar con otros Estados nuevos tratados para evitar la doble imposición.[852]

C. El Modelo de convenio de Naciones Unidas

Tras la Segunda Guerra Mundial, la idea de establecer una Comisión Fiscal en el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas aparece ya en el Informe de la Comisión Preparatoria de las Naciones Unidas y, en general, las funciones que se previó que realizara coinciden fundamentalmente con las que ya llevaba a cabo el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones.[853] Sin embargo, como se apuntó previamente, pronto resultó evidente que en el contexto de la Guerra Fría y de la descolonización resultaría imposible alcanzar acuerdos significativos, por lo que no es de extrañar que la OCDE, que agrupaba un número limitado y homogéneo de países, se convirtiera rápidamente en el principal foro internacional sobre fiscalidad internacional.[854] De todos modos, si bien las Naciones Unidas, a diferencia de la Sociedad de Naciones, no ocuparon una posición preeminente en este ámbito, también han tenido un papel digno de mención, especialmente a la hora de incorporar la posición de los países en vías de desarrollo, por lo que también trataremos su actividad.

1. Principales características de su proceso de elaboración

a) La Comisión Fiscal y Financiera del Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (1946-1954)

En 1946, el Consejo Económico y Social estableció una Comisión Fiscal y Financiera que incluía quince expertos seleccionados por los Estados miembros.[855] En este sentido,

[852] Véase OCDE, *Model…*, ob. cit., 2010, Posiciones de Economías no miembro de la OCDE al Modelo de Convenio para evitar la doble imposición, Introducción, párrafo 5, nota al pie 1.

[853] Véase SOCIEDAD DE NACIONES, *Report…,* ob. cit., 1946, págs. 8-14.

[854] Igualmente, PICCIOTTO también considera que las diferencias de perspectiva que existían entre los países anglosajones y los países de la Europa continental fueron otro factor que no permitió que el problema de la fiscalidad internacional fuera tratado de forma puramente técnica (PICCIOTTO, Sol, *International…*, ob. cit., 1992, pág. 51).

[855] El Consejo Económico y Social es, junto con el Consejo de Seguridad y la Asamblea General, uno de los principales órganos de las Naciones Unidas, si bien no dispone propiamente de competencias normativas, esto es, fundamentalmente se encarga de preparar informes y estudios, así como de hacer recomendaciones a la Asamblea General y a las Agencias especializadas de Naciones Unidas (BOYLE, Alan E.; CHINKIN, Christine*, The Making…*, ob. cit., 2007, págs. 119-120).

las principales potencias de la época (China, Estados Unidos, Francia, Reino Unido y la Unión Soviética) tuvieron una notable presencia al ser reelegidas posteriormente en diversas ocasiones.[856] Las funciones de esta Comisión no se limitaban a proponer medidas para evitar la doble imposición y la evasión fiscal, sino que también prestaba asistencia técnica a países en vías de desarrollo en relación con la reforma de su sistema fiscal, además de llevar a cabo otras tareas más técnicas, como la de servir de centro de documentación y de recopilación de los tratados en vigor.

En relación con la actuación de la Comisión Fiscal y Financiera durante estos años, hay que destacar que se aprobó una resolución indicando que los tratados internacionales eran el mejor mecanismo para evitar la doble imposición y que el mayor sacrificio debía recaer en el Estado de la residencia del contribuyente, aunque sin indicar que el derecho del Estado de la fuente a exigir tributos fuera exclusivo.[857]

Sin embargo, el papel de la Comisión Fiscal y Financiera pronto entró en crisis, hasta el punto de que tras 1954 dejó de reunirse. El principal motivo fue la dificultad de llegar a acuerdos a causa de la divergencia de intereses entre países industrializados y países en vías de desarrollo, junto con las tensiones propias de la Guerra Fría. Más aún, en 1964 se creó el Departamento de Asuntos Fiscales del Fondo Monetario Internacional, que pasó a ocuparse de las tareas de asistencia técnica a países subdesarrollados, por lo que el papel de la Comisión Fiscal y Financiera quedó todavía más limitado.[858]

b) La preparación del Modelo de Naciones Unidas (1968-1980)

Años más tarde, las Naciones Unidas se volvieron a convertir en un foro destacado en el ámbito de la fiscalidad internacional ya que supusieron un contrapeso a la posición incluida en los trabajos desarrollados por la OCDE. Hay que tener en cuenta que durante las primeras décadas posteriores al fin de la Segunda Guerra Mundial alcanzaron su independencia numerosos Estados africanos y asiáticos que previamente habían sido colonias de Estados europeos.

Sin embargo, el modelo de convenio presentado en 1963 por la OCDE no resultaba atractivo para estos países con escasas inversiones en el exterior, ya que restringía la

[856] Como CHRÉTIEN apunta, ello muestra que a pesar de la igualdad de los distintos Estados en el plano jurídico, existía una desigualdad de hecho que también podía apreciarse en otros órganos de las Naciones Unidas (CHRÉTIEN, Maxime, "Contribution…", ob. cit., 1954, pág. 30).

[857] Véase PICCIOTTO, Sol, *International*..., ob. cit., 1992, pág. 51.

[858] Ibíd., pág. 53. Igualmente, CHRÉTIEN considera que la Comisión Fiscal y Financiera debería haber tenido un perfil más técnico (CHRÉTIEN, Maxime, "Contribution à l'étude du Droit International Fiscal Actuel: Le rôle des Organisations Internationales dans le règlement des questions d'impôts entre les divers États", *Recueil des Cours*, vol. 86, 1954, págs. 5-116.).

posibilidad de exigir tributos en el Estado en que se generaba la renta. Como indica SURREY, los países en vías de desarrollo, que no habían participado en la preparación del Modelo de la OCDE, se mostraban reacios a tomarlo como modelo en la negociación de sus nuevos tratados para evitar la doble imposición.[859] Según DAVIES, cuando entre dos Estados existen importantes asimetrías en los flujos de inversiones, los tratados para evitar la doble imposición suelen provocar normalmente una pérdida de ingresos tributarios para los países importadores netos de capitales, que suelen caracterizarse por ser países en vías de desarrollo.[860]

De ahí que la tensión entre los países desarrollados y los países en vías de desarrollo fuera evidente a la hora de negociar nuevos tratados para evitar la doble imposición. Como SAIZ DE BUJANDA apunta, este aspecto debe ser tenido en cuenta a la hora de estudiar este tipo de instrumentos jurídicos ya que no se trata de una cuestión meramente económica, sino que fundamentalmente plantea "problemas de justicia".[861]

Por lo general, los países que se habían independizado recientemente, caracterizados frecuentemente por ser países en vías de desarrollo, no fueron parte de nuevos tratados, si bien en algunos casos las antiguas metrópolis habían negociado en su nombre tratados para evitar la doble imposición poco antes de que se independizaran.[862] Este es el caso, por ejemplo, de los ocho tratados de los que Ghana era parte y que habían sido negociados por las autoridades británicas antes de que el país se convirtiera en un Estado independiente.[863] En la opinión de WHITTAKER, los tratados celebrados entre países desarrollados de acuerdo con el Modelo de la OCDE tienen como única finalidad la eliminación de la doble imposición, mientras que en el caso de los tratados celebrados entre países desarrollados y países en vías de desarrollo se debería esperar que también

[859] Véase SURREY, Stanley S., "United Nations Group of Experts and the Guidelines for Tax Treaties between Developed and Developing Countries", *Harvard International Law Journal*, vol. 19, núm. 1, 1978, pág. 7.

[860] Véase DAVIES, Roland B., "Tax Treaties...", ob. cit., 2004, pág. 790. BAISTROCCHI emplea la expresión "red asimétrica de tratados para evitar la doble imposición" para referirse a los tratados celebrados por dos Estados cuyos flujos de inversiones son muy desiguales (BAISTROCCHI, Eduardo A., "The Use and Interpretation of Tax Treaties...", ob. cit., 2008). Para más detalles sobre la fiscalidad de las inversiones extranjeras en los países en vías de desarrollo, véase ONGWAMUHANA, Kibuta, *The Taxation of Income from Foreign Investments: A Tax Study of Some Developing Countries*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, Boston, 1991.

[861] Véase SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Sistema de Derecho Financiero*, Introducción, vol. 2, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, pág. 477.

[862] Como muestra DAVIES, cuanto mayor es el desequilibrio en los flujos de inversiones entre dos Estados, menor es la probabilidad de que exista entre ellos un tratado para evitar la doble imposición (DAVIES, Roland B., "Tax Treaties…", ob. cit., 2004, pág. 790).

[863] Respecto a la política del Reino Unido en relación con sus antiguas colonias, véase PICCIOTTO, Sol, *International…*, ob. cit., 1992, págs. 55-56.

contribuyeran al progreso económico de estos últimos.[864] Como apunta FLICK, el principio de justicia entre los Estados requería el reconocimiento a nivel tributario de la situación especial en que se encontraban los países en vías de desarrollo.[865]

Así, siguiendo la resolución 1273 (XVIII) del Comité Económico y Social de las Naciones Unidas de 4 de Agosto de 1967, el Secretario General de Naciones Unidas estableció un Grupo de Expertos Ad Hoc, respondiendo a las demandas expresadas por los países en vías de desarrollo, que gracias a que constituían la mayoría de miembros de las Naciones Unidas pudieron exigir que tal cuestión fuera tratada en profundidad por esta organización internacional.[866] Entre los resultados de su trabajo destacan las Directrices para convenios de doble imposición entre países desarrollados y países en vías de desarrollo (1974), el Manual para la negociación de convenios de doble imposición entre países desarrollados y países en vías de desarrollo (1979), así como el Modelo de tratado (1980).

De todos modos, hay que destacar que los trabajos desarrollados por las Naciones Unidas no supusieron un cambio radical respecto a las propuestas de la OCDE. Al contrario, la actividad de la OCDE constituyó el punto de partida sobre el que las Naciones Unidas desarrolló su actividad y constató los puntos de desacuerdo. Así, inicialmente se tomó como referente de los trabajos el borrador publicado por la OCDE en 1963, pero posteriormente también se adoptaron gran parte de las reformas introducidas por la OCDE en la revisión de su modelo publicada en 1977. De esta forma, el Grupo de Expertos de Naciones Unidas pretendía ganar en celeridad.[867] En general, puede decirse que la perspectiva de las Naciones Unidas da prioridad a la imposición en el Estado de la fuente, por ejemplo, ampliando la noción de establecimiento permanente. Sin embargo, se aceptaba que además del Estado de la fuente, el Estado de la residencia del contribuyente también estuviera facultado para exigir tributos. Así pues, uno de los principales puntos conflictivos de las negociaciones consistía en determinar en qué medida debía admitirse la tributación en el Estado de la fuente de los distintos tipos de renta.[868]

[864] Véase WHITTAKER, Donald R., "An Examination of the OECD and UN Model Tax Treaties: History, Provisions and Applications to US Foreign Policy", *North Carolina Journal of International Law and Commercial Regulation*, vol. 8, núm. 1, 1982, pág. 60.

[865] Véase FLICK, Hans, "Recht und Gerechtigkeit im internationalen Steuerrecht", *Finanz-Rundschau*, vol. 43, núm. 9, 1961, pág. 174.

[866] Véase ONGWAMUHANA, Kibuta, *The Taxation…*, ob. cit., 1991, pág. 33.

[867] Véase SURREY, Stanley S., "United Nations...", ob. cit., 1978, pág. 7.

[868] Véanse PICCIOTTO, Sol, *International…*, ob. cit., 1992, pág. 57; y SURREY, Stanley S., "United Nations...", ob. cit., 1978, págs. 8-9.

A pesar de que frecuentemente los convenios para evitar la doble imposición comportaban un mayor sacrificio para los países en vías de desarrollo que para los países desarrollados, la necesidad que tenían muchos Estados de atraer inversiones comportaba que estuvieran dispuestos a renunciar a una parte de su capacidad para exigir tributos. Así, países en vías de desarrollo como Corea del Sur, Egipto, las Filipinas, Sri Lanka y Tailandia pronto empezaron a desarrollar su red de convenios y en ciertos casos incluso ratificaron tratados entre ellos, como los celebrados entre la India y Tanzania en 1981, Corea y Malasia en 1983, e Indonesia y Tailandia en 1982.[869] Igualmente, las reformas económicas introducidas durante los años setenta por los Estados del bloque comunista también comportaron la ratificación de tratados para evitar la doble imposición por estos Estados, como por ejemplo los celebrados entre Polonia y la República Federal de Alemania (1972), entre la URSS y los Estados Unidos (1973), así como muchos otros celebrados posteriormente por Estados como Bulgaria, Checoslovaquia, Hungría, Polonia, la República Democrática Alemana, Rumanía o la Unión Soviética.[870]

El Grupo de Expertos Ad Hoc sobre Tratados para evitar la doble imposición entre países desarrollados y países en vías de desarrollo, establecido en 1968, estaba compuesto por altos funcionarios encargados de cuestiones tributarias en sus respectivos Estados. Los miembros de este Grupo actuaban a título personal y por lo tanto no representaban oficialmente a los Estados de los que procedían ni tampoco a todos los países desarrollados o en vías de desarrollo cuyos intereses se podían ver afectados por los resultados de su trabajo.[871] Sin embargo, como recuerda SURREY, tales expertos eran frecuentemente los responsables directos de la negociación de nuevos tratados para evitar la doble imposición en los Estados que los habían nombrado.[872] De todos modos, se intentó que los diferentes tipos de países estuvieran representados de forma equilibrada.

Inicialmente, el Grupo de Expertos se encargó de preparar el Manual para la negociación de tratados bilaterales para evitar la doble imposición entre países desarrollados y países en vías de desarrollo. Para preparar tal manual fueron necesarios siete encuentros entre 1968 y 1977 en los que participaron miembros de Alemania, Argentina, Brasil, Chile, Estados Unidos, Francia, Ghana, India, Israel, Japón, Sudán, Suiza, Túnez, Turquía, y el Reino Unido. Igualmente, también asistieron observadores de otros Estados (Austria, Bélgica, la República de Corea, España, Finlandia, México,

[869] Véase PICCIOTTO, Sol, *International*..., ob. cit., 1992, pág. 57.

[870] Ibíd., pág. 58.

[871] Véase MUTÉN, Leif, "Double taxation conventions between industrialised and developing countries", en *Double Taxation Treaties Between Industrialised and Developing Countries; OECD and UN Models, a Comparison – Proceedings of a Seminar held in Stockholm in 1990 during the 44th Congress of the International Fiscal Association*, Kluwer, Deventer, 1992, pág. 3.

[872] Véase SURREY, Stanley S., "United Nations...", ob. cit., 1978, pág. 6.

Nigeria, Suazilandia y Venezuela) así como de cinco organizaciones internacionales: tres organizaciones intergubernamentales (la OCDE, el Fondo Monetario Internacional y la Organización de Estados Americanos) y dos organizaciones no gubernamentales (la *International Fiscal Association* y la Cámara de Comercio Internacional).[873]

En cuanto a la forma como actuaba el Grupo de Expertos, SURREY ha destacado que operaba por consenso, que era declarado por el presidente de la sesión sin necesidad de proceder a la votación de los diferentes asuntos. Sin embargo, incluso tras alcanzar una posición de consenso, todavía era posible manifestar en los Informes del Grupo propuestas alternativas, si bien sin indicar de forma explícita el miembro del Grupo (o país) que las proponía.[874]

De todos modos, IRISH considera que tales encuentros no fueron suficientes para promover una mayor implicación de los países en vías de desarrollo en las cuestiones sobre fiscalidad internacional ya que solo pudo asistir un reducido número de estos países y, además, frecuentemente sus Administraciones tributarias no contaban con los medios suficientes, como personal adecuadamente preparado, para participar activamente en las negociaciones.[875]

En relación con los participantes en el Grupo de Expertos Ad Hoc sobre tratados para evitar la doble imposición entre países desarrollados y países en vías de desarrollo, a título de ejemplo puede citarse que en el quinto encuentro, celebrado en 1973, tomaron parte expertos procedentes de Alemania, Argentina, Brasil, Chile, Estados Unidos, Filipinas, Francia, Ghana, India, Israel, Japón, Noruega, Países Bajos, Pakistán, Sri Lanka, Sudán, Suiza, Túnez, Turquía y el Reino Unido.

Igualmente, también asistieron observadores de otros Estados, de las agencias especializadas de Naciones Unidas, de otras organizaciones intergubernamentales y de organizaciones no gubernamentales.[876] Así, por ejemplo, el encuentro contó con la presencia de un observador de la *International Fiscal Association* (IFA), que informó sobre la voluntad de esta organización de coordinar sus actividades a largo plazo con los trabajos del Grupo de Expertos. En concreto, los congresos de la IFA trataron algunas de las cuestiones que centraban la atención de los miembros del Grupo de Expertos,

[873] Para un resumen de la evolución histórica de las actividades de Naciones Unidas en materia de fiscalidad internacional, véase la intdocción a su Modelo (NACIONES UNIDAS, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, Nueva York, 2011, págs. vi-xiii).

[874] Véase SURREY, Stanley S., "United Nations...", ob. cit., 1978, pág. 6.

[875] Véase IRISH, Charles R., "International…", ob. cit., 1974, pág. 300.

[876] Véase NACIONES UNIDAS, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, *Tax Treaties between Developed and Developing Countries*, Fifth report, Nueva York, ST/ESA/18, 1975, pág. 2.

quienes posteriormente recibieron las publicaciones derivadas de tales encuentros.[877] Igualmente, no hay que olvidar que los trabajos del Grupo de Expertos contaban con el apoyo de los Informes sobre los temas pendientes de tratar preparados por la Secretaría General, frecuentemente con la colaboración de asesores externos.

Tras apreciar la imposibilidad de alcanzar un acuerdo multilateral para evitar la doble imposición a nivel mundial, se constató la conveniencia de preparar un modelo de tratado bilateral propio.[878] En concreto, tal encargo fue formulado formalmente en la decisión 1978/14 del Consejo Económico y Social.

De la preparación del borrador de Modelo de tratado se encargó la Secretaría de las Naciones Unidas a partir de los trabajos desarrollados previamente por el Grupo de Expertos, fundamentalmente las directrices contenidas en el Manual para la negociación de tratados para evitar la doble imposición entre países desarrollados y países en vías de desarrollo. Dado que, a su vez, tales trabajos se habían basado en el Modelo de convenio de la OCDE, puede afirmarse que tal texto fue el punto de partida de los trabajos de Naciones Unidas. Ello facilitaba mucho la preparación de un nuevo Modelo, ya que permitía aprovechar los conocimientos técnicos desarrollados por la OCDE. Además, también se consideró que por cuestiones prácticas resultaba más conveniente partir de los trabajos de la OCDE, habida cuenta de que tal modelo se empleaba de base tanto para la preparación de convenios entre Estados miembros de esta organización como entre países desarrollados y países en vías de desarrollo.[879]

Como expone BAISTROCCHI, la similitud del Modelo de Naciones Unidas con el de la OCDE se explica por el hecho de que los tratados para evitar la doble imposición llevan aparejado un efecto o externalidad de red. Así, a medida que se incremente el número de tratados bilaterales que se basen en un modelo, menores serán los costes de

[877] Ibíd., pág. 4.

[878] De todos modos, aunque su relevancia práctica haya sido limitada, sí que existen algunos tratados multilaterales para evitar la doble imposición, como el Tratado multilateral de los países del Norte de Europa (Consejo Nórdico), de 22 de marzo de 1983, para eliminar la doble imposición en los impuestos sobre la renta y el patrimonio. Para más detalles sobre las medidas multilaterales para evitar la doble imposición, véase CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *La Doble...*, ob. cit., 1997, págs. 193-208.

[879] Así pues, la elaboración de un modelo completamente alejado de los trabajos desarrollados hasta la fecha hubiera dificultado su empleo, ya que necesariamente tenía que convivir con la aplicación del modelo de la OCDE. Sobre esta cuestión, véase NACIONES UNIDAS, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, Nueva York, ST/ESA/PAD/SER.E/21, 2001, pág. x, párrafo 9.

diseminar información sobre su contenido, hasta el punto de que el primer modelo se acabará imponiendo sobre el resto.[880]

Posteriormente, el borrador de Modelo preparado por la Secretaría fue revisado por el Grupo de Expertos en su octavo encuentro celebrado en 1979 y al año siguiente fue publicado por las Naciones Unidas. Por lo tanto, desde que el Comité Económico y Social planteó en 1967 la necesidad de establecer un grupo de expertos que pudiera ocuparse de preparar un borrador alternativo hasta que este texto fue publicado transcurrieron 13 años.

Si bien formalmente se trata de un modelo de tratado para evitar la doble imposición entre países desarrollados y países en vías de desarrollo, hay que tener presente que la distinción entre los dos conjuntos de países no siempre es clara. En ocasiones se considera que el grupo de Estados miembros de la OCDE equivale al de países desarrollados, si bien hay que tener en cuenta que algunos Estados no miembros disponen igualmente de un nivel de renta per cápita muy elevado, como sucede en el caso de países exportadores de petróleo como Arabia Saudita, Bahréin, Brunei Darussalam, Kuwait, Omán y Qatar. A pesar de ello, lo más relevante a la hora de negociar un tratado para evitar la doble imposición no es la renta per cápita del país, sino su posición como importador o exportador neto de capitales.

En cuanto al resultado, fundamentalmente hay que destacar que el Modelo de Naciones Unidas sigue la misma lógica que el Modelo de la OCDE, si bien en algunos aspectos da un mayor peso a la tributación en el Estado en que se generaron las rentas. De todos modos, la doctrina también ha apuntado que en ciertos ámbitos, como la tributación de los servicios (art. 13), es el Modelo de Naciones Unidas el que influyó en el Modelo de la OCDE.[881]

Sin embargo, según la opinión de autores como PIRES[882] y FIGUEROA,[883] el resultado de los trabajos no cumplió con los objetivos fijados por el Secretario General de Naciones Unidas cuando convocó el Grupo de Expertos que incluyera a representantes de ambos

[880] De este modo BAISTROCCHI explica que el Modelo de Naciones Unidas se adaptara prograsivamente al de la OCDE y que otros modelos, como el elaborado por los países del Pacto Andino, perdieran gran parte de su relevancia (BAISTROCCHI, Eduardo A., "The Use and Interpretation of Tax Treaties…", ob. cit., 2008, págs. 380-384).

[881] Véase HUBER, Matthias; RENTZSCH, Daniel P., "Conference…", ob. cit., 2008, pág. 541.

[882] Para PIRES, el hecho de que el Modelo de Naciones Unidas sea tan similar al de la OCDE conlleva que su utilidad sea cuestionable (PIRES, Manuel, "Quo…", ob. cit., 2001, pág. 395).

[883] Véase FIGUEROA, A. H., "Comprehensive Tax Treaties", en *Double Taxation Treaties Between Industrialised and Developing Countries; OECD and UN Models, a Comparison – Proceedings of a Seminar held in Stockholm in 1990 during the 44th Congress of the International Fiscal Association*, Kluwer, Deventer, 1992, pág. 12.

tipos de países y todavía menos las expectativas de los países en vías de desarrollo. Para el este último autor, tal resultado se debe al hecho de que los países desarrollados mantenían una clara posición común mientras los países en vías de desarrollo tenían posiciones heterogéneas y en determinados casos existía una cierta dependencia cultural hacia otros países.[884] De todos modos, según COURT, el hecho de que los miembros del Grupo de Expertos originarios de países en vías de desarrollo no tuvieran una posición homogénea no debería ser visto como algo negativo, ya que al fin y al cabo actuaban a título individual y la negociación no debía plantearse como una confrontación entre dos bloques de países. Más aún, el anterior autor considera que entre los expertos de países desarrollados como los Estados Unidos, Francia y Suiza también había importantes diferencias de criterio. [885] Igualmente, SURREY valora de forma positiva el hecho de que los miembros del Grupo de Expertos no operaran formando bloques de intereses contrapuestos.[886]

Por ejemplo, uno de los aspectos especialmente criticados por los países en vías de desarrollo fue el hecho de que el articulado del Modelo de Naciones Unidas no admitiera expresamente las denominadas cláusulas "*tax sparing*", de forma que se aceptara la posibilidad de deducir impuestos que en realidad no se habían pagado gracias a la aplicación de beneficios fiscales. En caso de que no se contemple tal posibilidad, la reducción de la tributación en el Estado de la fuente es compensada por una mayor tributación en el Estado de residencia, de forma que los incentivos fiscales que puedan introducirse en el Estado de la fuente pierden su atractivo.[887] Así pues, los países en vías de desarrollo han considerado tradicionalmente que este tipo de cláusulas era necesario para poder atraer inversiones extranjeras[888] y, si bien algunos Estados

[884] Ibíd., pág. 12.

[885] Véase COURT, J. F., "Some reflections on the experience of the UN Model in tax treaties between developed and developing countries", en *Double Taxation Treaties Between Industrialised and Developing Countries; OECD and UN Models, a Comparison – Proceedings of a Seminar held in Stockholm in 1990 during the 44th Congress of the International Fiscal Association*, Kluwer, Deventer, 1992, pág. 15.

[886] Como señala SURREY, frecuentemente existían criterios divergentes dentro del grupo de países desarrollados y del grupo de países en vías de desarrollo. Por ejemplo, algunos países desarrollados preferían evitar la doble imposición mediante la exención de las rentas obtenidas en el extranjero mientras otros eran partidarios de permitir la deducción de los impuestos pagados en el extranjero. En relación con esta cuestión véase SURREY, Stanley S., "United Nations...", ob. cit., 1978, pág. 6.

[887] Respecto a la compleja relación entre los incentivos fiscales de los países en vías de desarrollo para atraer inversiones y la fiscalidad en los países exportadores de capital de las rentan obtenidas en el extranjero, véase el detallado estudio de VIHERKENTTÄ y, especialmente, su análisis de las cláusulas "tax-sparing" (VIHERKENTTÄ, Timo, *Tax Incentives in Developing Countries and International Taxation*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1991, págs. 140-177).

[888] Países como la India han insistido tradicionalmente en la introducción de este tipo de cláusulas (VAISH, O.P., "Double Tax Conventions between industrialised and Developing Countries: India's Experience", en *Double Taxation Treaties between Industrialised and Developing Countries: OECD and UN Models, a Comparison – Proceedings of a Seminar held in Stockholm in 1990 during the 44th*

desarrollados como el Reino Unido han aceptado la inclusión de tales cláusulas en numerosos tratados con países en vías de desarrollo,[889] otros países como los Estados Unidos se han mostrado tradicionalmente en contra.[890]

Sin embargo, el articulado del Modelo de Naciones Unidas no contiene ningún precepto concreto relativo a esta cuestión, que es tratada únicamente por los Comentarios al Modelo de Naciones Unidas. Como indica COLLINS, la ausencia de una disposición sobre "*tax-sparing*" es posiblemente una de las omisiones más importantes del Modelo desde el punto de vista de los países en vías de desarrollo.[891] Así pues, el Modelo de

Congress of the International Fiscal Association, Kluwer, Deventer, 1992, pág. 24). Igualmente, algunos países latinoamericanos también han exigido habitualmente la introducción de este tipo de cláusulas, si bien la frecuencia con que se emplean se ha reducido de forma drástica desde la década de 1990 (FLORET SILVA XAVIER, Manoela, "Tax Treaty Policy in Latin America", en STEFANER, Marcus; ZÜGER, Mario (eds.), *Tax Treaty Policy and Development*, Linde, Viena, 2005, pág. 220).

[889] Tales demandas fueron tenidas en cuenta por Estados desarrollados como el Reino Unido, que ha introducido disposiciones sobre "tax sparing" en sus tratados siempre que en su conjunto el convenio resultara equilibrado para ambos países y los beneficios fiscales se concedieran con el propósito de promover proyectos concretos que contribuyeran al desarrollo industrial, comercial o científico (COLLINS, M. H., "Brief Survey of the Development and Main Features of the United Kingdom's Double Taxation Agreements with Developing Countries", en *Double Taxation Treaties Between Industrialised and Developing Countries; OECD and UN Models, a Comparison – Proceedings of a Seminar held in Stockholm in 1990 during the 44th Congress of the International Fiscal Association*, Kluwer, Deventer, 1992, pág. 29).

[890] Existen varias razones por las que los Estados Unidos rechazaron la introducción de cláusulas "tax-sparing". Por una parte, por consideraciones constitucionales de orden interno, ya que en la aprobación de los tratados solo participa el Senado y se considera que la introducción de una cláusula "tax sparing" sería un beneficio fiscal para los contribuyentes norteamericanos y por lo tanto en la adopción de tal tipo de medidas debería participar también la Cámara de Representantes. Por otra parte, existen otros motivos de fondo que según los Estados Unidos desaconsejan este tipo de medidas, fundamentalmente el hecho de que a la hora de decidir dónde efectuar una inversión debería tenerse en cuenta únicamente su rentabilidad, independientemente de la fiscalidad, para evitar que se generen resultados ineficientes. Para más detalles sobre la posición norteamericana, véase KRAGEN, Adrian A., "Double…", ob. cit., 1964, pág. 331; WHITTAKER, Donald R., "An Examination...", ob. cit., 1982, págs. 56-58; y FEINBERG, M. S., "United States Views on Selected Aspects of Developing Country Tax Treaty Issues", en *Double Taxation Treaties Between Industrialised and Developing Countries; OECD and UN Models, a Comparison – Proceedings of a Seminar held in Stockholm in 1990 during the 44th Congress of the International Fiscal Association*, Kluwer, Deventer, 1992, págs. 39-42. La posición de los Estados Unidos es compartida por BROOKS, Kim, "Tax Sparing…", ob. cit., págs. 505-564, si bien otros autores como BROWN recomiendan la introducción de reformas en el sistema tributario norteamericano y la exención de las rentas derivadas de inversiones en los países menos desarrollados (BROWN, Karen B., "Missing Africa: Should U.S. International Tax Rules Accommodate Investment in Developing Countries?", *University of Pennsylvania Journal of International Economic Law*, vol. 23, núm. 1, 2002, págs. 45-83).

[891] Véase COLLINS, M. H., "Brief Survey…", ob. cit., 1992, pág. 35.

Naciones Unidas únicamente trata esta cuestión de forma tangencial en sus comentarios.[892]

c) La actualización del Modelo de Naciones Unidas

La denominación del Grupo de Expertos se modificó en 1980 y pasó a llamarse "Grupo de Expertos Ah Hoc en Cooperación Tributaria Internacional", de acuerdo con la resolución 13/1980 del Consejo Económico y Social. Más adelante, la tarea de tal Grupo de Expertos se centró en revisar y actualizar el Modelo publicado en 1980 para tener en cuenta los cambios producidos en la economía así como las modificaciones efectuadas también en el Modelo de la OCDE. Así pues, en el octavo encuentro del Grupo de Expertos celebrado en 1997 se estableció un grupo de trabajo más reducido (*focus group*) encargado de revisar tanto el Modelo de tratado como el Manual para la negociación de tratados bilaterales entre países desarrollados y países en vías de desarrollo.

Tras la actividad del *focus group* y de los trabajos llevados a cabo en los encuentros del Comité de Expertos celebrados en 1995 y 1997, el Comité de Expertos adoptó la versión revisada del Modelo de convenio en el encuentro celebrado en 1999. Tal encuentro contó con la participación de los miembros del Comité de Expertos procedentes de Alemania, Argentina, Brasil, Burkina Faso, China, Costa de Marfil, Egipto, España, los Estados Unidos, Finlandia, Ghana, India, Indonesia, Israel, Jamaica, Marruecos, México, los Países Bajos, la Autoridad Palestina, el Reino Unido y Suiza (los miembros de Francia, Japón, Nigeria y Pakistán no asistieron al encuentro pese a estar convocados).[893]

En esta ocasión también asistieron observadores, tanto de otros Estados como de otras instituciones. En concreto, estuvieron presentes observadores de Australia, Bélgica, Brasil, Chile, China, Gabón, India, Marruecos, Rusia, Senegal y el Reino Unido. Más aún, la única organización intergubernamental que envió observadores fue la OCDE, aunque también hubo observadores de otras instituciones como la Cámara de Comercio Internacional o el *International Bureau of Fiscal Documentation*.[894]

Posteriormente, las sugerencias efectuadas por los miembros del Comité de Expertos sobre tales cambios fueron analizadas por un Comité Directivo (*steering committee*),

[892] Inicialmente el comentario al art. 23 del Modelo de Naciones Unidas, que menciona la posibilidad de introducir este tipo de cláusulas, coincidía con el comentario al mismo artículo incluido en el Modelo de la OCDE, aunque en 2000 este último se modificó para destacar los inconvenientes de estas cláusulas.

[893] Véase NACIONES UNIDAS, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, *United Nations Model…*, ob. cit., 2001págs. xii-xiii, párrafo 14.

[894] Ibíd., pág. xiii, párrafo 15.

que aprobó la versión final del Modelo de convenio por consenso. Una vez aprobado el texto final se procedió a la publicación de la actualización de 2001 del Modelo.[895] Como señala KOSTERS, la mayor parte de los cambios introducidos durante esta última etapa tuvieron como finalidad aproximar el Modelo de Naciones Unidas al elaborado previamente por la OCDE.[896]

Así pues, puede observarse que la revisión del Modelo de Naciones Unidas fue relativamente compleja, ya que en ella intervino no solo el Grupo de Expertos, sino también un grupo de trabajo más reducido (*focus group*) y un comité directivo cuyos miembros procedían de Argentina, Israel, Marruecos, el Reino Unido y los Estados Unidos. De la coordinación de estos distintos órganos se encargó el Secretario del Grupo de Expertos.[897]

Como BAISTROCCHI ha destacado, tras la revisión del Modelo de Naciones Unidas, este ha tendido a aproximarse al de la OCDE, algo que para el citado autor se debe al hecho de que este último modelo sea el estándar aplicado en la mayoría de tratados.[898] Igualmente, la doctrina ha apuntado que la aproximación de ambos modelos se ha visto favorecida por el dinamismo económico de algunos países no miembros de la OCDE, que ha desdibujado la clara distinción entre países desarrollados y países en vías de desarrollo que existía en la época en que el Modelo de Naciones Unidas fue preparado. Así, cada vez es menos frecuente que los Estados partan de posiciones maximalistas a la hora de elegir entre la tributación en el Estado de residencia o de la fuente de la renta, esto es, ambas opciones son vistas como complementarias.[899] De forma similar, AVERY JONES considera que no es necesario que exista un modelo de tratado diseñado específicamente para los países en vías de desarrollo, sino que bastaría con que a la hora de aplicar el Modelo de la OCDE se tuviera en cuenta que en relación con ciertos países resulta conveniente dar un mayor peso a la tributación en el Estado de la fuente.[900] De hecho, la propia OCDE ha ido incorporando a países generalmente partidarios de la

[895] En relación con el procedimiento de revisión del Modelo de Convenio, véase ibíd., pág. xi, párrafos 11 y 12.

[896] Véase KOSTERS, Bart, "The United Nations Model Tax Convention and its Recent Developments", *Asia-Pacific Tax Bulletin*, vol. 5, núm. 1, 2004, pág. 7.

[897] Véase NACIONES UNIDAS, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, *United Nations Model…*, ob. cit., 2001, pág. xii, párrafo 12.

[898] Véase BAISTROCCHI, Eduardo A., "The Use and Interpretation of Tax Treaties…", ob. cit., 2008, pág. 374.

[899] Véase, por ejemplo, OLIVER, J. David B., "The OECD Model and Non-Member Countries", *Intertax*, vol. 25, núm. 5, 1997, págs. 178-179. GARCÍA PRATS también destaca la complementariedad de los dos modelos y su progresiva convergencia (GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, "Los modelos…", ob. cit., 2009, pág. 105).

[900] Véase AVERY JONES, John F., "The David R. Tillinghast Lecture – Are Tax Treaties Necessary?", *Tax Law Review*, vol. 53, núm. 1, 1999, pág. 2.

tributación en el Estado de la fuente, como Australia, Nueva Zelanda, México y algunos países de la Europa del Este, por lo que su posición ya no es tan uniforme.[901]

En relación con el papel actual de las Naciones Unidas sobre fiscalidad, LENNARD considera que este solo puede entenderse en el contexto de la Conferencia Internacional sobre Financiación para el Desarrollo celebrada en Monterrey (México) en 2002.[902] De todos modos, hay que tener en cuenta que las cuestiones fiscales ocupaban un papel mucho más relevante en los trabajos preparatorios del encuentro que en sus conclusiones.[903] A pesar de ello, el Grupo de Expertos adquirió en 2005 el carácter de Comité en el marco del Comité Económico y Social de las Naciones Unidas, lo cual conlleva que los encuentros para tratar cuestiones tributarias sean anuales en vez de celebrarse cada dos años, si bien los recursos del Comité continúan siendo muy limitados.[904] De hecho, la falta de medios es uno de los principales motivos por los que la actividad de las Naciones Unidas sobre fiscalidad internacional es tan limitada.[905]

En cuanto a los miembros del Comité, sus 25 integrantes son nombrados por el Secretario General de las Naciones Unidas a partir de los candidatos nominados por los distintos gobiernos, si bien su actuación es a título individual y no representan a ningún país en particular.[906] A la hora de ser seleccionados se tiene en cuenta tanto su preparación como que la distribución territorial de los integrantes del Comité sea equilibrada.[907]

Tras la Conferencia de Monterrey, la Conferencia de Doha, celebrada en 2008, continuó prestando atención al papel de la fiscalidad en la financiación para el desarrollo. En este

[901] Véase LENNARD, Michael, "The Purpose and Current Status of the United Nations Tax Work", *Asia-Pacific Tax Bulletin*, vol. 14, núm. 1, 2008, págs. 25.

[902] Ibíd., pág. 24. Para más detalles sobre el papel de la fiscalidad en el "Consenso de Monterrey", véase, por ejemplo, LESAGE, Dries, "Taxation and the 2008 UN Follow-up Conference on Financing for Development: Policy Recommendations", *Studia Diplomatica – The Brussels Journal of International Relations*, vol. 61, núm. 2, 2008, págs. 133-149.

[903] Véase WOUTERS, Jan; MEUWISSEN, Katrien, "Global...", ob. cit., 2011, pág. 18.

[904] En la opinión de LENNARD, la Secretaría de apoyo al Comité es muy pequeña en relación con las amplias funciones que en principio debería desarrollar (LENNARD, Michael, "The Purpose…", ob. cit., 2008, págs. 24-25).

[905] Véase, por ejemplo, WOUTERS, Jan; MEUWISSEN, Katrien, "Global...", ob. cit., 2011, pág. 17.

[906] La última selección de los 25 miembros del Comité de Expertos por parte del Secretario General tuvo lugar en junio de 2013 después de haber recibido 39 propuestas de diferentes Estados (véase la nota del Secretario General de 28 de junio de 2013, E/2013/9/Add.10).

[907] Según LENNARD, a la hora de seleccionar los expertos se tiene en cuenta la especial atención que presta el trabajo de las Naciones Unidas a los países en vías de desarrollo (LENNARD, Michael, "The Purpose…", ob. cit., 2008, pág. 24).

sentido, si bien en algunos encuentros preparatorios se planteó la posibilidad de que el Comité de Expertos se convirtiera en una comisión intergubernamental para destacar la importancia de la cooperación en este ámbito, finalmente no se introdujeron modificaciones al respecto durante la Conferencia de Doha.[908] De todos modos, en general la doctrina ha destacado que las cuestiones fiscales ganaron en protagonismo en relación con el encuentro de Monterrey.[909]

Sin embargo, en la opinión de LESAGE sería conveniente que la actividad del Comité, especialmente durante sus encuentros anuales, no se centrara tanto en cuestiones técnicas relativas a la actualización del Modelo de convenio de Naciones Unidas, sino que las cuestiones fiscales se trataran de forma amplia, tal y como requiere su inclusión dentro del programa de Financiación para el Desarrollo. Para ello, sería conveniente que los subcomités dispusieran de más recursos para poder preparar los encuentros anuales de forma más detallada.[910] Igualmente, en relación con el papel que deberían desarrollar las Naciones Unidas en materia tributaria, PISTONE ha señalado que en vez de ocuparse de actualizar su Modelo de Convenio siguiendo los desarrollos de la OCDE, probablemente sería más conveniente que tuvieran una función más amplia y se encargaran de ofrecer apoyo y formación a los países en vías de desarrollo sobre la negociación de nuevos tratados para evitar la doble imposición.[911]

Entre los trabajos más recientes desarrollados en el marco del Comité de Expertos hay que destacar la publicación en 2011 de una nueva versión de su Modelo de convenio para evitar la doble imposición entre países desarrollados y en vías de desarrollo.[912] En sentido, se prevé que el proceso de revisión sea continuo y que se publiquen actualizaciones del Modelo más frecuentemente.[913]

---

[908] Véase LENNARD, Michael, "The UN Model Tax Convention as Compared with the OECD Model Tax Conventions – Current Points of Difference and Recent Developments", *Asia-Pacific Tax Bulletin*, vol. 15, núm. 1, 2009, pág. 11.

[909] Véase WOUTERS, Jan; MEUWISSEN, Katrien, "Global...", ob. cit., 2011, pág. 18.

[910] Para LESAGE, el problema estriba en que la mayoría de miembros del Comité son las personas encargadas en las Administraciones tributarias de sus Estados de los tratados para evitar la doble imposición, por lo que muestran más interés en este aspecto que en otros relacionados con la influencia de la fiscalidad en el desarrollo (LESAGE, Dries, "Taxation…", ob. cit., 2008, págs. 133-149).

[911] Véase la opinión de PISTONE recogida por HUBER, Matthias; RENTZSCH, Daniel P., "Conference…", ob. cit., 2008, pág. 541.

[912] Los cambios introducidos en la versión de 2011 han afectado a aspectos como la posibilidad de recurrir al arbitraje para resolver las diferencias que puedan surgir o el intercambio de información. Para más detalles, véase NACIONES UNIDAS, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, *United Nations Model*..., ob. cit., 2011, pág. xi, párrafos 18 y 19.

[913] Ibíd., pág. x, párrafo 16.

d) Síntesis

Para empezar, en cuanto a la influencia de los distintos países en el proceso de elaboración del Modelo de Naciones Unidas, puede apuntarse que los expertos que participaron en las negociaciones eran formalmente independientes, pero de forma similar a la práctica seguida en el marco de la Sociedad de Naciones, solía tratarse de personas con importantes responsabilidades en la Administración tributaria de sus Estados de origen. Sin embargo, su procedencia sí que fue más variada que en el caso de la Sociedad de Naciones o de la OCDE. Igualmente, también han participado como observadores diferentes entidades, como la *International Fiscal Association* o la Cámara de Comercio Internacional.

En este sentido, a pesar de que no todos los países en vías de desarrollo pudieron participar en la preparación del Modelo de Naciones Unidas, SURREY considera que la diversidad de los Estados que tomaron parte en las negociaciones aseguró que sus intereses y prioridades fueran representativos de los del conjunto de países en vías de desarrollo.[914] Para LENNARD ello conlleva que, a pesar del papel cada vez más relevante de la OCDE, el único foro verdaderamente global para tratar cuestiones sobre fiscalidad internacional sea el de las Naciones Unidas.[915]

De todos modos, como se apuntó previamente, es probable que muchos países en vías de desarrollo no hayan dispuesto de los medios y conocimientos suficientes para que su participación tuviera una clara influencia en el resultado de los trabajos desarrollados por la OCDE. De ahí que el Modelo de Naciones Unidas haya sido considerado frecuentemente como más próximo al Modelo de la OCDE de lo que habría cabido esperar en un principio. Igualmente, tras la publicación de la versión inicial, las actualizaciones efectuadas por las Naciones Unidas continuaron siguiendo muy de cerca los desarrollos del Modelo de la OCDE, ya que puede considerarse que esta otra organización internacional es la que ha liderado este ámbito.

Por último hay que apuntar que, a diferencia de lo que sucede en el caso de la OCDE, las publicaciones de Naciones Unidas sobre fiscalidad internacional, como su Modelo de tratado para evitar la doble imposición y sus correspondientes Comentarios, son accesibles de forma gratuita, lo que facilita su consulta no solo por parte de los Estados, sino especialmente por parte de los contribuyentes que deban aplicar tratados basados en tal modelo.

[914] Véase SURREY, Stanley S., "United Nations...", ob. cit., 1978, pág. 65.

[915] Véase LENNARD, Michael, "The Purpose…", ob. cit., 2008, pág. 30.

2. Naturaleza jurídica

En cuanto a la naturaleza jurídica del Modelo de Naciones Unidas, este no es jurídicamente vinculante, de forma similar a lo que sucede con el Modelo de la OCDE, pero sin embargo llama especialmente la atención el hecho de que ningún órgano de las Naciones Unidas se haya manifestado sobre la conveniencia de que sus Estados miembros sigan el texto preparado en el marco de esta organización internacional. Por ejemplo, el Comité Económico y Social hubiera podido emitir una resolución recomendando a los Estados miembros la aplicación del Modelo de Naciones Unidas a la hora de negociar nuevos tratados bilaterales para evitar la doble imposición.

En efecto, como se indica en la propia introducción al Modelo de Naciones Unidas, sus disposiciones no deberían interpretarse como una recomendación formal de las Naciones Unidas.[916] Tal afirmación resulta paradójica, ya que si la propia institución se ha encargado de elaborar un modelo de convenio para evitar la doble imposición, lo lógico sería que recomendara a sus Estados miembros que lo siguieran.

A pesar de que el Modelo de Naciones Unidas no es jurídicamente vinculante y ni siquiera existe una recomendación formal a los Estados miembros de las Naciones Unidas para que lo sigan, dado que muchos preceptos del Modelo y de los Comentarios siguen criterios de la OCDE, se reconoce que las reservas, observaciones y posiciones que algunos Estados hubieran podido efectuar a preceptos equivalentes del Modelo de la OCDE pueden ser también útiles a la hora de interpretar tratados basados en el Modelo de Naciones Unidas. De hecho, la versión de 2001 del Modelo de Naciones Unidas reproducía muchas de estas reservas y observaciones.[917] Sin embargo, durante el proceso de revisión culminado en 2011 se puso de manifiesto la conveniencia de no incluir referencias detalladas a todas las reservas, observaciones o posiciones efectuadas al Modelo de la OCDE ya que ello generaría confusión, dificultades prácticas de gestión y, especialmente, ya que el Modelo de Naciones Unidas es únicamente una recomendación efectuada por un grupo de expertos bajo su propia responsabilidad, de forma que la soberanía de los Estados no queda limitada en ningún modo.[918]

---

[916] Véase NACIONES UNIDAS, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, *United Nations Model...*, ob. cit., 2011, pág. ix, párrafo 12.

[917] En relación con esta cuestión véase NACIONES UNIDAS, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, *United Nations Model…*, ob. cit., 2001, pág. xxi, párrafo 37.

[918] Como destacan las propias Naciones Unidas, el Modelo no limita la capacidad de decisión de los Estados "ni siquiera en un sentido *soft*" (NACIONES UNIDAS, Comité Económico y Social, *Country observations, reservations and positions: relevance to the United Nations Model Tax Convention*, Ginebra, 2011, E/C.18/2011/4, pág. 4). En cuanto a la relación que existe entre las reservas, observaciones y posiciones al Modelo de la OCDE y el Modelo de Naciones Unidas, véase también NACIONES UNIDAS, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, *United Nations Model…*, ob. cit., 2011, págs. xii-xiii, párrafo 22.

Así pues, puede concluirse que el Modelo de Naciones Unidas no es jurídicamente vinculante y ni siquiera es objeto de una recomendación por las Naciones Unidas, de forma que simplemente se trata de una publicación de las Naciones Unidas que los Estados pueden seguir en sus tratados bilaterales en los casos en que lo consideren oportuno. Sin embargo, la doctrina ha destacado que el Modelo de Naciones Unidas dispone de un elevado grado de autoridad moral, por lo que en el caso de apartarse de él muchos países tenderán a justificar su posición de forma detallada.[919]

III. Influencia de los Modelos de convenio para evitar la doble imposición y de sus Comentarios en las fuentes formales del Derecho

El estudio de la incidencia que los Modelos de convenio para evitar la doble imposición y sus Comentarios han tenido sobre el *hard law* se llevará a cabo desde una doble perspectiva. Por una parte, desde el punto de vista del Derecho Internacional, se analizará la influencia en los tratados, en las normas consuetudinarias y en los principios generales del Derecho. Por otra parte, se seguirá un enfoque más nacional, comparando la situación en diversos países, a la hora de examinar la atención que la jurisprudencia y la doctrina administrativa han prestado a los modelos de convenio y especialmente a sus comentarios al interpretar los tratados para evitar la doble imposición e incluso la legislación nacional.

A. Perspectiva internacional

1. Influencia en los tratados para evitar la doble imposición

a) Influencia en la celebración de tratados para evitar la doble imposición

A la hora de tratar la influencia de los modelos en la celebración de tratados bilaterales, en primer lugar se presentará la relevancia de los borradores de convenio elaborados en el marco de la Sociedad de Naciones. Seguidamente se comentará el impacto de los trabajos de la OCEE tras la Segunda Guerra Mundial y por último se comparará la influencia que han tenido los Modelos de la OCDE y de Naciones Unidas en los tratados en vigor.

[919] Véase COLLINS, M. H., "Brief Survey…", ob. cit., 1992, pág. 34.

i. Los Modelos preparados por la Sociedad de Naciones

A pesar de no ser jurídicamente vinculantes, la mera publicación de los diferentes borradores ya tuvo un impacto en los tratados en vigor, dado que sirvieron como modelo para muchos de ellos. Así, en relación con la evolución de los primeros tratados para evitar la doble imposición, podemos destacar los siguientes aspectos.

Para empezar, incluso antes de que la Sociedad de Naciones hubiera empezado sus trabajos sistemáticos sobre el problema de la doble imposición y los mecanismos para evitarla, ya existían tratados al respecto. Sin embargo, su contenido era relativamente heterogéneo y se alejaba en muchos aspectos del que acostumbran a tener hoy en día. Ello se debía no solo a la falta de modelos sobre los que todos los Estados pudieran basar sus negociaciones, sino también a la diferente estructura que tenían los sistemas fiscales nacionales en aquella época. Por ejemplo, en relación con los tratados celebrados por los Países Bajos en la década de 1920, BURGERS señala que se apartaban en numerosas ocasiones de lo recomendado por la Sociedad de Naciones como consecuencia de la diferente cultura jurídica de los otros países con que se negociaron acuerdos y por las características de las principales actividades económicas en aquella época.[920]

Entre los primeros tratados para evitar la doble imposición podemos citar los celebrados entre Alemania y los Países Bajos en 1899 y el celebrado entre Noruega y Suecia en 1913. Igualmente, durante el siglo XIX se creó una pequeña red de tratados entre las entidades políticas que actualmente integran Alemania (Baviera, Prusia, Hesse…), así como entre estas y el Imperio Austrohúngaro.[921] Según REIMER, la evolución de los tratados para evitar la doble imposición se caracterizó por el progresivo incremento de su complejidad (se pasó de tratar aspectos puntuales como la tributación del transporte marítimo o de las sucesiones *mortis causa* a cuestiones más generales como la imposición de las personas físicas o los beneficios empresariales) y por su expansión geográfica.[922] De todos modos, como indica el propio Comité Fiscal, en 1922, momento en que se creó el Comité de Expertos Técnicos, existía un número muy reducido de convenios para evitar la doble imposición,[923] si bien, como apunta BÜHLER, tras la Primera Guerra Mundial se incrementó de forma notable el número de tratados no solo

[920] Para más detalles, véase la opinión de BURGERS recogida por HUBER, Matthias; RENTZSCH, Daniel P., "Conference…", ob. cit., 2008, pág. 540.

[921] Véase SPITALER, Armin, *Das Doppelbesteuerungsproblem…*, ob. cit., 1967 (reimpr. 1ª edición 1936), pág. 11. Hay que tener en cuenta que muchos de estos tratados no pretendían evitar la doble imposición con carácter general, sino que frecuentemente limitaban su objeto a un impuesto concreto, como el impuesto sobre sucesiones.

[922] La opinión de REIMER es recogida por HUBER, Matthias; RENTZSCH, Daniel P., "Conference…", ob. cit., 2008, pág. 533.

[923] SOCIEDAD DE NACIONES, *Report…*, ob. cit., 1935, pág. 4.

por la influencia de los trabajos de la Sociedad de Naciones sino también por la mayor presión fiscal existente durante la postguerra.[924]

Sin embargo, como ha apuntado la doctrina, algunos de estos tratados o las medidas unilaterales para evitar la doble imposición que habían sido introducidas por algunos países como Alemania ya en el siglo XIX también influyeron en los borradores de convenio publicados por la Sociedad de Naciones. Así, BURGERS se refiere al hecho de que ciertos aspectos de los borradores de México y Londres coinciden con el contenido de tratados previos, como el celebrado entre Suecia y los Países Bajos. Por lo que respecta a la influencia de las medidas unilaterales en este campo, BRÄUNING cita el caso de la Ley alemana sobre doble imposición (*Doppelbesteuerungsgesetz*) de 1870.[925]

En cuanto al impacto en los tratados a partir de 1928, a continuación comentaremos brevemente el impacto de los trabajos del Comité Fiscal en los tratados, para lo cual nos basaremos fundamentalmente en los datos recopilados por los diferentes informes de este Comité de la Sociedad de Naciones y por autores como SPITALER.[926]

Entre los tratados que siguen las características principales de los borradores propuestos por la Sociedad de Naciones para evitar la doble imposición con carácter general pueden destacarse los celebrados entre Hungría y Polonia (1929)[927], Francia e Italia (1930)[928], Francia y Bélgica (1931), Italia y Bélgica (1931), Suiza y Alemania (1931), Austria y Polonia (1932), Francia y los Estados Unidos (1932), Hungría y Rumanía (1932), Rumanía y Yugoslavia (1933), Bélgica y los Países Bajos (1933), Francia y Alemania (1934), Suecia y los Países Bajos (1935),[929] Alemania y Finlandia (1935),[930] Hungría y Suecia (1936), Francia y Suecia (1936), Alemania y Rumanía (1937)[931],

[924] Véase BÜHLER, Ottmar, "Les accords…", ob. cit., 1936, pág. 462.

[925] En relación con estas formas de influencia en los borradores de la Sociedad de Naciones, véanse las posiciones de BURGER y de BRÄUNIG recogidas por HUBER, Matthias; RENTZSCH, Daniel P., "Conference…", ob. cit., 2008, págs. 537-538 y 540.

[926] SPITALER, Armin, *Das Doppelbesteuerungsproblem…*, ob. cit., 1967 (reimpr. 1ª edición 1936).

[927] Véase SOCIEDAD DE NACIONES, *Report to the Council on the Work of the First Session of the Committee*, Sociedad de Naciones, Ginebra, C.516.M.175.1929.II, 1929, pág. 2.

[928] Véase SOCIEDAD DE NACIONES, *Report…*, ob. cit., 1931, pág. 2.

[929] Véase SOCIEDAD DE NACIONES, *Report…*, ob. cit., 1935, pág. 1.

[930] Véase SOCIEDAD DE NACIONES, *Work of the Fiscal Committee during its Sixth Session, held at Geneva from October 15th to 21st, 1936, Report of the Committee, submitted to the Council on January 22nd, 1937*, Sociedad de Naciones, Ginebra, C.450.M.266.1936.II.A, 1937, pág. 4.

[931] Véase SOCIEDAD DE NACIONES, *Report to the Council on the Seventh Session of the Committee, Sociedad de Naciones*, Ginebra, C.490.M.331.1937.II.A, 1937, pág. 4.

Francia y Suiza (1937), Alemania y Hungría (1937)[932] y Dinamarca y Finlandia (1937).[933] Según el Comité Fiscal, el hecho de que cada vez se ratifiquen más tratados se debe a que se produce un efecto cumulativo en el sentido de que una vez que dos Estados han ratificado un tratado con un tercero, es más fácil que estos dos lleguen también a un acuerdo entre sí. Así, una vez Francia ya había celebrado tratados con Italia y Bélgica, rápidamente se aprobó un tratado entre estos dos últimos Estados.[934]

A pesar de lo anterior, autores como SPITALER son menos optimistas y consideran que los trabajos del Comité Fiscal no supusieron un impulso tan significativo para la aprobación de nuevos tratados para evitar la doble imposición como cabía esperar en un principio y, si bien el número de tratados en vigor se incrementó progresivamente, el ritmo fue bastante lento.[935] Tal situación resulta paradójica, ya que si tenemos en cuenta que el Comité Fiscal estaba integrado en su mayor parte por altos funcionarios de los Ministerios de Finanzas de los respectivos Estados y que se consiguieron alcanzar importantes acuerdos para eliminar la doble imposición, hasta el punto de que se presentaron varios borradores de convenio con tal finalidad, lo lógico es que tras las sesiones del comité hubieran aprovechado su experiencia y los contactos con las autoridades de otros Estados para promover nuevos convenios.[936]

Según SPITALER, una de las razones que explica que el número de tratados en vigor no creciera tan rápidamente como cabía esperar era que en muchos Estados existía la concepción de que la doble imposición solo debía ser evitada cuando limitaba de forma importante las relaciones económicas entre países, mientras que si estas solo se veían ligeramente afectadas, no se justificaba la pérdida de recaudación que provocaban las medidas para evitar la doble imposición. Por lo tanto, aunque los Estados estuvieran de acuerdo con los resultados de los trabajos del Comité Fiscal, no prestaban posteriormente la suficiente atención a la hora de ponerlos en práctica.[937]

Más aún, hay que destacar que los tratados que se celebraron con la finalidad de eliminar la doble imposición con carácter general eran una minoría en comparación con el elevado número de tratados cuyo objeto se limitaba a impuestos muy concretos, como los que afectaban a las empresas de navegación o a los impuestos relativos a vehículos. Así pues, en vez de celebrar un tratado general, muchos Estados prefirieron celebrar un

[932] Véase SOCIEDAD DE NACIONES, *Report to the Council on the Work of the Eighth Session of the Committee*, Sociedad de Naciones, Ginebra, C.384.M.229.1938.II.A, 1938, pág. 3.

[933] Véase SOCIEDAD DE NACIONES, *Report…*, ob. cit., 1939, pág. 17.

[934] Véase SOCIEDAD DE NACIONES, *Report…*, ob. cit., 1935, pág. 2.

[935] Véase SPITALER, Armin, *Das Doppelbesteuerungsproblem…*, ob. cit., 1967 (reimpr. 1ª edición 1936), pág. 45.

[936] Ibíd., pág. 47.

[937] Ibíd., pág. 49.

tratado regulando únicamente un aspecto concreto, como el de las empresas de navegación, a pesar de que esta cuestión ya se trataba en el art. 5 del Modelo Ia.[938] Por ejemplo, solo en 1930 se ratificaron siete tratados en relación con las empresas de navegación marítima.[939]

Si tenemos en cuenta la red de tratados de algunos países concretos, hay que destacar que existen importantes diferencias entre ellos que no se corresponden con lo que cabría esperar si se considera únicamente la importancia económica de los diferentes Estados. Así, según los datos recopilados por SPITALER, los países con más tratados para evitar la doble imposición eran Alemania (15), Austria (11), Hungría (10), Checoslovaquia (8), Italia (7), Polonia (7) y Francia (5).[940] Para el citado autor, el hecho de que Alemania encabezara el *ranking* se debe a su interés por alcanzar acuerdos que facilitaran la recuperación de la economía después de la Primera Guerra Mundial, así como al hecho de que los Estados que ratificaban un tratado con Alemania resultaban especialmente beneficiados al poder acceder más fácilmente a la principal economía europea.[941] En cambio, Austria, Checoslovaquia y Hungría son países relativamente pequeños que se beneficiaban de más tratados para evitar la doble imposición que otros Estados con mayor peso económico.

Por otra parte, en relación con las concretas razones que han afectado a las decisiones de los gobiernos de los Estados a la hora de ratificar nuevos convenios puede destacarse la antitética situación de países como el Reino Unido y Francia, a pesar de ser ambos unas de las principales economías mundiales en aquella época. En concreto, uno de los países en que los borradores de convenio tuvieron una menor influencia práctica fue el Reino Unido, ya que estaba en desacuerdo con algunos de los principios básicos en que se basaban. En concreto, el Reino Unido defendía la tributación en el Estado de residencia por toda la renta mundial, de forma que para evitar la doble imposición se debían declarar exentas las rentas obtenidas por no residentes. Lógicamente, tal política era especialmente beneficiosa para el Reino Unido, que era uno de los principales países exportadores de capital en aquella época, pero no era compartida por los países en que se producían tales inversiones, que no estaban dispuestos a renunciar por completo a someter a tributación las actividades que se llevaban a cabo en ellos. Así pues, aunque durante los años treinta el Reino Unido inició negociaciones con Alemania, Francia, Italia, los Países Bajos y Suiza, finalmente no se concluyó ningún tratado. El único caso

[938] Véase SOCIEDAD DE NACIONES, *Report…*, ob. cit., 1931, pág. 2.

[939] Ibíd., pág. 2.

[940] Tales datos se refieren a los tratados en vigor en 1934 e incluyen no solo los destinados a eliminar la doble imposición con carácter general, sino también aquellos que solo afectan a ciertos impuestos (como el impuesto sobre sucesiones) o a determinados tipos de renta (como los salarios). Para más detalles, véase SPITALER, Armin, *Das Doppelbesteuerungsproblem…*, ob. cit., 1967 (reimpr. 1ª edición 1936), pág. 40.

[941] Ibíd., pág. 44.

en que consiguió que su postura fuera seguida fue el del tratado celebrado con Irlanda, que databa de 1926.[942] Hubo que esperar hasta más adelante para que el Reino Unido concluyera más tratados, si bien para ello tuvo que renunciar a su postura inicial. Por ejemplo, el tratado celebrado entre el Reino Unido y los Estados Unidos en 1945, a pesar de dar prioridad al principio de tributación en el Estado de residencia, admitió en ciertos casos la tributación en el Estado de la fuente.[943]

Igualmente, también hay que destacar que los Estados Unidos no ratificaron su primer tratado hasta 1939, es decir, hasta un momento relativamente tardío en comparación con muchos países europeos. De todos modos, los Estados Unidos habían introducido ya desde el siglo XIX distintas medidas unilaterales para evitar la doble imposición.[944]

Un caso que contrasta con los anteriores es el de Francia, cuya red de convenios para evitar la doble imposición se amplió notablemente durante los años 30, incluyendo tratados con Italia (1930), Bélgica (1931), Estados Unidos (1932), Alemania (1934), Suecia (1936) y Suiza (1937). Según PICCIOTTO, ello no se debía únicamente al hecho de que Francia hubiera sido uno de los Estados más influyentes en las negociaciones de los modelos aprobados en 1928, sino también a las características propias del sistema fiscal francés. En concreto, de acuerdo con el *impôt sur le revenu des valeurs mobilières* existía la particularidad de que las sociedades no debían tributar únicamente por sus beneficios, sino también por el incremento del valor de sus acciones, lo cual afectaba también a las empresas extranjeras en función de la proporción de sus activos localizada en Francia. Sin embargo, el hecho de que las autoridades francesas tuvieran una actitud favorable a eliminar la doble imposición que tal impuesto pudiera producir incrementó el interés del resto de Estados en establecer convenios con Francia.[945]

[942] Puede observarse que la posición británica, que queda reflejada en el tratado celebrado con Irlanda en 1926, no se corresponde con los principios seguidos en los modelos de 1928 para evitar la doble imposición. Para más detalles en relación con la posición británica a la hora de concluir tratados para evitar la doble imposición, véase especialmente PICCIOTTO, Sol, *International…*, ob. cit., 1992, págs. 25-26. Según WANG, el hecho de que la tributación tenga lugar únicamente en el Estado de residencia, como sucede de acuerdo con el Tratado entre el Reino Unido e Irlanda, puede resultar excesivamente favorable para el país exportador neto de capitales (WANG, Ke Chin, "International…", ob. cit., 1945, pág. 106).

[943] Para un análisis de este tratado, véase WANG, Ke Chin, "International…", ob. cit., 1945, págs. 113-114.

[944] En relación con las medidas unilaterales que habían sido introducidas con anterioridad para evitar la doble imposición, véase KRAGEN, Adrian A., "Double…", ob. cit., 1964, pág. 306.

[945] Véase PICCIOTTO, Sol, *International…*, ob. cit., 1992, págs. 26-27. Para un análisis detallado del tratado celebrado entre Francia y los Estados Unidos, que pretende evitar precisamente la doble imposición que generaba el impuesto francés sobre dividendos e intereses que se exigía en Francia a las empresas extranjeras en función de sus activos en este país, véase WANG, Ke Chin, "International…", ob. cit., 1945, págs. 108-109.

En suma, puede apreciarse que los trabajos de la Sociedad de Naciones, a pesar de que sentaron las bases conceptuales y la estructura de los actuales modelos para evitar la doble imposición, no tuvieron una repercusión tan clara en la adopción de nuevos tratados para evitar la doble imposición con carácter general como en principio cabría esperar. Probablemente, ello pueda explicarse por factores como la existencia de disparidades significativas entre los sistemas tributarios de los diferentes Estados o la moderación de la presión fiscal durante el período de entreguerras.

ii. Las recomendaciones de la OCEE tras la Segunda Guerra Mundial

Tras la Segunda Guerra Mundial, el número de tratados para evitar la doble imposición continuó creciendo. Un factor que propició tal incremento fue el cambio de postura del Reino Unido, que ratificó un tratado con los Estados Unidos y aceptó el sistema de deducción de los impuestos pagados en el extranjero. Ello propició la aprobación de numerosos tratados entre el Reino Unido y otros países europeos, así como la renegociación de muchos de los tratados existentes con colonias o con los países que habían alcanzado la independencia recientemente. Según PICCIOTTO, este desarrollo de la red de tratados internacionales permitió superar en cierto modo el conflicto entre los principios de imposición en el Estado de la fuente o en el Estado de residencia, pero también debilitó su uniformidad.[946] De todos modos, escribiendo en 1954, CHRÉTIEN considera que el número de tratados existente todavía era muy limitado e insuficiente para constituir una red a nivel global, especialmente en relación con los acuerdos destinados específicamente a prevenir la evasión fiscal.[947]

A continuación se analizará la repercusión que tuvieron los trabajos de la OCEE (1956-1961) en la adopción de nuevos tratados. Para ello se tendrán en cuenta principalmente los datos contenidos en los cuatro informes elaborados por la OCEE entre 1958 y 1961. En este sentido, hay que recordar que según la Recomendación del Consejo de 11 de julio de 1958, los Estados miembros estaban obligados a notificar a la OCEE la celebración de nuevos convenios y, además, deberían indicar si siguieron las recomendaciones de la OCEE o, en el caso de no hacerlo, explicar los motivos por los que se apartaron de ellas.

Respecto a la situación de la red de convenios al inicio de esta etapa, hay que destacar que la situación de los diferentes Estados miembros y asociados a la OCEE era muy heterogénea. Por una parte, la red de tratados entre Alemania, Austria, Canadá, Dinamarca, los Estados Unidos, Francia, Noruega, los Países Bajos, el Reino Unido, Suecia y Suiza, se encontraba en 1958 prácticamente completa o bien se habían iniciado ya negociaciones para alcanzar un acuerdo en los casos en que todavía no existía un

[946] Véase PICCIOTTO, Sol, *International*..., ob. cit., 1992, pág. 41.

[947] Véase CHRÉTIEN, Maxime, "Contribution…", ob. cit., 1954, pág. 100.

tratado en vigor. En cambio, España, Portugal y Turquía no habían ratificado ningún tratado con ningún otro Estado miembro de la OCEE ni con los Estados Unidos o Canadá. Igualmente, el número de tratados ratificado por Grecia, Irlanda, Islandia y Luxemburgo era muy escaso.[948]

Tal punto de partida no sufrió ningún cambio significativo durante los años siguientes y, de hecho, solo los países que tradicionalmente ya habían sido más activos a la hora de ratificar tratados ampliaron ligeramente la red o bien renegociaron tratados ya existentes. Sin embargo, a pesar de que la red de tratados bilaterales cubría únicamente a los países más desarrollados económicamente, la OCEE consideraba positivo que en la mayoría de tratados se hubieran empleado los artículos recomendados por el Comité Fiscal. De hecho, tales recomendaciones se habían aplicado también en tratados con Estados no miembros, como los convenios entre Suecia e Israel, entre Suiza y Pakistán, y entre Francia e Israel.[949]

Así pues, aunque los artículos propuestos por la OCEE se incorporaron en la mayoría de nuevos tratados, la propia OCEE reconoció en 1961 que la ampliación de la red y la revisión de los tratados que ya se encontraban en vigor avanzaba muy lentamente. Por ejemplo, entre julio de 1960 y julio de 1961 solo se firmó un nuevo tratado, posiblemente por el hecho de que en aquellas fechas el Comité Fiscal de la OCEE todavía no había alcanzado un acuerdo sobre una de las cuestiones más conflictivas: la fiscalidad de los intereses, dividendos y *royalties*. Por ello, se confiaba en que, una vez resuelta esta cuestión, se podría avanzar más rápidamente.[950]

En relación con la homogeneidad del contenido de los tratados en vigor durante este período, autores como KRAGEN han criticado que a pesar de la existencia de modelos, en la práctica el contenido era relativamente heterogéneo, lo que generaba confusión en los contribuyentes.[951] Por ejemplo, según MATSUBARA, los tratados para evitar la doble imposición celebrados por Japón en el período inmediatamente posterior a la Segunda Guerra Mundial se vieron más influidos por el ejemplo del tratado celebrado entre los Estados Unidos y Japón en 1954 que por los propios trabajos publicados por la OCEE y posteriormente por la OCDE.[952]

---

[948] Para una presentación detallada de la red de tratados para evitar la doble imposición entre los Estados miembros y asociados a la OCEE, véase OCEE, *The elimination…*, ob. cit., 1958, pág. 13; OCEE, *The elimination…*, ob. cit., 1959, pág. 12.

[949] Véase OCEE, *The elimination…*, ob. cit., 1960, pág. 12.

[950] Véase OCEE, *The elimination…*, ob. cit., 1961, pág. 10.

[951] Véase KRAGEN, Adrian A., "Double…", ob. cit., 1964, pág. 333.

[952] Véase la posición de MATSUBARA recogida por HUBER, Matthias; RENTZSCH, Daniel P., "Conference…", ob. cit., 2008, pág. 539.

iii. Los Modelos de la OCDE y de Naciones Unidas y los tratados en vigor

Según la propia OCDE, su modelo, desde el borrador presentado en 1963, ha tenido una amplia repercusión en la negociación, aplicación e interpretación de los tratados bilaterales en vigor. Por una parte, la red de tratados para evitar la doble imposición se ha extendido de forma significativa, algo que probablemente ha sido facilitado por la existencia de un modelo generalmente aceptado. Por otra parte, los diferentes tratados bilaterales, además de aplicar la estructura del Modelo de la OCDE, también siguen en la mayoría de los casos sus principales disposiciones. [953]

Más aún, este Modelo no solo ha repercutido en los tratados entre países miembros de la OCDE, sino también en los tratados entre estos y otros Estados, así como en los ratificados entre dos Estados que no son miembros de la OCDE. Durante las décadas de 1960 y 1970, antes de que las Naciones Unidas publicaran su propio modelo, numerosos países en vías de desarrollo adoptaron tratados para evitar la doble imposición basados en gran medida en el Modelo de la OCDE, es decir, dando un papel preeminente a la tributación en el Estado de residencia del contribuyente. Ello se debió a que muchos de estos tratados habían sido negociados por las autoridades coloniales antes de que estos países alcanzaran la independencia.[954]

Igualmente, no hay que olvidar que la influencia del Modelo de la OCDE no se limita a los tratados en vigor, sino que también se extiende a los trabajos de otras organizaciones internacionales, ya sean de ámbito universal o regional, sobre fiscalidad internacional. En concreto, tal influencia es evidente en relación con el Modelo de Naciones Unidas, que sigue en lo principal al de la OCDE y simplemente se limita a presentar soluciones alternativas en relación con algunos de los aspectos que más críticas han recibido por los países en vías de desarrollo.[955] Así pues, incluso aquellos tratados que sigan las particularidades del Modelo de Naciones Unidas, indirectamente estarán siguiendo la estructura y muchas de las disposiciones del de la OCDE.

Tras la desaparición del bloque soviético, los Modelos de la OCDE y de Naciones Unidas ampliaron su ámbito de influencia a los antiguos países comunistas. En estos Estados, el Consejo de Ayuda Económica Mutua (COMECON) promovió la adopción de dos tratados multilaterales para evitar la doble imposición que entraron en vigor en 1979, uno que afectaba a las personas físicas y otro relativo a las sociedades. En general, la fiscalidad de las personas jurídicas seguía el principio de tributación en el Estado de residencia, mientras que en el caso de las personas físicas también se preveía

[953] Véase OCDE, *Model*..., ob. cit., 2010, párrafos 12 a 14 de la introducción.

[954] Este fue el caso, por ejemplo, de Botswana, Malawi o Nigeria. Para más detalles, véase IRISH, Charles R., "International…", ob. cit., 1974, pág. 299.

[955] Véase OCDE, *Model*..., ob. cit., 2010, párrafo 14 de la introducción.

la tributación en el Estado de la fuente en relación con ciertos tipos de renta.[956] En la actualidad tales tratados todavía se aplican entre ciertos Estados, pero muchos de los antiguos países situados bajo la órbita de la Unión Soviética han desarrollado una nueva red de tratados para evitar la doble imposición tras la desaparición de la URSS. Por ejemplo, Polonia negoció a partir de 1989 un amplio número de tratados para potenciar la llegada de inversiones extranjeras.[957]

A continuación analizaremos en detalle la influencia de los dos principales modelos de convenio en los tratados en vigor. Dada la actual extensión de la red de tratados para evitar la doble imposición, resulta imposible estudiar en qué medida cada uno de estos tratados sigue los modelos existentes. Así pues, centraremos nuestra atención únicamente en las principales diferencias entre el Modelo de la OCDE y el de Naciones Unidas y a continuación verificaremos en qué medida es seguido cada uno de estos modelos.[958]

a. Principales diferencias entre el Modelo de convenio de la OCDE y el de Naciones Unidas

Los Modelos de convenio de la OCDE y de Naciones Unidas tienen muchos aspectos en común, ya que, como se expuso previamente, los trabajos en el marco de Naciones Unidas surgieron básicamente como una reacción al Modelo desarrollado previamente por la OCDE. Por lo tanto, el Modelo de Naciones Unidas sigue la misma estructura del Modelo de la OCDE, si bien se aparta de él en algunos aspectos concretos. En su conjunto, estas diferencias pretenden reforzar el principio de imposición en el Estado en que se obtuvieron las rentas. A continuación destacaremos algunas de las principales diferencias entre los dos Modelos y más adelante analizaremos cuál es la opción seguida por los tratados en vigor.[959]

[956] Para más detalles, véase HUBER, Matthias; RENTZSCH, Daniel P., "Conference…", ob. cit., 2008, pág. 536.

[957] Véase la opinión de TETLAK recogida por HUBER, Matthias; RENTZSCH, Daniel P., "Conference…", ob. cit., 2008, pág. 537.

[958] El análisis presentado a continuación ha dado lugar a una publicación (VEGA GARCÍA, Alberto, "Tax treaties between Developed and Developing Countries: The Role of the OECD and UN Models", en LEAMAN, Jeremy; WARIS, Attiya (eds.), *Tax Justice and the Political Economy of Global Capitalism: 1945 to the Present*, Berghahn Books, Nueva York y Oxford, 2013).

[959] Para un análisis detallado de las diferencias más relevantes entre los Modelos de la OCDE y de Naciones Unidas véase, por ejemplo, GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, "Los modelos…", ob. cit., 2009, págs. 112-121; y LENNARD, Michael, "The UN…", ob. cit., 2009, págs. 4-10.

a) Definición de establecimiento permanente

El concepto de establecimiento permanente es fundamental a la hora de determinar el Estado en que deben tributar los beneficios empresariales. De acuerdo con el art. 7 de los Modelos de la OCDE y de Naciones Unidas, los beneficios empresariales deben someterse a tributación en el Estado de residencia de la sociedad, excepto si han sido obtenidos mediante un establecimiento permanente en otro Estado, en cuyo caso tributarán en ese otro Estado los beneficios que se puedan atribuir al establecimiento permanente. Así pues, la amplitud de la definición de establecimiento permanente cobra especial relevancia, ya que repercutirá en el hecho de que la tributación tenga lugar en el Estado en que se originaron las rentas o bien en el que la sociedad se considere residente. Aquellos países que en términos netos sean receptores de inversiones extranjeras estarán interesados en que la definición de establecimiento permanente sea lo más amplia posible ya que ello incrementará el número de casos en que podrán exigir tributos sobre los beneficios empresariales generados en su territorio.

La definición del concepto de establecimiento permanente constituye el objeto del art. 5 de los Modelos de la OCDE y de Naciones Unidas. Como indica MUTÉN, este es uno de los aspectos en que existen más diferencias entre ambos modelos[960] y, por lo tanto, no es de extrañar que sea habitualmente una de las cuestiones que mayores controversias genera durante las negociaciones de tratados bilaterales.[961] Si comparamos el texto de ambos modelos, podemos destacar las dos siguientes diferencias.[962]

En primer lugar, de acuerdo con el art. 5.3 del Modelo de la OCDE, una obra, construcción o proyecto de instalación constituye un establecimiento permanente únicamente si su duración supera los 12 meses, mientras que según el art. 5.3.a) del Modelo de Naciones Unidas, basta con que la duración supere los 6 meses para que pueda considerarse que existe un establecimiento permanente. Por lo tanto, si se sigue el Modelo de Naciones Unidas será más fácil que se admita la concurrencia de un establecimiento permanente y, en consecuencia, será más probable que la tributación tenga lugar en el Estado de la fuente. De hecho, la intención inicial de los países en vías de desarrollo era que no se requiriera superar ningún plazo de tiempo, es decir, que desde el inicio de una obra, construcción o proyecto de instalación se considerara que existe un establecimiento permanente. Sin embargo, dada la oposición de los países exportadores netos de capitales, que defendían el plazo de un año, finalmente se optó por una posición intermedia, esto es, el plazo de seis meses.[963]

[960] Véase Mutén, Leif, "Double…", ob. cit., 1992, pág. 6.

[961] Véase FEINBERG, M. S., "United States…", ob. cit., 1992, pág. 42.

[962] Para una presentación más amplia de las diferencias existentes entre los Modelos de Naciones Unidas y de la OCDE en relación con el concepto de establecimiento permanente véase KOSTERS, Bart, "The United…", ob. cit., 2004, pág. 5.

[963] Véase ONGWAMUHANA, Kibuta, *The Taxation…*, ob. cit., 1991, pág. 34.

En segundo lugar, el Modelo de Naciones Unidas menciona expresamente en su art. 5.3.b) que la noción de establecimiento permanente también incluye la prestación de servicios, incluidos los de consultoría, por una empresa que haya contratado personal específicamente con esa finalidad, si bien únicamente en el caso de que tales actividades tengan lugar durante más de seis meses en el período de un año. Como sucedía en el caso anterior, este precepto también comporta que se amplíe el número de casos en que la tributación tendrá lugar en el Estado en que se originaron las rentas.

b) Royalties derivados de la utilización de películas o cintas empleadas en emisiones televisivas o radiofónicas

En la definición del término "*royalty*", el Modelo de Naciones Unidas se refiere expresamente a los pagos de cualquier tipo derivados del uso o del derecho a usar películas o cintas empleadas en emisiones televisivas o radiofónicas (art. 12.3), algo que no se menciona de forma específica en el Modelo de la OCDE. Así pues, el Modelo de Naciones Unidas deja claro que tales rentas constituyen un *royalty*, por lo que tributarán en el Estado en que resida el contribuyente (art. 12.1), si bien se admite que también puedan tributar en el Estado en que se generaron, siempre que no se supere un determinado porcentaje que variará en función de lo acordado en cada tratado bilateral (art. 12.2). En cambio, según el Modelo de la OCDE (art. 12.1), los *royalties* solo podrán someterse a tributación en el Estado de residencia del contribuyente.

En nuestro análisis posterior nos centraremos en determinar la medida en que la definición del término "*royalty*" de los tratados en vigor sigue el tenor del Modelo de Naciones Unidas y se refiere expresamente a los pagos derivados del uso de cintas empleadas en emisiones audiovisuales. En nuestra opinión, el hecho de que los tratados en vigor sigan literalmente un determinado modelo es una muestra de que tal modelo fue tenido en cuenta durante las negociaciones previas a su adopción. De todos modos, las consecuencias prácticas de incluir o no la mención a los pagos derivados del uso de películas son más bien limitadas, ya que el Comentario al art. 12 del Modelo de la OCDE indica que, aunque en el articulado de este Modelo no se mencionen, en principio tales pagos pueden considerarse *royalties* excepto si durante las negociaciones se acuerda que tales rentas sean tratadas como beneficios empresariales y, por lo tanto, queden sujetas a lo dispuesto en los art. 7 y 9 del Modelo de la OCDE.[964] Así pues, incluso sin la mención expresa del Modelo de Naciones Unidas podría interpretarse que los pagos por el uso de películas constituyen un *royalty*, ya que pueden ser considerados un tipo particular de pago derivado del uso de un trabajo artístico protegido por derechos de autor.

[964] OCDE, *Model*..., ob. cit., 2010, Comentario al art. 12, párrafo 10.

En principio es lógico suponer que los contribuyentes de países desarrollados reciben más pagos por el uso de películas que los contribuyentes de países en vías de desarrollo. Por lo tanto, si se admite la tributación de los *royalties* en el Estado de la fuente (tal y como prevé el Modelo de Naciones Unidas) los países en vías de desarrollo preferirán una definición amplia de tal tipo de renta.[965] En cambio, si se considera que tales pagos constituyen beneficios empresariales, tributarán en el Estado de residencia del contribuyente excepto si se obtuvieron mediante un establecimiento permanente. En consecuencia, el tipo de definición de la noción de "*royalties*" que resulte más conveniente para un cierto tipo de países dependerá de que se admita o no la tributación de los *royalties* en el Estado de la fuente. Como señala KOSTERS en relación con la práctica seguida por los Países Bajos, a la hora de negociar tratados para evitar la doble imposición entre este Estado y los países en vías de desarrollo, solo se acepta una definición amplia de "*royalty*" si va aparejada con una reducción de la tributación máxima a la que se pueden someter tales *royalties* en el Estado de la fuente.[966]

c) Cláusula de cierre: rentas no reguladas en otros preceptos (art. 21.3 del Modelo de Naciones Unidas)

El artículo 21 de los Modelos de Naciones Unidas y de la OCDE contiene una cláusula de cierre que trata la tributación de aquellas rentas que no puedan encuadrarse dentro de las diferentes categorías que incluyen ambos tratados. Tanto el Modelo de la OCDE como el de Naciones Unidas coinciden en señalar que tales rentas se someterán a tributación en el Estado en que resida el contribuyente, excepto si el beneficiario de las rentas realizara en otro Estado una actividad empresarial o profesional mediante un establecimiento permanente y el derecho o bien por el que se pagan las rentas estuviera vinculado a tal establecimiento permanente, en cuyo caso tributarán de forma similar a los beneficios empresariales obtenidos mediante un establecimiento permanente (esto es, en tal caso la tributación podría tener lugar en el Estado en que se originaron las rentas). Sin embargo, el Modelo de Naciones Unidas contiene un párrafo adicional (art. 21.3) que establece que, sin perjuicio de lo dispuesto previamente, se admite que las rentas que no puedan subsumirse en ninguno de los otros artículos puedan someterse a tributación en el Estado en que se obtuvieron. Por lo tanto, el Modelo de Naciones Unidas coincide en establecer que tales rentas tributen en el estado de residencia del contribuyente pero, a diferencia del Modelo de la OCDE, admite que también puedan tributar en el Estado de la fuente.

[965] Para una exposición detallada de los motivos que pueden justificar la conveniencia de que los *royalties* se sometan a tributación en el Estado de la fuente, véase BROOKS, Kim, "Tax Treaty Treatment of Royalty Payments from Low-Income Countries: A Comparison of Canada and Australia's Policies", *eJournal of Tax Research*, vol. 5, núm. 2, 2007, págs. 168-197.

[966] Véase KOSTERS, Bart, "The United…", ob. cit., 2004, pág. 10.

d) Otras diferencias

A la hora de determinar la influencia que han tenido los modelos preparados por la OCDE y las Naciones Unidas en los tratados en vigor centraremos nuestro análisis en las cuatro anteriores diferencias (las dos sobre la definición de establecimiento permanente así como las relativas a la noción de "*royalty*" y a la tributación de aquellas rentas que no puedan incluirse en ninguna de las categorías que tratan los modelos). En nuestra opinión, el estudio de los anteriores aspectos debería ser suficiente para apreciar la influencia que los distintos modelos han tenido en los tratados en vigor. Así pues, existen otras diferencias que no analizaremos, como el tratamiento fiscal de las ganancias patrimoniales derivadas de la enajenación de acciones que representan una participación significativa en una sociedad (art. 13.5 del Modelo de Naciones Unidas).[967]

b. Análisis de la influencia de los modelos en los tratados en vigor

A continuación estudiaremos en qué medida los tratados siguen las previsiones del Modelo de la OCDE o de Naciones Unidas. En concreto, se pretende constatar si los tratados celebrados entre dos Estados miembros de la OCDE tienden a seguir el Modelo de dicha organización, mientras los tratados celebrados entre Estados miembros y no miembros (estos últimos pueden considerarse en general países en vías de desarrollo) son más propensos a seguir el Modelo de Naciones Unidas.

En particular, analizaremos los tratados en vigor celebrados por los Estados miembros de la OCDE (en fecha 1 de enero de 2010) que se encontraban disponibles en la base de datos jurídica *Lexis Nexis* en julio de 2010. Por lo tanto, de esta forma se podrá conocer si 30 años tras aprobación del Modelo de Naciones Unidas, este ha influido en ciertos aspectos de los tratados para evitar la doble imposición celebrados por Estados miembros de la OCDE. Así pues, dado que se toma como referencia la situación en 2010, países que se han incorporado recientemente a la OCDE, como Chile, Eslovenia o Israel, no serán considerados Estados miembros, ya que prácticamente todos sus tratados para evitar la doble imposición en vigor fueron concluidos cuando todavía no se habían incorporado a esta organización internacional.

Respecto a cada uno de estos tratados analizaremos cuatro aspectos concretos:

[967] La doctrina ha analizado otras diferencias. Por ejemplo, WHITTAKER ha estudiado las que afectan al ámbito cubierto por el tratado y a la definición de ciertos conceptos (artículos 1 a 4), el tratamiento de las rentas derivadas de bienes inmuebles (art. 6), la fiscalidad de los dividendos (art. 10) y de los intereses (art. 11) (WHITTAKER, Donald R., "An Examination…", ob. cit., 1982, págs. 46-53). Igualmente, KOSTERS ha analizado las diferencias relativas a la fiscalidad de los beneficios empresariales (art. 7), de las rentas derivadas del transporte aéreo y marítimo (art. 8) y de las empresas asociadas (art. 9) (KOSTERS, Bart, "The United…", ob. cit., 2004, pág. 6).

- Art. 5.3.a) de los Modelos de la OCDE y de Naciones Unidas: duración a partir de la que se considera que una construcción es un establecimiento permanente.
- Art. 5.3.b) del Modelo de Naciones Unidas: existencia de una mención explícita a la posibilidad de que la prestación de servicios pueda comportar la existencia de un establecimiento permanente.
- Art. 12.3 del Modelo de Naciones Unidas: *royalties* derivados de la utilización de películas o cintas empleadas en emisiones televisivas o radiofónicas.
- Art. 21.3 del Modelo de Naciones Unidas: Posibilidad de que las rentas que no se pueden encuadrar en ninguna categoría prevista en el Modelo tributen en el Estado en que se originaron.

Una vez recopilada la anterior información, los datos se presentarán de forma sistematizada diferenciando, en relación con cada país, dos grupos de tratados: los celebrados con otros Estados miembros de la OCDE y los celebrados con países en desarrollo (simplificando, asumiremos que tal grupo de países equivale al de Estados no miembros de la OCDE). Por lo tanto, no nos ocuparemos de los tratados celebrados entre dos países en vías de desarrollo ya que entendemos que el análisis de los tratados celebrados por los Estados miembros de la OCDE es suficiente para conocer la influencia de ambos modelos. En este sentido, hay que recordar que el Modelo preparado por las Naciones Unidas estaba especialmente pensado para los tratados entre países desarrollados y países en vías de desarrollo.

Así pues, mediante este estudio pretendemos conocer en qué medida son seguidas dos muestras de *soft law* como los Modelos de la OCDE y de Naciones Unidas a pesar de no ser jurídicamente vinculantes. En particular, se analizará si los tratados concluidos entre dos Estados miembros de la OCDE reflejan fundamentalmente el modelo de esta organización mientras que los tratados entre países desarrollados y países en vías de desarrollo siguen principalmente el Modelo de Naciones Unidas.

En el pasado otros autores también analizaron la influencia de los modelos de convenio en los tratados en vigor. En este sentido, destaca el trabajo elaborado por WIJNEN y MAGENTA en 1997 sobre la influencia del Modelo de Naciones Unidas en los tratados para evitar la doble imposición.[968] Los principales resultados de este estudio serán tenidos en cuenta también en esta sección ya que permiten contrastar sus resultados obtenidos 17 años tras la publicación del Modelo de Naciones Unidas con la situación más reciente, en concreto, treinta años tras la publicación inicial del Modelo de Naciones Unidas. En relación con el método seguido por WIJNEN y MAGENTA en su estudio, en primer lugar se presentan las diferencias existentes entre el Modelo de Naciones Unidas publicado en 1980 y el Modelo de la OCDE publicado en 1963 (esto es, los cambios introducidos desde 1992 en el Modelo de la OCDE no fueron tenidos en cuenta). A continuación se analizaron los 811 tratados que habían sido celebrados entre

[968] Véase WIJNEN, Willem F. G.; MAGENTA, Marco, "The UN Model in Practice", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 51, núm. 12, 1997, págs. 574-585.

enero de 1980 y abril de 1997 y los datos se presentan distinguiendo entre dos grupos de tratados. En un primer grupo se incluyen los celebrados entre dos países desarrollados y en un segundo grupo, aquellos en que al menos una de las partes es un país en vías de desarrollo. Hay que destacar que WIJNEN y MAGENTA incluyen en la categoría de país desarrollado los 24 Estados que eran miembros de la OCDE en 1980, año de la publicación del Modelo de convenio de Naciones Unidas. Por lo tanto, no incorporaron países como la República Checa, la República Eslovaca Hungría, Corea, México o Polonia, que se convirtieron posteriormente en miembros de la OCDE, por lo que sus resultados no serán directamente comparables, a pesar de que muestran numerosas similitudes. [969] Así pues, cualquier referencia a los Estados miembros de la OCDE en el contexto del trabajo de WIJNEN y MAGENTA debe entenderse en el sentido restrictivo con el que los anteriores autores emplean esta noción.

Respecto a las diferencias entre ambos modelos tratadas por WIJNEN y MAGENTA, fundamentalmente afectan a la definición de establecimiento permanente (art. 5), a la fiscalidad de los beneficios empresariales (art. 7), de los beneficios derivados de actividades de navegación marítima o aérea (art. 8), de los *royalties* (art. 12), de las ganancias derivadas de la enajenación de acciones cuyo valor derive principalmente de bienes inmuebles o que representen una participación significativa en la sociedad (art. 13), de las pensiones (art. 18), de otras rentas no que no puedan incluirse en ninguna de las categorías establecidas por el tratado (art. 21), así como al intercambio de información (art. 26).[970] Como se ha indicado previamente, a continuación, nuestra atención se centrará únicamente en cuatro de las diferencias existentes.

Recientemente, el anterior estudio de WIJNEN y MAGENTA ha sido actualizado por un trabajo de WIJNEN y DE GOEDE que fue solicitado por el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Asuntos Tributarios de las Naciones Unidas.[971] Este trabajo examina los tratados celebrados entre el 1 de abril de 1997 y el 1 de enero de 2013 y, aunque existen algunas diferencias metodológicas en relación con nuestro análisis, sus resultados también serán tenidos en cuenta como elemento de comparación.

Así, en cuanto a los resultados del análisis de los tratados en vigor, seguidamente se presentará para cada una de las cuatro diferencias seleccionadas en qué medida se siguen los Modelos de la OCDE y de Naciones Unidas.

[969] Para más detalles sobre las cuestiones metodológicas del estudio, véase ibíd., pág. 574. Para los anteriores autores, la distinción entre países desarrollados y países en vías de desarrollo comporta inevitablemente un elemento de subjetividad.

[970] Para más detalles véase ibíd., pág. 574.

[971] Véase WIJNEN, Wim; DE GOEDE, Jan, *The UN Model in Practice: 1997-2013*, IBFD, 2013 (Documento E/C.18/2013/CRP.18 del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Asuntos Tributarios).

a) Tiempo necesario para que una construcción pueda considerarse un establecimiento permanente

El art. 5.3 del Modelo de la OCDE establece que una construcción o proyecto de instalación constituye un establecimiento permanente únicamente si dura más de doce meses, mientras que según el Modelo de Naciones Unidas bastan seis meses para que se considere que existe un establecimiento permanente.

Después de analizar los tratados concluidos por los países miembros de la OCDE, a continuación presentamos en los dos siguientes gráficos la duración media requerida para que una construcción o proyecto de instalación sean considerados un establecimiento permanente. En el primer gráfico se muestra la duración media (en meses) requerida en los tratados celebrados entre dos Estados miembros de la OCDE, mientras que el segundo presenta la información equivalente para los tratados celebrados entre Estados miembros de la OCDE y países en vías de desarrollo.

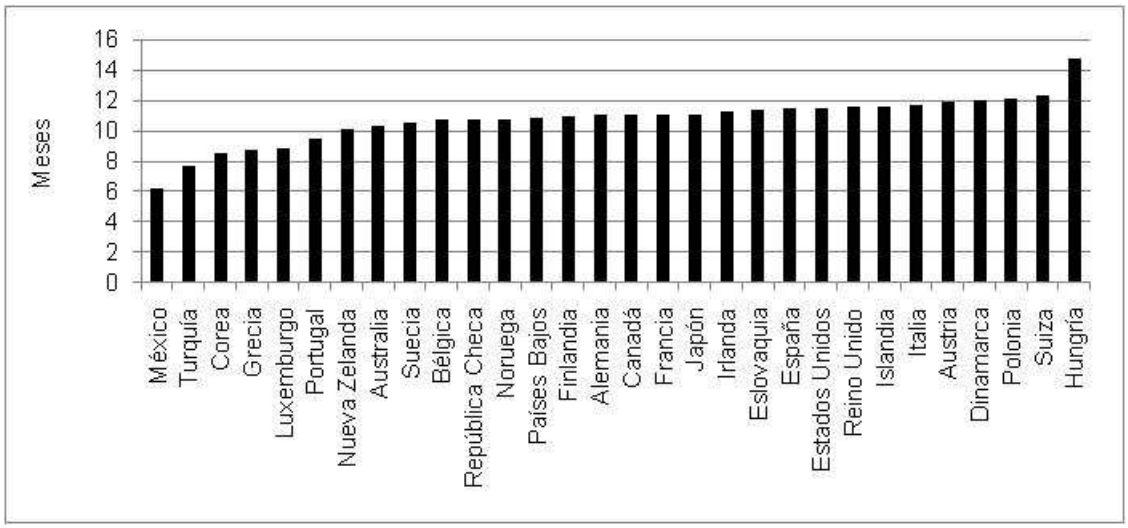

Gráfico 3. Número medio de meses requeridos para que una construcción sea considerada un establecimiento permanente en tratados para evitar la doble imposición con otros Estados miembros de la OCDE.

El anterior gráfico permite observar que no todos los tratados celebrados entre Estados miembros de la OCDE siguen las recomendaciones de esta organización y en muchos casos se establece que una obra o instalación tenga la consideración de establecimiento permanente si su duración supera un plazo más breve que el de un año recomendado por la OCDE. Entre los países que exigen de media un plazo de tiempo más breve se encuentran México, Turquía, Corea del Sur, Grecia, Luxemburgo y Portugal. En general, con la excepción de Luxemburgo, los anteriores Estados se caracterizan por tener un nivel de desarrollo relativamente bajo en comparación con el del resto de Estados miembros de la OCDE y por tender a ser países importadores netos de capitales.

El caso más extremo es el de México, que en prácticamente todos los tratados celebrados con otros Estados miembros sigue el Modelo de Naciones Unidas en vez de los plazos recomendados por la OCDE. De hecho, varios Estados miembros han incluido reservas al art. 5.3 del Modelo de la OCDE y, por ejemplo, Australia, Corea del Sur, la República Eslovaca, Grecia, México, Nueva Zelanda, Portugal y Turquía consideran que cualquier construcción o proyecto de instalación con una duración superior a 6 meses debería constituir un establecimiento permanente.[972]

En cambio, los Estados que exigen un plazo más largo son Dinamarca, Polonia, Suiza y Hungría. En estos cuatro casos el plazo que se exige es igual o superior de media a los 12 meses.

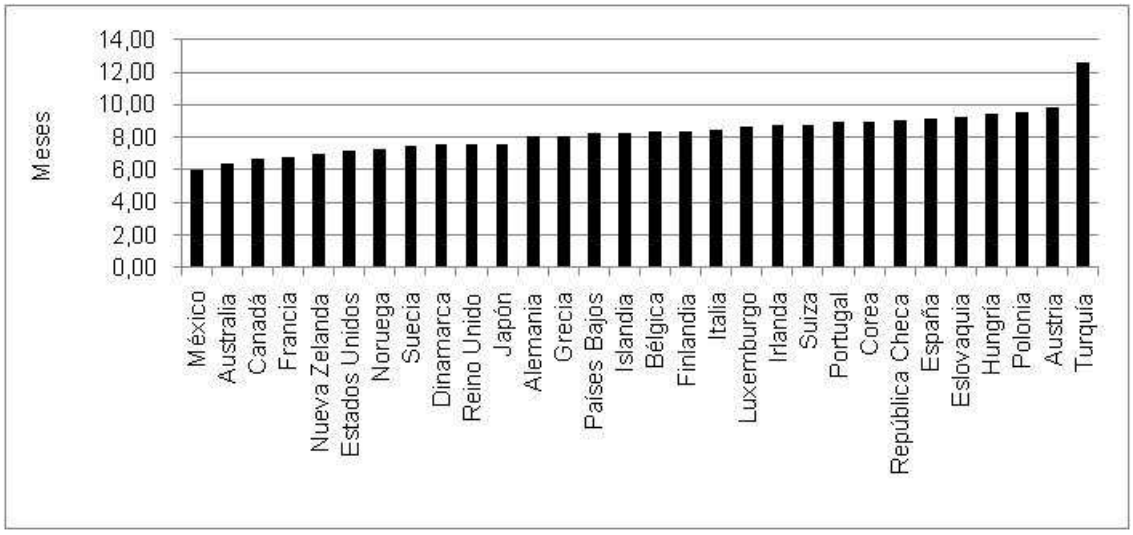

Gráfico 4. Número medio de meses requeridos para que una construcción sea considerada un establecimiento permanente en tratados para evitar la doble imposición con otros Estados no miembros de la OCDE.

Si analizamos los tratados celebrados entre países miembros de la OCDE y los Estados que no son miembros de esta organización, hay que destacar que en general el plazo que se establece para que las construcciones e instalaciones tengan la consideración de establecimiento permanente es significativamente inferior al plazo fijado en tratados con otros Estados miembros de la OCDE, si bien existen algunas excepciones.

En este caso, los países que exigen de media un plazo más breve son México, Australia, Canadá y Francia. De todos modos, en la mayor parte de Estados la duración media exigida se sitúa entre los 8 y los 10 meses. En concreto, el caso de México es el más significativo ya que la duración media que establecen sus tratados es de solo 6 meses, tal y como se recomienda en el Modelo de Naciones Unidas. En cambio, Hungría, Polonia, Austria y Turquía son los países cuyos tratados con otros Estados no miembros de la OCDE exigen un plazo superior. En el caso de Turquía hay que destacar que de media se exige un plazo de incluso más de doce meses.

[972] OCDE, *Model*..., ob. cit., 2010, Comentario al art. 5, párrafos 57 y 61.

Si se compara la duración media que cada Estado requiere en los dos tipos de tratados que hemos distinguido, puede apreciarse que algunos países siguen una política muy similar con ambos tipos de países, mientras en otros existen importantes diferencias. Por ejemplo, la diferencia en la duración media es inferior a un mes en los casos de Corea del Sur, México, Luxemburgo, Portugal y Grecia. Sin embargo, en la mayoría de países (como en Hungría, Dinamarca, Canadá, Francia, los Estados Unidos y el Reino Unido) se requiere un período más largo en los tratados celebrados con otros Estados miembros de la OCDE, a pesar de que existen excepciones como el caso de Turquía.

Por lo tanto, puede apreciarse que las políticas de México y Turquía son completamente diferentes. México actúa de forma coherente y requiere siempre un breve período de tiempo, favoreciendo la tributación en el Estado de la fuente tanto en los tratados con otros países miembros de la OCDE (lo que favorece a un país importador neto de capitales como México) como en los celebrados con países en vías de desarrollo (a pesar de que en estos casos México sea normalmente un exportador neto de capitales). En cambio, Turquía requiere un período de tiempo más breve en los tratados celebrados con otros Estados miembros de la OCDE que en los tratados celebrados con países en vías de desarrollo, de forma que no sigue ni las recomendaciones del Modelo de la OCDE ni las del de Naciones Unidas. Así pues, en función de sus intereses en cada caso concreto, Turquía favorece la tributación en el Estado de la fuente en sus tratados con países más desarrollados y la tributación en el Estado de residencia en los celebrados con países menos desarrollados.[973]

Esta cuestión también fue tratada en el estudio presentado en 1997 por WIJNEN y MAGENTA, quienes detectaron 513 tratados (el 63% del total analizado) en que el período mínimo para que se considerase que una construcción constituía un establecimiento permanente era inferior a 12 meses. De ellos, 484 (94%) tenían como Estados parte por lo menos a un país en vías de desarrollo, mientras que solo 29 (6%) habían sido celebrados entre países desarrollados.[974] El estudio más reciente de WIJNEN y DE GOEDE pone de manifiesto que la situación continúa siendo prácticamente idéntica.[975] En el mismo sentido, el análisis empírico de RIXEN y SCHWARZ de la red de tratados para evitar la doble imposición de Alemania muestra que cuanto más asimétrico es el flujo de capitales entre dos países, más breve es el período de tiempo requerido

[973] Los países importadores netos de capitales de Turquía pueden estar interesados en celebrar tratados con este país a pesar de que se dé prioridad a la tributación en el Estado de residencia del contribuyente ya que, como expone BAISTROCCHI, se plantea un dilema del prisionero entre los países en vías de desarrollo que les induce a seguir el Modelo de la OCDE por el temor de que las inversiones se dirijan a otros países en vías de desarrollo que sí que lo siguen (BAISTROCCHI, Eduardo A., "The Use and Interpretation of Tax Treaties…", ob. cit., 2008, págs. 367-372).

[974] Para más detalles, véase WIJNEN, Willem F. G.; MAGENTA, Marco, "The UN…", ob. cit., 1997, pág. 575.

[975] Véase WIJNEN, Wim; DE GOEDE, Jan, *The UN…*, 2013, pág. 9.

para que una construcción constituya un establecimiento permanente.[976] Además, otros factores más generales pueden afectar a las negociaciones bilaterales, como la importancia estratégica de ciertos países.[977]

b) Posibilidad de que la prestación de servicios, incluidos los de consultoría, sea incorporada dentro de la noción de establecimiento permanente

Como se ha comentado previamente, existen diferentes aspectos que contribuyen a aumentar o disminuir el alcance del concepto de establecimiento permanente, lo cual repercute directamente en la capacidad de los Estados para exigir impuestos sobre los beneficios de las actividades empresariales que se llevan a cabo en su territorio. Además del plazo de duración exigido para que una construcción o instalación sea considerada un establecimiento permanente, otra diferencia que existe entre el Modelo de la OCDE y el de Naciones Unidas es la posibilidad de que también se considere que existe un establecimiento permanente en los casos de prestación de servicios, incluidos los de consultoría, a través de una empresa que contrate personal con esa finalidad durante un período superior a seis meses en el conjunto de un año.

A continuación mostraremos la repercusión práctica que ha tenido tal precepto en los tratados celebrados por los Estados miembros de la OCDE, para lo cual hemos calculado para cada país el porcentaje de tratados que incluyen tal previsión.

En relación con los tratados bilaterales celebrados por los Estados miembros de la OCDE entre sí, prácticamente en ningún caso se incluye tal mención. El análisis de la red de tratados bilaterales de los diferentes Estados miembros de la OCDE permite constatar que muchos Estados no han ratificado ni un solo tratado siguiendo lo establecido en el Modelo de Naciones Unidas. Esta escasa relevancia queda patente si tenemos en cuenta que en los Estados que han incluido tal precepto en mayor proporción en su red de tratados, la presencia es muy reducida. Así, solo se incluye en el 12% de los tratados de Portugal, en el 8% de los de Dinamarca y en el 8% de los de la República Checa.

En cambio, como muestra el siguiente gráfico, la introducción de dicho precepto en los tratados celebrados con países que no son miembros de la OCDE es mucho más frecuente, si bien existen importantes disparidades entre Estados.

[976] Véase RIXEN, Thomas; SCHWARZ, Peter, "Bargaining over the Avoidance of Double Taxation: Evidence from German Tax Treaties", *WZB Economics and Politics Seminar Series*, 2008.

[977] Por ejemplo, la doctrina ha destacado que el contenido del tratado celebrado en la década de 1980 entre los Estados Unidos y China responde a la importancia estratégica de este país asiático para los Estados Unidos y, por lo tanto, sus previsones no pueden considerarse extensibles a otros países en vías de desarrollo (REESE, Paul D., "United States Tax Treaty Policy Toward Developing Countries: The China Example", *UCLA Law Review*, vol. 35, núm. 2, 1988, págs. 369-398).

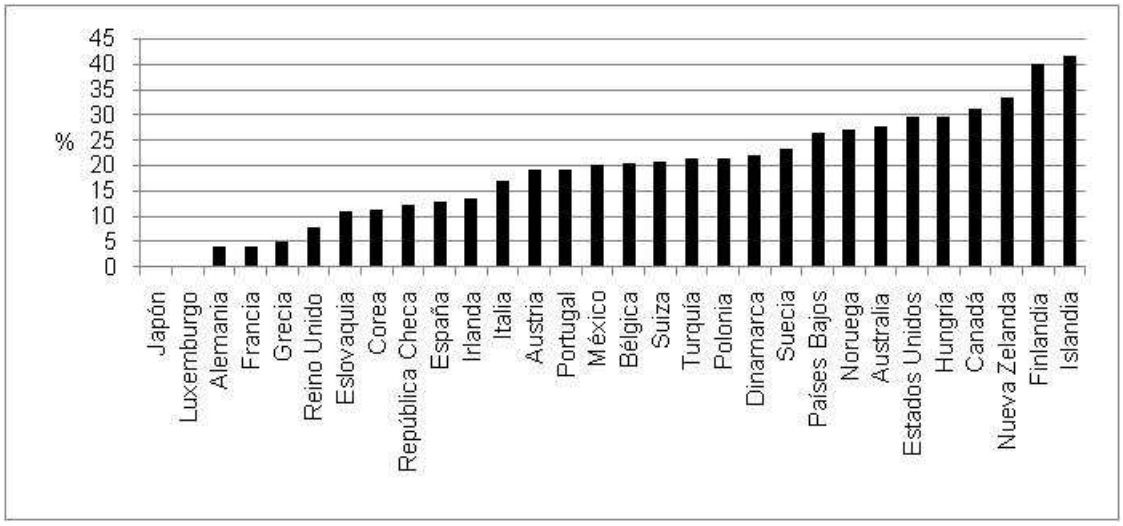

Gráfico 5. Porcentaje de tratados con Estados no miembros de la OCDE que siguen el art. 5.3.b) del Modelo de Naciones Unidas.

Como puede observarse, en el caso de algunos países como Japón, Luxemburgo, Alemania y Francia, el porcentaje de tratados con países en vías de desarrollo en que se menciona explícitamente la posibilidad de que en ciertas circunstancias la prestación de servicios pueda comportar la existencia de un establecimiento permanente es muy bajo y, de hecho, Japón y Luxemburgo no disponen de ningún tratado con tal precepto. En cambio, en países como Hungría, Canadá, Nueva Zelanda, Finlandia e Islandia el porcentaje de tratados con Estados no miembros de la OCDE que siguen el Modelo de Naciones Unidas se encuentra entre el 30 y el 40%.

Esta particularidad del Modelo de Naciones Unidas también fue tratada por WIJNEN y MAGENTA, quienes detectaron 221 tratados (27%) incluyendo la disposición del Modelo de Naciones Unidas. En este caso, prácticamente todos los tratados (219) tenían como Estados parte por lo menos a un país en vías de desarrollo.[978] Posteriormente, el estudio más reciente de WIJNEN y DE GOEDE ha puesto de manifiesto que el porcentaje de tratados que sigue en este aspecto al Modelo de Naciones Unidas se ha incrementado de forma apreciable desde 1997, tanto en el caso de los tratados entre dos Estados miembros de la OCDE como en el de los tratados en que al menos una de las partes no es miembro de esta organización internacional.[979]

[978] Para más detalles, véase WIJNEN, Willem F. G.; MAGENTA, Marco, "The UN…", ob. cit., 1997, pág. 576.

[979] Véase WIJNEN, Wim; DE GOEDE, Jan, *The UN*..., ob. cit., 2013, pág. 12.

c) Royalties *derivados de la utilización de películas o cintas empleadas en emisiones televisivas o radiofónicas*

El art. 12.3 del Modelo de Naciones Unidas, que define lo que debe entenderse por canon o regalía, menciona expresamente que dentro de tal categoría deben incluirse los pagos por el uso o el derecho a usar películas o cintas empleadas en emisiones radiofónicas, algo que no se indica expresamente en el caso del Modelo de la OCDE. A diferencia de otras particularidades del Modelo de Naciones Unidas, en este caso puede observarse que tal mención ha sido incluida por la mayoría de Estados miembros de la OCDE en un porcentaje considerable de sus convenios para evitar la doble imposición, tanto si se trata de tratados celebrados con otros Estados miembros como si tenemos en cuenta los tratados con otros Estados que no forman parte de esta organización.

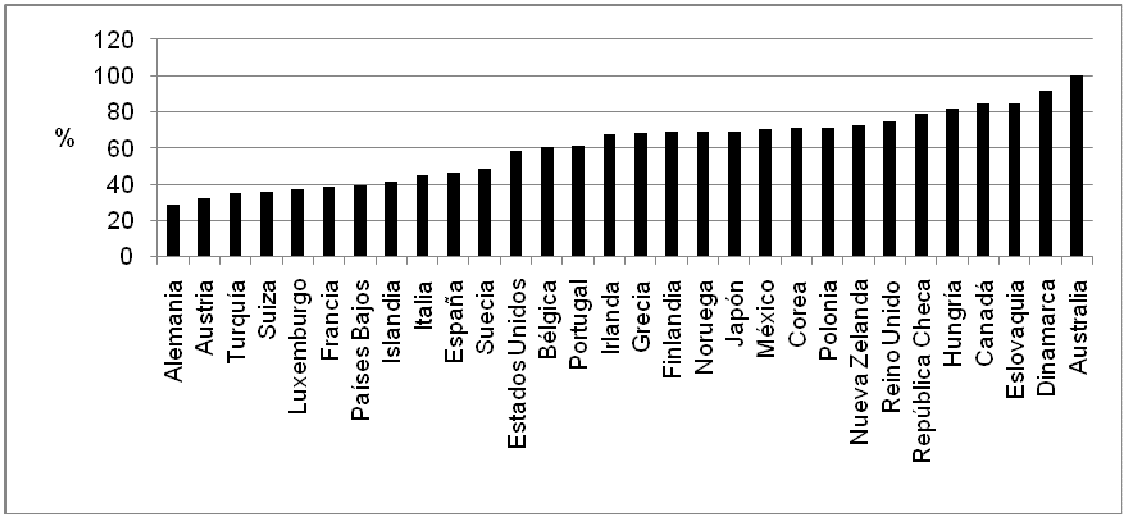

Gráfico 6. Porcentaje de tratados con otros Estados miembros de la OCDE que siguen el art. 12.3 del Modelo de Naciones Unidas y mencionan el uso de películas o cintas empleadas en emisiones televisivas o radiofónicas en la definición de *royalty*.

En el gráfico anterior puede observarse que la mayoría de países siguen la redacción del Modelo de Naciones Unidas en más del 50% de sus tratados celebrados con otros Estados miembros de la OCDE y, en el caso de Australia, tal precepto es incluido en todos sus tratados para evitar la doble imposición. Por lo tanto, esta situación muestra que en ciertos casos los países miembros de la OCDE prefieren seguir el tenor del Modelo de Naciones Unidas en vez del de la OCDE.

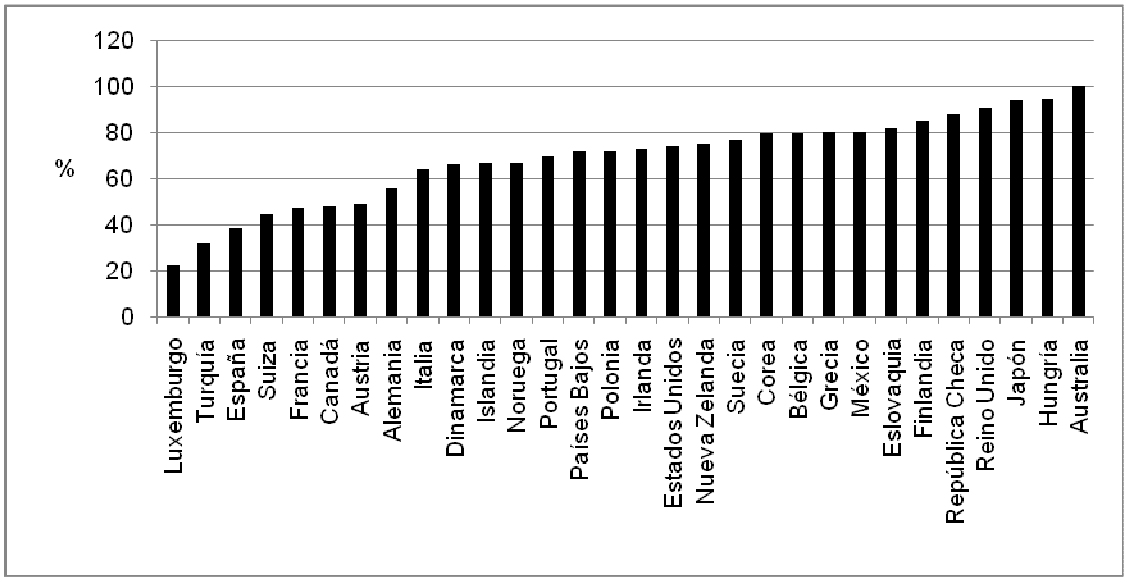

Gráfico 7. Porcentaje de tratados con Estados no miembros de la OCDE que siguen el art. 12.3 del Modelo de Naciones Unidas y mencionan el uso de películas o cintas empleadas en emisiones televisivas o radiofónicas en la definición de *royalty*.

Si tenemos en cuenta los tratados celebrados por los Estados miembros de la OCDE con países que no lo son, puede observarse que el porcentaje de convenios que siguen en este punto lo establecido en el Modelo de Naciones Unidas es también muy elevado. Por lo tanto, en relación con este aspecto los Estados miembros de la OCDE siguen una política similar tanto con otros Estados de la misma organización como con terceros Estados. Si, para cada país, comparamos el porcentaje de tratados que siguen una definición amplia del término "*royalty*" en ambos grupos de tratados, puede apreciarse que, salvo en algunos casos excepcionales, en general es más frecuente que se siga lo previsto en el Modelo de Naciones Unidas en los tratados celebrados con países en vías de desarrollo, especialmente en los casos de los Países Bajos, Suecia, Alemania, Islandia y Japón.

De acuerdo con el estudio presentado en 1997 por WIJNEN y MAGENTA, 712 tratados (el 88% de los analizados) incluían una mención a la posibilidad de que los pagos derivados de la utilización de películas o cintas empleadas en emisiones televisivas o radiofónicas sean considerados *royalties*. De ellos, 610 (el 86%) eran tratados cuyos Estados parte incluían al menos un país en vías de desarrollo, mientras que únicamente 102 (14%) habían sido concluidos por países desarrollados.[980] El trabajo más reciente de WIJNEN y DE GOEDE muestra que ha descendido el porcentaje de tratados que siguen este aspecto del Modelo de Naciones Unidas, especialmente en el caso de los tratados celebrados entre dos Estados miembros de la OCDE.[981]

[980] Véase WIJNEN, Willem F. G.; MAGENTA, Marco, "The UN…", ob. cit., 1997, pág. 581.

[981] Véase WIJNEN, Wim; DE GOEDE, Jan, *The UN…*, ob. cit., 2013, pág. 30.

d) Posibilidad de que las rentas que no se pueden encuadrar en ninguna categoría prevista en el Modelo tributen en el Estado en que se originaron

Por último hemos analizado en qué medida los tratados celebrados por los Estados miembros de la OCDE contienen la mención del art. 21.3 del Modelo de Naciones Unidas, según la cual se admite que aquellas rentas que no puedan incluirse dentro de ninguna de las categorías previstas en el Modelo puedan ser sometidas a tributación en el Estado en que se generaron, además de en el Estado de residencia del contribuyente (que es el criterio general seguido tanto por el Modelo de Naciones Unidas como por el de la OCDE). Aunque ambos modelos tratan en detalle la tributación de los principales tipos de rentas y, por lo tanto, el art. 21, que funciona como cláusula de cierre, tendrá una influencia limitada, el hecho de que se establezca que en ausencia de otra norma más precisa se admite la tributación en el Estado de la fuente tiene un cierto carácter simbólico.

Los siguientes dos gráficos muestran el porcentaje de tratados de los Estados miembros de la OCDE que siguen esta particularidad del Modelo de Naciones Unidas.

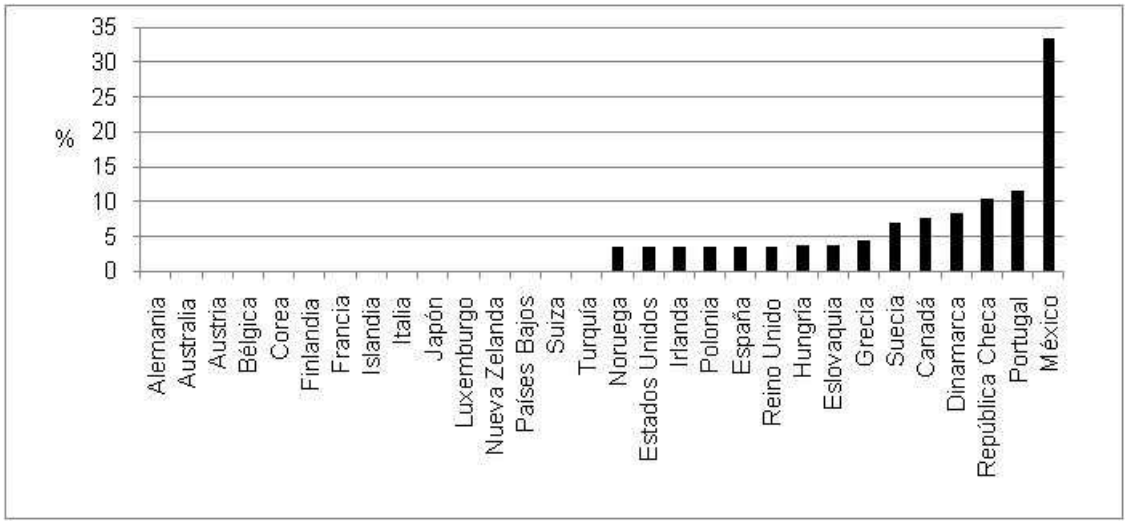

Gráfico 8. Porcentaje de tratados con otros Estados miembros de la OCDE que siguen el art. 21.3 del Modelo de Naciones Unidas.

En el caso de los tratados celebrados entre Estados miembros de la OCDE, el porcentaje de tratados que sigue lo establecido en el Modelo de Naciones Unidas es muy bajo, excepto en el caso de México, que ha incluido tal precepto en una tercera parte de sus tratados celebrados con otros Estados miembros de la OCDE. En este sentido hay que destacar que algunos países han introducido reservas a este artículo y, por ejemplo, Canadá, México, Portugal y Eslovaquia indican que prefieren mantener el derecho a exigir tributos sobre las rentas generadas en su territorio y que no puedan clasificarse en ninguna de las otras categorías de renta previstas en el modelo.[982]

[982] OCDE, *Model*..., ob. cit., 2010, Comentario al art. 21, párrafo 13.

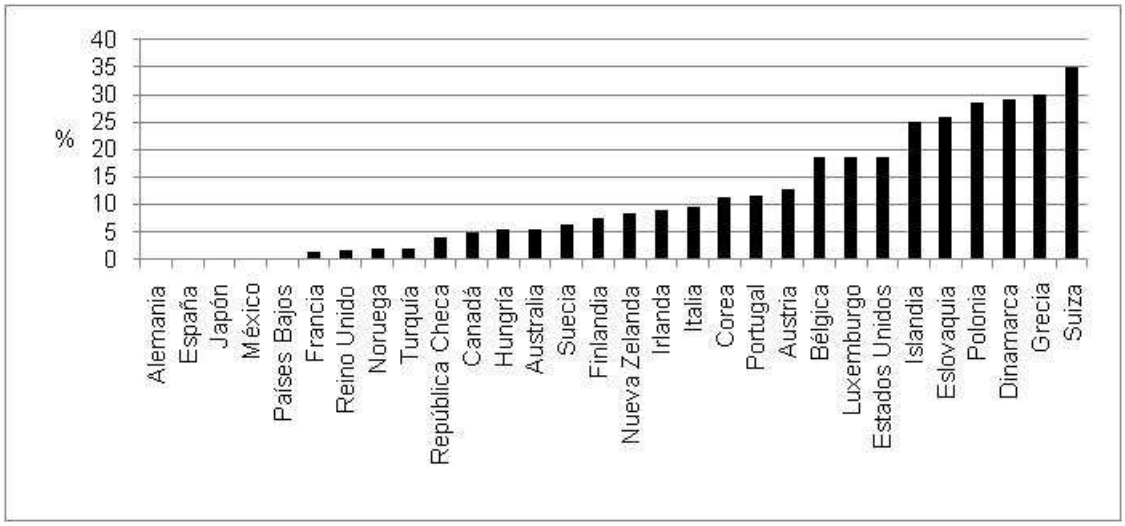

Gráfico 9. Porcentaje de tratados con Estados no miembros de la OCDE que siguen el art. 21.3 del Modelo de Naciones Unidas.

En cambio, en el caso de los tratados celebrados entre Estados miembros de la OCDE y otros Estados es más habitual que se siga lo establecido en el Modelo de Naciones Unidas. Por ejemplo, Islandia, Eslovaquia, Polonia, Dinamarca Grecia y Suiza han incluido tal precepto en el 25% de los tratados celebrados con Estados que no son miembros de la OCDE, a pesar de que algunos países como Alemania o Japón no siguen la previsión del Modelo de Naciones Unidas en ninguno de sus tratados.

Por su parte, según el estudio de WIJNEN y MAGENTA, 343 tratados (el 42% del total analizado) siguen el Modelo de Naciones Unidas y admiten que aquellas rentas que no pertenezcan a ninguna de las categorías que incluye el tratado puedan someterse a tributación en el Estado en que se generaron, aunque no necesariamente con carácter exclusivo. La mayoría de estos tratados, 308 (90%), tenía como Estados parte por lo menos a un país en vías de desarrollo, mientras que solo 36 (10%) habían sido ratificados entre países desarrollados.[983] Entre 1997 y 2013, el porcentaje de tratados que sigue el art. 21.3 del Modelo de Naciones Unidas ha disminuido ligeramente.[984]

c. Análisis de conjunto

A partir del anterior análisis de la influencia de los Modelos de la OCDE y de Naciones Unidas en los tratados en vigor, puede destacarse que los tratados entre un Estado miembro de la OCDE y un país en vías de desarrollo tienden a seguir más frecuentemente lo dispuesto en el Modelo de Naciones Unidas. Así, en tales casos es más habitual que se incluya una definición más amplia del concepto de establecimiento

[983] Para más detalles, véase WIJNEN, Willem F. G.; MAGENTA, Marco, "The UN…", ob. cit., 1997, pág. 584.

[984] Véase WIJNEN, Wim; DE GOEDE, Jan, *The UN...*, ob. cit., 2013, pág. 51.

permanente, lo que favorece la tributación en el Estado de la fuente y beneficia a los Estados importadores netos de capitales. En concreto, el período requerido para que una construcción constituya un establecimiento permanente es más breve en este tipo de tratados y la previsión del Modelo de Naciones Unidas según la cual la prestación de servicios podrá dar lugar en ciertos casos a un establecimiento permanente prácticamente solo se encuentra en los tratados celebrados con países en vías de desarrollo. Igualmente, es más común que el tenor de los artículos 12.3 (tributación de los *royalties*) y 21.3 (tributación de otros tipos de renta) del Modelo de Naciones Unidas se recoja en este tipo de tratados.

Sin embargo, en ciertos casos los tratados celebrados entre dos Estados miembros de la OCDE se apartan de lo recomendado por esta organización internacional y siguen lo dispuesto en el Modelo de Naciones Unidas. Por ejemplo, el número de meses que México, Australia y Canadá requieren para que una construcción se considere un establecimiento permanente se acerca más a lo previsto en el Modelo de Naciones Unidas que a lo dispuesto en el Modelo de la OCDE. Más aún, en relación con la tributación de aquellas rentas que no puedan incluirse en ninguna de las otras categorías previstas por los modelos, México sigue lo dispuesto en el art. 21.3 del Modelo de Naciones Unidas en más del 30% de sus tratados con otros Estados miembros de la OCDE, lo cual muestra que si un país lo considera conveniente, puede desviarse sin mayores dificultades de lo recomendado por la OCDE. En el mismo sentido, a la hora de definir el concepto de "*royalty*" o "canon" es muy común referirse a los pagos por el uso de películas o cintas para televisión o radio (siguiendo el tenor literal del Modelo de Naciones Unidas) no solo en los tratados entre países desarrollados y países en vías de desarrollo sino también en los celebrados entre dos Estados miembros de la OCDE.

De todos modos, aunque los Estados miembros de la OCDE pueden incluir reservas y apartarse del Modelo de la OCDE a la hora de negociar sus tratado bilaterales, WHITTAKER considera que sería prácticamente imposible que negociaran un tratado que se apartara de las características fundamentales este modelo. Así, incluso en el caso de los Estados Unidos su propio modelo coincide en gran medida con el Modelo de la OCDE.[985] Sin embargo, en la opinión de LANG, cada vez es más frecuente encontrar en los tratados desviaciones respecto a lo recomendado por la OCDE.[986]

En general, los modelos de convenio para evitar la doble imposición han tenido una importante influencia en los tratados en vigor ya que, por ejemplo, han permitido el desarrollo de una terminología tributaria compartida a nivel internacional.[987] En este

[985] Véase WHITTAKER, Donald R., "An Examination...", ob. cit., 1982, pág. 44.

[986] De ahí que LANG incluso se pregunte si el Modelo de la OCDE todavía mantiene su razón de ser (véase la opinión de LANG recogida por HUBER, Matthias; RENTZSCH, Daniel P., "Conference…", ob. cit., 2008, pág. 541).

[987] Véase VOGEL, Klaus; PROKISCH, Rainer G., "General...", ob. cit., 1993, pág. 62.

sentido, el Modelo de la OCDE ha sido probablemente el más influyente y puede considerarse un éxito por haber contribuido a desarrollar una estrecha red de tratados bilaterales a nivel global y a establecer los principios de un régimen tributario internacional.[988]

Sin embargo, el Modelo de Naciones Unidas también ha tenido una notable influencia en las negociaciones de tratados entre países desarrollados y países en vías de desarrollo.[989] La mayor parte de países en vías de desarrollo empezaron a expandir de forma significativa su red de tratados para evitar la doble imposición durante la década de 1990 y, como apunta CAI, algunos de estos países tienden a seguir especialmente el Modelo de Naciones Unidas.[990] Igualmente, KOSTERS apunta que el Modelo de Naciones Unidas fue rápidamente adoptado no únicamente por los países en vías de desarrollo sino también, tras la desintegración de la Unión Soviética, por los antiguos países del bloque comunista.[991]

En este sentido, de acuerdo con el exhaustivo estudio elaborado por WIJNEN y MAGENTA, el Modelo de Naciones Unidas ha influido significativamente en los tratados ratificados por países en vías de desarrollo. Más aún, los anteriores autores consideran que la influencia de este modelo en los tratados celebrados entre países desarrollados no puede ser ignorada por la OCDE, de forma que las innovaciones introducidas en el Modelo de Naciones Unidas deberían ser tenidas en cuenta en las discusiones de la OCDE e incluso es posible que algunas de ellas pudieran contribuir a perfeccionar su Modelo.[992]

Sin embargo, es probable que la influencia del Modelo de Naciones Unidas en el ámbito al que se dirigía (los tratados entre países desarrollados y países en vías de desarrollo) no haya sido tan fuerte como la del Modelo de la OCDE en su ámbito de aplicación prioritario (los tratados entre países miembros de la OCDE).[993]

En relación con esta situación, BAISTROCCHI se ha preguntado sobre los motivos por los que los países en vías de desarrollo deciden celebrar tratados más próximos al Modelo de la OCDE que al de Naciones Unidas a pesar de que ello no resulta lo más conveniente para los países importadores netos de capitales. En su opinión, ello se debe

[988] Véase MEDINA ZAPATA, Eduardo, "The Impact…", ob. cit., 2005, pág. 111.

[989] Véase por ejemplo COURT, J. F., "Some reflections…", ob. cit., 1992, pág. 15.

[990] Véase CAI, Qiaoping, "Trends in Tax Treaty Policy of Developing Countries", en STEFANER, Marcus; ZÜGER, Mario (eds.), *Tax Treaty Policy and Development*, Linde, Viena, 2005, pág. 252.

[991] Véase KOSTERS, Bart, "The United…", ob. cit., 2004, pág. 4.

[992] Véase WIJNEN, Willem F. G.; MAGENTA, Marco, "The UN...", ob. cit., 1997, pág. 585.

[993] Véase COLLINS, M. H., "Brief Survey…", ob. cit., 1992, pág. 34.

a dos motivos. Por una parte, *ceteris paribus*, aquellos países en vías de desarrollo que dispongan de tratados basados en el Modelo de la OCDE recibirán más inversiones extranjeras.[994] Por otra parte, BAISTROCCHI considera que el hecho de aplicar el modelo más seguido, esto es, el de la OCDE, permite reducir los costes asociados a la negociación de nuevos tratados y a la resolución de las diferencias que puedan surgir.[995]

Así, COLLINS observa que en el caso del Reino Unido, las características básicas de sus tratados con países en vías de desarrollo siguen básicamente el Modelo de la OCDE (junto con algunos elementos propios introducidos por el Reino Unido) en vez del de Naciones Unidas.[996] Igualmente, en la medida en que algunos países, como Brasil, han alcanzado un mayor grado de desarrollo económico y efectúan inversiones en el extranjero cada vez más importantes, sus tratados se aproximan progresivamente a lo recomendado por la OCDE.[997] Este fenómeno también ha sido señalado por la doctrina respecto a ciertos aspectos de los tratados celebrados por China. En concreto, KHOO destaca que en las últimas décadas este país ha fomentado las inversiones de sus empresas en el extranjero y se ha convertido en un exportador neto de capitales en relación con algunos Estados, de forma que cada vez es más frecuente que algunos preceptos de sus tratados, como el que regula los gastos que pueden ser deducibles por un establecimiento permanente, sigan el Modelo de la OCDE en vez del de Naciones Unidas.[998]

Por otra parte, en relación con los tratados celebrados por los Estados de América Latina, la doctrina ha destacado que el hecho de que la mayoría de estos países siguieran inicialmente el principio de imposición en el Estado de la fuente de la renta (en vez de seguir el criterio del lugar de residencia del contribuyente) comportó que hasta la década de 1990 su red de tratados para evitar la doble imposición fuera muy limitada. Además, aunque la estructura de tales tratados seguía formalmente el Modelo de la OCDE, su contenido mostraba numerosas desviaciones, tendiéndose a aproximar al Modelo de Naciones Unidas, si bien en algunos casos tampoco se seguía lo previsto por

[994] Así pues, aunque los países en vías de desarrollo mejorarían su situación si todos prefirieran emplear el Modelo de Naciones Unidas en vez del de la OCDE, de forma individual tienen un incentivo para desviarse de esta estrategia para conseguir captar inversiones que en caso contrario irían a otros países en vías de desarrollo. Por lo tanto, según BAISTROCCHI tal tipo de interacción estratégica sigue el modelo del dilema del prisionero (BAISTROCCHI, Eduardo A., "The Use and Interpretation of Tax Treaties…", ob. cit., 2008, pág. 376).

[995] Tales ventajas derivadas de la utilización de un mismo estándar se conocen en la literatura económica como externalidades positivas de red (ibíd., pág. 383).

[996] Véase COLLINS, M. H., "Brief Survey…", ob. cit., 1992, pág. 28.

[997] Véase la opinión de SCHOUERI recogida por HUBER, Matthias; RENTZSCH, Daniel P., "Conference…", ob. cit., 2008, pág. 536.

[998] Véase KHOO, Joanna, "China's Evolution as a Capital Exporter: A Shift in Tax Treaty Policy?", *Hong Kong Law Journal*, vol. 37, núm. 3, 2007, pág. 913.

este último modelo. En general, algunas características comunes de los tratados celebrados por países como Argentina, Brasil, Chile o México son la mayor amplitud del concepto de establecimiento permanente o la mayor presión fiscal a que se someten los *royalties* en el Estado de la fuente. En el caso de los países andinos, el Modelo multilateral adoptado por la comunidad andina ha ido perdiendo relevancia y, como señala FLORET SILVA XAVIER, países como Bolivia, Ecuador y Venezuela han tendido a adoptar la estructura del modelo de la OCDE en sus tratados para fomentar la apertura de sus mercados al extranjero.[999]

En el caso de los países en vías de desarrollo con economías más activas, esto es, en países emergentes como China, India o Rusia, CARRILLO ALOR observa que sus tratados para evitar la doble imposición suelen acercarse más al Modelo de Naciones Unidas cuando el otro Estado parte es miembro de la OCDE, mientras que se aproximan más al modelo de la OCDE en sus tratados con otros países menos desarrollados.[1000] Fundamentalmente, los principales aspectos en que se aprecian diferencias son la definición de establecimiento permanente o la presión fiscal sobre la fuente a que se someten los dividendos y los *royalties*. Así pues, puede observarse que estos países tienden a favorecer la imposición en el Estado de la fuente en relación con los países de los que son importadores netos de capitales mientras promueven la tributación en el Estado de residencia cuando negocian tratados con Estados menos desarrollados, esto es, países respecto a los que son exportadores netos de capitales.

Por lo tanto, puede apreciarse que la decisión de los Estados de seguir más o menos un determinado modelo a la hora de diseñar sus tratados bilaterales varía en función de sus preferencias según la posición relativa de cada Estado como importador o exportador neto de capitales en el contexto de cada relación bilateral.

b) Influencia en la interpretación de los tratados para evitar la doble imposición

Como ha destacado ampliamente la doctrina, los modelos de convenio para evitar la doble imposición y sus comentarios son una muestra de *soft law* y aunque propiamente no sean jurídicamente vinculantes desarrollan un importante papel a la hora de interpretar los tratados en vigor,[1001] hasta el punto de que en ciertos casos podrían

[999] Para una presentación detallada de las principales características de los tratados para evitar la doble imposición de los países de América Latina, véase FLORET SILVA XAVIER, Manoela, "Tax Treaty…", ob. cit., 2005, págs. 201-220.

[1000] Véase CARRILLO ALOR, José Luís, "Trends in Tax Treaty Policy of Emerging Countries", en STEFANER, Marcus; ZÜGER, Mario (eds.), *Tax Treaty Policy and Development*, Linde, Viena, 2005, pág. 234.

[1001] Véase, por ejemplo, VOGEL, Klaus, "Soft Law…", ob. cit., 2005, pág. 148. Tal opinión es compartida por autores como WALTER, quien considera que los Comentarios al Modelo de la OCDE son un ejemplo

considerarse dotados de una normatividad derivada de las reglas interpretativas.[1002] Si bien también mencionaremos algunas de las particularidades de los Comentarios al Modelo de Naciones Unidas, a continuación centraremos nuestra atención en los Comentarios al Modelo de la OCDE dada su mayor relevancia práctica.

De hecho, los Comentarios al Modelo de la OCDE se suelen tener en cuenta también a la hora de interpretar tratados con Estados no miembros de esta organización internacional, siempre que, como apunta la doctrina, su contenido siga lo dispuesto en el Modelo de la OCDE[1003] y los Estados no miembros no hayan incluido ninguna posición a los Comentarios.[1004] Si bien los tratados nunca son por completo idénticos al Modelo de la OCDE, este ha sido el modelo más influyente, llegando a marcar incluso el Modelo de Naciones Unidas, por lo que su influencia a la hora de interpretar la mayor parte de tratados en vigor es clara.[1005]

Como se apuntó en el capítulo anterior, la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados regula el régimen general aplicable a los tratados y precisa cuestiones como su entrada en vigor, su interpretación, su terminación o la sucesión de Estados. Dado que

---

paradigmático de *soft law* (véase la opinión de WALTER manifestada durante la discusión a la ponencia de VOGEL, Klaus, "Soft Law…", ob. cit., 2005, pág. 149). En el mismo sentido, véase MEDINA ZAPATA, Eduardo, "The Impact…", ob. cit., 2005, pág. 112. En la doctrina española, CALDERÓN CARRERO califica a los Comentarios al Modelo de la OCDE como "un típico instrumento de *soft law*" (CALDERÓN CARRERO, José M., "The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law: Is Globalization Reaching the Tax Law?", *Intertax*, vol. 35, núm. 1, 2007, pág. 13).

[1002] Esta posición ha sido sostenida por DUBUT, para quien el Modelo de la OCDE, a pesar de no disponer de un caràcter normativo inmediato, puede llegar a adquirir un caràcter normativo para la interpretación de un determinado tratado para evitar la doble imposición en función de las circunstancias de cada caso concreto (cfr. DUBUT, Thomas, "Modélisation des normes et normativité des modèles – Le caractère normatif ambivalent du Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE en droit international public", *Revue belge de droit international*, vol. 42, núm. 1, 2009, pág. 228).

[1003] De hecho, como indica REIMER, los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE no solo pueden emplearse a la hora de interpretar preceptos que sigan el tenor literal del Modelo de la OCDE, sino también en los casos en que el contexto deje suficiente margen para una interpretación conforme con los Comentarios (REIMER, Ekkehart, "Interpretation of Tax Treaties – Germany", *European Taxation*, vol. 39, núm. 12, 1999, pág. 468).

[1004] Véase WATTEL, Peter J.; Marres, Otto, "The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties", *European Taxation*, vol. 43, núm. 3, 2003, pág. 224. Esta relevancia más allá de los miembros de la OCDE se debe a que, como MARTÍN JIMÉNEZ apunta, tanto el Modelo como los Comentarios de la OCDE tienen una vocación mundial (véase MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., "Los comentarios…", ob. cit., 2007, págs. 47). Para OLIVER, el uso de los Comentarios para interpretar tratados de países no miembros de la OCDE era una cuestión especialmente controvertida en la época en que estos no podían participar en la elaboración del Comentario ni incluir reservas u observaciones (véase OLIVER, J. David B., "The OECD…", ob. cit., 1997, pág. 179).

[1005] Véase VOGEL, Klaus, "Soft Law…", ob. cit., 2005, págs. 145-146; y VOGEL, Klaus; PROKISCH, Rainer G., "General...", ob. cit., 1993, pág. 65.

los convenios para evitar la doble imposición son simplemente un tipo más de tratado internacional, los criterios de la Convención de Viena también les serán aplicables siempre que estos no hayan previsto expresamente particularidades al respecto.[1006] Así pues, la doctrina es unánime a la hora de considerar que el punto de partida a la hora de analizar la interpretación de los tratados para evitar la doble imposición son los criterios previstos con carácter general en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969 y no los criterios que puedan existir en cada Estado para interpretar la normativa tributaria nacional, los cuales suelen ser similares pero no son necesariamente coincidentes.[1007]

La interpretación de los tratados para evitar la doble imposición es un tema amplio que ha suscitado una notable atención por parte de la doctrina. Así, algunas cuestiones que se han planteado son la relación entre los tratados y la normativa interna (el art. 3.2 del Modelo de la OCDE establece que los términos que el propio tratado no define se interpretarán según el significado que tengan de acuerdo con el Derecho del Estado que aplica el tratado),[1008] la conveniencia de que los tribunales de un Estado tengan en cuenta la jurisprudencia extranjera para promover una interpretación uniforme de los tratados, la influencia del Derecho de la Unión Europea en la interpretación de los tratados para evitar la doble imposición o el papel del procedimiento de acuerdo amistoso (art. 25 del Modelo de la OCDE) a la hora de facilitar el acuerdo sobre el significado de un determinado precepto.[1009]

Sin embargo, dado que una de las principales finalidades de este estudio consiste en analizar la influencia del *soft law* en las fuentes formales del Derecho, a continuación nos centraremos en el papel de los Comentarios al Modelo de la OCDE a la hora de interpretar los tratados en vigor. Más específicamente, se estudiará la posibilidad de que los Estados acuerden expresamente que los tratados sean interpretados según los

[1006] Véase VOGEL, Klaus, "Doppelbesteuerungsabkommen als Anwendungsgebiet des allgemeinen Völkervertragsrecht", en BEYERLIN, Ulrich; BOTHE, Michael; HOFMANN, Rainer; PETERSMANN, Ernst-Ulrich (eds.), *Recht zwischen Umbruch und Bewahrung: Festschrift für Rudolf Bernhardt*, Springer, Berlín, 1995, págs. 1148-1158.

[1007] En relación con esta cuestión, véase, por ejemplo, CALDERÓN, José M.; PIÑA, M. Dolores, "Interpretation of Tax Treaties – Spain", *European Taxation*, vol. 39, núm. 10, 1999, pág. 379.

[1008] En relación con esta cuestión, véase AVERY JONES, John F. *et al*., "The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3(2) of the OECD Model – 1", *British Tax Review*, núm. 1, 1984, págs. 14-54; y AVERY JONES, John F. *et al*., "The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3(2) of the OECD Model – 2", *British Tax Review*, núm. 1, 1984, págs. 90-108.

[1009] Véanse, por ejemplo, VOGEL, Klaus, PROKISCH, Rainer G., "General Report", *Cahiers de Droit Fiscal*, vol. 78a (Interpretation of double taxation conventions), 1993, págs. 55-85; ENGELEN, Frank, *Interpretation of Tax Treaties under International Law: A Study of Articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties and their Application to Tax Treaties*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2004; y, en la doctrina española, RIBES RIBES, Aurora, *Convenios…*, ob. cit., 2003.

Comentarios y, en caso de no haberlo previsto, analizaremos los diferentes preceptos de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados que pueden justificar que sean tenidos en cuenta. Igualmente, se profundizará en algunas cuestiones controvertidas, como la posibilidad de que los Comentarios puedan tener que ser seguidos como consecuencia de la aplicación de las doctrinas del *estoppel* y la aquiescencia o la cuestión de la "interpretación dinámica" de los tratados, esto es, la posibilidad de que un tratado se interprete según versiones más recientes de los Comentarios, lo cual facilita que mediante *soft law* (los Comentarios) se acaben introduciendo cambios en la aplicación del *hard law* (los tratados). Por último, finalmente nos referiremos también a las particularidades que plantean los Comentarios al Modelo de Naciones Unidas como instrumento interpretativo de los tratados en vigor.

i. Acuerdos explícitos previendo la interpretación de los tratados según los Comentarios al Modelo de la OCDE

En algunos casos, los tratados para evitar la doble imposición se acompañan de protocolos u otros instrumentos en los que las partes acuerdan que los tratados serán interpretados según los Comentarios al Modelo de la OCDE. A la luz del art. 31 CVDT, en el caso de que el acuerdo se hubiera concertado con motivo de la celebración del tratado (art. 31.2.a) CVDT), formará parte de su contexto o, en el caso de tratarse de un acuerdo ulterior, deberá ser tenido en cuenta junto con el contexto (art. 31.3.a) CVDT). En estos casos, como destaca PISTONE, los Comentarios, que en principio constituyen únicamente una muestra de *soft law*, acaban transformándose en normas jurídicas como consecuencia del acuerdo expreso de los Estados parte del tratado.[1010]

Lógicamente, tales previsiones expresas señalando la necesidad de tener en cuenta los Comentarios al Modelo de la OCDE refuerzan la seguridad jurídica, ya que en la práctica tales Comentarios juegan un importante papel incluso en los casos en los que los Estados no han señalado nada al respecto. De hecho, hay autores críticos con su uso que consideran que los Comentarios solo deberían ser útiles para interpretar los tratados en los casos en que así se haya indicado expresamente.[1011]

A continuación comentaremos el alcance y las características de los preceptos que establecen explícitamente que la interpretación de los tratados deberá seguir los Comentarios al Modelo de la OCDE, para lo que analizaremos los tratados vigentes

[1010] Véase PISTONE, Pasquale, "Tratados…", ob. cit., 2008, pág.1198.

[1011] Véase BUITRAGO DÍAZ, Esperanza, "El valor de los comentarios a los MC OCDE y ONU en la práctica española: aproximación crítica", en *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, núm. 2, 2005, págs. 31-39 (versión en línea disponible en *Westlaw*). Para la anterior autora, en los casos en que se ha acordado el recurso a los Comentarios, estos pueden encuadrarse dentro del art. 31.3.c) CVDT, que indica que junto con el contexto, en la interpretación de los tratados deberá tenerse en cuenta toda forma pertinente de Derecho Internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

disponibles en la base de datos *LexisNexis (Tax Analysts Worldwide Tax Treaties)*. En general, podemos destacar los siguientes aspectos.

Para empezar, en cuanto al alcance de las referencias a los Comentarios, normalmente se establece de forma general que todo el tratado se interpretará según los Comentarios, mientras que en otros casos simplemente se indica que es un determinado artículo el que tendrá el sentido previsto en los Comentarios al artículo equivalente del Modelo.

Además, en el caso de las referencias generales, lo más habitual es que se prevea una "interpretación dinámica", esto es, que la versión de los Comentarios a tener en cuenta sea la última incluso en los casos en que sea posterior al tratado que debe ser interpretado. En este sentido, Austria es uno de los países que más frecuentemente ha previsto este criterio. Así, en relación con el tratado celebrado entre Austria y los Estados Unidos en 1996, ambos Estados añadieron un memorando de entendimiento (*Memorandum of agreement* o *Verständigungsprotokoll*) en el que entre otras cuestiones se indica:

> "It is understood that provisions of the Treaty that are drafted according to the corresponding provisions of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) Model Tax Convention on Income and on Capital shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD Commentary thereon. The understanding in the preceding sentence will not apply with respect to the following
>
> a) any reservations or observations to the OECD Model or its Commentary by either Contracting State;
>
> b) any contrary interpretations in this Memorandum of Understanding;
>
> c) any contrary interpretation in a published explanation by one of the Contracting States that has been provided to the competent authority of the other Contracting State prior to the entry into force of the Convention; and
>
> d) any contrary interpretation agreed to by the competent authorities after the entry into force of the Convention.
>
> The Commentary - as it may be revised from time to time - constitutes a means of interpretation in the sense of the Vienna Convention on the Law of Treaties of May 23, 1969".

De todos modos, hay que tener en cuenta que un memorando de entendimiento no es un instrumento jurídicamente vinculante, sino un típico ejemplo de *soft law*. Así, en la nota enviada por los Estados Unidos al Ministro de asuntos exteriores de Austria se indica:

> "There is attached to this note a Memorandum of Understanding with respect to certain provisions of that Convention for the purpose of giving guidance both to taxpayers and to the tax authorities of our two countries in interpreting these provisions".[1012]

Por lo tanto, puede apreciarse que el Comentario "sirve de guía" a contribuyentes y Administraciones tributarias, sin que propiamente se convierta en vinculante. Sin embargo, SASSEVILLE considera que en este tipo de situaciones podrían resultar

[1012] La nota de 31 de mayo de 1996 ha sido publicada junto al tratado tanto por las autoridades tributarias estadounidenses como austriacas.

aplicables las nociones de *estoppel* o aquiescencia propias del Derecho Internacional, aspecto que se comentará con más detalle más adelante.[1013]

A la vista de lo dispuesto en el anterior precepto puede apreciarse que se prevé la aplicación dinámica de los Comentarios ("*The Commentary - as it may be revised from time to time*"), algo que la doctrina austriaca considera como muy problemático desde el punto de vista constitucional de este país, ya que supondría admitir que la OCDE puede alterar la forma como se aplica el tratado sin que formalmente sea competente para ello.[1014] Sin embargo, para destacados autores como AVERY JONES, este tipo de referencias explícitas a los Comentarios como criterio interpretativo, aunque sean posteriores al propio tratado, deben ser bienvenidas ya que aportan claridad sobre el estatus jurídico de los Comentarios.[1015] Igualmente, de la citada disposición también destaca la relevancia de las reservas y observaciones al Modelo o a sus Comentarios, así como el carácter genérico de la referencia a la Convención de Viena, sin precisar el artículo concreto que justifica el recurso a los Comentarios.

Si bien la anterior previsión se contenía en un Memorando de entendimiento, que es un tipo de instrumento que no resulta jurídicamente vinculante, lo más habitual es que aparezca en un protocolo a un tratado, que sí que es una fuente de Derecho Internacional. En concreto, Austria ha incluido preceptos análogos al anterior en protocolos a muchos de sus tratados para evitar la doble imposición, como los celebrados con Albania (2007), Alemania (2000), Bahréin (2009), Bulgaria (2010), Dinamarca (2007), Georgia (2005), Macedonia (2007), México (2004), Nueva Zelanda (2006), Polonia, (2004), San Marino (2004) y Ucrania (1997). El anterior ejemplo ha sido seguido por otros Estados en relación con algunos de sus tratados, como los celebrados por los Países Bajos con Bahréin (2008) y Hong Kong (2010) o los celebrados por México con Rusia (2009) y Sudáfrica (2009).

Aunque Austria se ha decantado claramente por referirse a la última versión de los Comentarios existente, en relación con algunos de los tratados celebrados por Bélgica (como los firmados con Ruanda en 2007 y San Marino en 2005) simplemente se indica que se interpretarán según los Comentarios al Modelo de la OCDE, sin precisar la versión que se debe tener en cuenta. Este es el caso también del tratado celebrado entre México y Uruguay en 2009, que indica directamente en su artículo 22.2 que ambos Estados harán lo posible por aplicar el convenio de conformidad con los Comentarios al Modelo de la OCDE.

[1013] Véase SASSEVILLE, Jacques, "Court…", ob. cit., 2007, pág. 193.

[1014] Véase VETTEL, Tobias, "Die normative Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien", en LANG, Michael (ed.), *Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien der OECD*, Linde, Viena, 1996, pág. 28.

[1015] Véase AVERY JONES, John F., "The David R. Tillinghast Lecture – Are Tax Treaties…", ob. cit., 1999, págs. 19-25 y 37-38.

Igualmente, hay que tener en cuenta que en algunas ocasiones se establece que la interpretación se efectuará según los Comentarios tanto al Modelo de la OCDE como de Naciones Unidas, como sucede en relación con los tratados de Austria con Armenia (2002), Azerbaiyán (2000), Cuba (2007), los Emiratos Árabes Unidos (2003), Hong Kong (2010), Moldavia (2005), Mongolia (2003) y Nepal (2000). Lógicamente, dado que los Comentarios a los Modelos de la OCDE y Naciones Unidas no siempre coincidirán, suele preverse la necesidad de buscar una interpretación común mediante el procedimiento amistoso incluido en los tratados.

Más aún, en algunos casos se ha previsto que la resolución de diferencias pueda efectuarse mediante arbitraje, mencionando expresamente los Comentarios al Modelo de la OCDE como uno de los elementos en que los árbitros podrán fundamentar su decisión. Ello puede apreciarse en los protocolos a los tratados celebrados por los Estados Unidos con Alemania (protocolo de 2006 al tratado de 1989), Bélgica (2006) y Canadá (2007).

A título de ejemplo, el punto 6 del protocolo al tratado entre Bélgica y los Estados Unidos de 27 de noviembre de 2006 indica:

> "6. *In reference to paragraphs 7 and 8 of Article 24 (Mutual Agreement Procedure)*
>
> In respect of any case where the competent authorities have endeavored but are unable to reach an agreement under Article 24 regarding the application of the Convention, binding arbitration shall be used to determine such application, unless the competent authorities agree that the particular case is not suitable for determination by arbitration. If an arbitration proceeding (the Proceeding) under paragraph 7 of Article 24 commences, the following rules and procedures will apply.
> h) The arbitration board will deliver a determination in writing to the Contracting States within six months of the appointment of its Chair. The board will adopt as its determination one of the Proposed Resolutions submitted by the Contracting States.
> i) In making its determination, the arbitration board will apply, as necessary and in descending order of priority:
>
> i) the provisions of the Convention;
> ii) any agreed commentaries or explanations of the Contracting States concerning the Convention;
> iii) the laws of the Contracting States to the extent they are not inconsistent with each other; and
> iv) any OECD Commentary, Guidelines or Reports regarding relevant analogous portions of the OECD Model Tax Convention".

Así pues, aunque sea de forma subsidiaria, en estos casos los Comentarios al Modelo de la OCDE pueden acabar siendo decisivos a la hora de fundamentar la resolución de un litigio.

Por otra parte, también es habitual que los protocolos a los tratados para evitar la doble imposición prevean que ciertos artículos se interpretarán según los Comentarios al

artículo equivalente del Modelo de la OCDE. En estos casos lo más frecuente es indicar la versión de los Comentarios a tener en cuenta. En concreto, es habitual referirse a los Comentarios a la hora de interpretar los artículos 8 (rentas derivadas de la navegación marítima y aérea) y 12 (cánones), como sucede con diversos de los tratados celebrados por Dinamarca, Estonia, Finlandia, México e Islandia.

Si nos centramos en los tratados celebrados por España, también pueden apreciarse diversos casos en que se prevé el recurso a los Comentarios al Modelo de la OCDE a la hora de interpretarlos. Así, el Protocolo al Convenio celebrado con Croacia en 2005 prevé en su disposición VII que el Convenio se interpretará según los Comentarios al Modelo de la OCDE, admitiendo la posibilidad de recurrir a versiones posteriores a las existentes en el momento en que se celebró el tratado.[1016] Más recientemente, los Protocolos a los tratados de España con Bosnia y Herzegovina (2008)[1017] y Albania (2010)[1018] siguen un tenor prácticamente idéntico.

En cambio, el Protocolo al Convenio entre España y Costa Rica de 2004 establece en su disposición I que el Convenio se interpretará según la versión de 2003 de los Comentarios al Modelo de la OCDE.[1019] Igualmente, el Protocolo al tratado entre España y México firmado en 1992 también prevé en su sexta disposición que se recurra a los Comentarios al Modelo de 1977 a la hora de interpretar ciertas disposiciones relativas a la tributación de los intereses y los cánones, aunque no resulta claro si se admite el uso de versiones posteriores.[1020]

[1016] En concreto, se indica: "Se entenderá que aquellas disposiciones del presente Convenio que estén redactadas siguiendo las respectivas disposiciones del Convenio Modelo de la OCDE sobre la renta y el patrimonio tendrán, en términos generales, el mismo significado que el expresado en los Comentarios del Modelo respecto de las mismas. Los Comentarios, con las modificaciones que surjan cuando corresponda, constituyen un método de interpretación del Convenio en el sentido de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados de 23 de mayo de 1969". El texto completo del protocolo se encuentra en el BOE de 23 de mayo de 2006.

[1017] El tratado entre España y Bosnia y Herzegovina así como su protocolo pueden consultarse en el BOE de 5 de noviembre de 2010.

[1018] El tratado entre España y Albania así como su protocolo pueden consultarse en el BOE de 15 de marzo de 2011.

[1019] De todos modos, CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ consideran que a la hora de interpretar el tratado entre España y Costa Rica también debería admitirse la posibilidad de tener en cuenta versiones de los Comentarios posteriores a 2003 siempre que las modificaciones introducidas sean de tipo aclaratorio y no conlleven un verdadero cambio de criterio (cfr. CALDERÓN CARRERO, José M.; MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, "Los tratados...", ob. cit., 2009, pág. 74).

[1020] En el protocolo simplemente se indica: "los Estados Contratantes deberán aplicar estas disposiciones de conformidad con los comentarios del modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de 1977 realizado por el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico". El texto completo del protocolo se encuentra en el BOE de 27 de octubre de 1994.

A su vez, el Protocolo al tratado entre España y los Estados Unidos firmado en 1990 prevé el recurso a los Comentarios al Modelo de 1977 para interpretar ciertas expresiones y en unas ocasiones parece decantarse por una "interpretación estática" mientras que en otros casos parece sugerir una aproximación "dinámica". Así, se indica que la determinación de las rentas de la explotación de buques o aeronaves se efectuará según los Comentarios al Modelo de 1977, mientras que la expresión "base fija" prevista en el artículo del tratado relativo a la tributación de los servicios personales independientes "deberá de interpretarse con arreglo a los comentarios al artículo 14 (Servicios personales independientes) del modelo de Convenio para evitar la doble imposición respecto de los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, y a cualesquiera directrices que se desarrollen en el futuro para la aplicación de dicho artículo". Por último, en cuanto a la interpretación del artículo sobre intercambio de información, simplemente se apunta que se efectuará según los Comentarios al Modelo de la OCDE sin especificar ninguna versión. [1021]

Por último, hay que señalar que en algunos casos la remisión a los Comentarios como instrumento interpretativo no se prevé en un acuerdo entre las partes del tratado, sino en un instrumento de origen interno de uno de los países parte. Este es el caso de México, cuyas autoridades tributarias han indicado expresamente que los convenios tributarios deben interpretarse según lo dispuesto en los Comentarios al Modelo de la OCDE. Así, en el apartado 2.1.1 de la Resolución miscelánea fiscal para 2007[1022] se indica:

> "Para la interpretación de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, serán aplicables los comentarios del modelo de convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal, a que hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, el 21 de septiembre de 1995, o aquella que la sustituya, en la medida en que tales comentarios sean congruentes con las disposiciones de los tratados internacionales celebrados por México".

Sin embargo, como GÓMEZ-BALLINA apunta, la anterior disposición de las autoridades tributarias no vincula a los contribuyentes, sino únicamente a la Administración.[1023]

[1021] Para más detalles, véanse las disposiciones 6, 12 y 19 del protocolo, publicado en el BOE de 22 de diciembre de 1990.

[1022] Diario Oficial de la Federación de 25 de abril de 2007.

[1023] Véase GÓMEZ-BALLINA, Rodrigo, "The Relevance of the Commentaries to the OECD-MC for the Interpretation of Tax Treaties", en SCHILCHER, Michael; WENINGER, Patrick (eds.), *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, Linde, Viena, 2008, págs. 112-113. Para más detalles sobre la relación de México con las actividades de la OCDE en materia tributaria, véase BECERRA, Juan Ángel, *Interpretation and Application of Tax Treaties in North America*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2007, págs. 127-132.

En suma, puede apreciarse que, en ocasiones, los Estados parte de un tratado para evitar la doble imposición especifican también en protocolos o en otro tipo de instrumentos, como un memorando de entendimiento, que el conjunto del tratado o bien algunos de sus preceptos deberán interpretarse según los Comentarios al Modelo de la OCDE. Esta práctica ha sido especialmente habitual en el caso de los tratados celebrados por Austria, pero también puede apreciarse en otros países, entre ellos España. A pesar de que estas referencias explícitas confieren una importante relevancia a los Comentarios a la hora de interpretar los tratados en vigor, ello no quiere decir, como VAN DER BRUGGEN ha destacado, que los Estados hayan aceptado formalmente que los Comentarios resulten normas jurídicamente vinculantes o que puedan considerarse una parte integrante de los tratados bilaterales para evitar la doble imposición.[1024] Sin embargo, en algunos casos, como por ejemplo cuando se prevé en un protocolo que la resolución de conflictos mediante arbitraje pueda fundamentarse en los Comentarios, estos pasan a utilizarse prácticamente como si tuvieran un carácter jurídicamente vinculante.

Otro aspecto problemático de las referencias a los Comentarios como instrumento interpretativo es la versión que debe ser tenida en cuenta. Lo más habitual es que se establezca una "interpretación dinámica", esto es, que se indique que la versión de los Comentarios que debe considerarse es la última que haya sido publicada, aunque pueda resultar controvertido que un tratado deba interpretarse según una versión de los Comentarios que no existía en el momento de su celebración. En cambio, en algunos casos se indica específicamente la versión de los Comentarios que debe ser tenida en cuenta, lo cual refuerza la seguridad jurídica.

ii. Los Comentarios al Modelo de la OCDE y la interpretación de los tratados en ausencia de acuerdos explícitos sobre su función

A continuación analizaremos el papel de los Comentarios al Modelo de la OCDE a la hora de interpretar los tratados cuando no se haya acordado expresamente nada al respecto. En cuanto a la cuestión del estatus jurídico de los Comentarios al Modelo de la OCDE, ya se apuntó que desde el punto de vista del Derecho Internacional constituyen el objeto de una mera recomendación de la OCDE, sin que en principio exista la obligación para los Estados de interpretar los tratados en vigor según lo dispuesto en tales Comentarios. En la opinión de VOGEL, la OCDE no es competente para determinar la interpretación de los tratados para evitar la doble imposición celebrados por sus Estados miembros, por lo que no será obligatorio seguir sus Comentarios excepto si los propios Estados lo han acordado expresamente,[1025] esto es, para el anterior autor los

[1024] Véase VAN DER BRUGGEN, Edwin, "The Power…", ob. cit., 2003, págs. 266 y 268. En cambio, RODRÍGUEZ LOSADA ha identificado estas remisiones a los Comentarios como una forma de convertirlos en *hard law* (RODRÍGUEZ LOSADA, Soraya, *La Interpretación…*, ob. cit., 2012, pág. 58).

[1025] Véase VOGEL, Klaus, "Soft Law…", ob. cit., 2005, pág. 146.

Estados solo tienen la "obligación débil" (*abgeschwächte Verpflichtung*) de seguirlos.[1026] Sin embargo, esta no es una cuestión libre de controversias doctrinales y otros autores consideran que en principio lo que cabe presumir en defecto de una previsión expresa al respecto es que los Comentarios deben seguirse a la hora de interpretar los tratados.[1027] Seguidamente trataremos esta cuestión con mayor detalle, analizando la controversia doctrinal sobre los criterios de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados que pueden justificar su uso, así como el papel de la doctrina del *estoppel* en este ámbito.

a. Los Comentarios al Modelo de la OCDE en el marco de los criterios interpretativos de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados

Si bien existe un consenso general sobre el papel fundamental que desarrollan los Comentarios al Modelo de la OCDE a la hora de interpretar los tratados en vigor,[1028] no existe unanimidad en la doctrina a la hora de determinar qué precepto de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados justifica su uso. Aunque algunos autores consideran que esta discusión puede resultar relativamente infructuosa,[1029] entendemos que es conveniente presentar de forma breve y sistemática las distintas alternativas para poder comprender mejor el papel de los Comentarios en el marco del Derecho Internacional. Además, no todos los criterios llevan aparejadas las mismas consecuencias, por lo que es relevante determinar el fundamento que permite recurrir a los Comentarios, ya que ello podría conllevar, por ejemplo, que los Comentarios se siguieran de forma preeminente o bien que simplemente tuvieran un carácter subsidiario.

Una primera posibilidad consiste en considerar que los Comentarios al Modelo de la OCDE permiten determinar el "sentido corriente" que de buena fe haya de atribuirse a

[1026] Véase VOGEL, Klaus, "Einleitung", en LEHNER, Moris (ed.), *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen*, 5ª edición, C. H. Beck, Múnich, 2008, pág. 146.

[1027] Así, por ejemplo, DUBUT considera que si los Estados parte de un determinado tratado para evitar la doble imposición no han acordado expresamente lo contrario, en principio deben seguirse a la hora de interpretar los tratados basados en el Modelo de la OCDE, hasta el punto de los Comentarios se convertirían en una verdadera norma jurídica (véase DUBUT, Thomas, "Les Commentaires…", ob. cit., 2009, pág. 1471).

[1028] Excepcionalmente, ROSENBLOOM considera que los Comentarios al Modelo de la OCDE tienen un papel secundario a la hora de interpretar los tratados en vigor y señala que en relación con los tratados celebrados por los Estados Unidos las explicaciones técnicas que se envían al Senado pueden ser más relevantes para conocer la opinión de las partes (ROSENLOOM, David, "Tax Treaty Interpretation", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 34, núm. 12, 1980, págs. 544-545).

[1029] Véase, por ejemplo, MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., "Los comentarios…", ob. cit., 2007, pág. 48.

los términos contenidos en los tratados para evitar la doble imposición según su objeto y fin (art. 31.1 CVDT). Así, autores como LANG y BRUGGER[1030] o DUBUT[1031] sostienen que una interpretación de buena fe requiere que el Modelo de la OCDE y sus correspondientes Comentarios sean consultados a la hora de interpretar los tratados que siguen el tenor del Modelo de la OCDE, ya que es razonable suponer que en tal caso los Estados pretendieron que tales preceptos tuvieran el sentido indicado en los Comentarios existentes durante las negociaciones. De forma similar, REIMER también parece decantarse por considerar que los Comentarios al Modelo de la OCDE determinan el "sentido corriente" de los términos de los tratados para evitar la doble imposición.[1032] Por otra parte, según el parecer de VAN RAAD sería posible entender que los Comentarios permiten determinar el objeto y fin de los tratados para evitar la doble imposición.[1033]

En segundo lugar, hay que plantearse en qué medida es factible incluir a los Comentarios dentro del contexto de los tratados. En este sentido, hay que distinguir dos alternativas. Por una parte, el art. 31.2.a) CVDT identifica como parte del contexto a "todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado". Por otra parte, de acuerdo con el art. 31.2.b) CVDT el contexto también comprenderá "todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado". Entre los autores que conciben los Comentarios al Modelo de la OCDE como un elemento que integra el contexto de los tratados bilaterales cabe destacar a ENGELEN, para quien constituyen un acuerdo concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado (art. 31.2.a) CVDT). En particular, para el anterior autor tal "acuerdo con motivo de la celebración del tratado" tiene lugar de forma tácita siempre que los Estados miembros de la OCDE no indiquen su voluntad de apartarse de lo recomendado por la OCDE y no hayan incluido ninguna observación a los Comentarios.[1034] Otros autores que conciben los Comentarios como

[1030] Véase LANG, Michael; BRUGGER, Florian, "The role…", ob. cit., 2008, págs. 98-99.

[1031] Véase DUBUT, Thomas, "Les Commentaires…", ob. cit., 2009, pág. 1467.

[1032] Véase REIMER, Ekkehart, "Interpretation…", ob. cit., 1999, pág. 468. En el mismo sentido se manifiesta REIMER años más tarde: REIMER, Ekkehart, "Der Rechtsvergleich im Internationalen Steuerrecht: Fragestellungen und Methoden", en LEHNER, Moris (ed.), *Reden zum Andenken an Klaus Vogel*, C. H. Beck, Múnich, 2010, pág. 127.

[1033] Véase VAN RAAD, Kees, "Interpretation and Application of Tax Treaties by Tax Courts", *European Taxation*, vol. 36, núm. 1, 1996, pág. 4.

[1034] Véase ENGELEN, Frank, "How "acquiescence" and "estoppel" can operate to the effect that the states parties to a tax treaty are legally bound to interpret the treaty in accordance with the Commentaries on the OECD Model Tax Convention", en DOUMA, Sjoerd; ENGELEN, Frank (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2008, págs. 59-60.

parte del contexto de los tratados en el sentido del art. 31 CVDT son BULLEN y UCKMAR.[1035]

Sin embargo, como indica REIMER, los Comentarios al Modelo de la OCDE no encajan dentro de esta categoría ya que no son estrictamente preparados "con motivo de la celebración del tratado".[1036] De forma similar, WATTEL y MARRES, así como VOGEL, rechazan la posibilidad de que los Comentarios puedan considerarse parte del contexto de los tratados, ya que no son directamente elaborados por los Estados, sino por la OCDE y propiamente se limitan a comentar un Modelo y no las características de los tratados bilaterales en vigor.[1037] Igualmente, AULT considera que la Convención de Viena concibe el contexto de forma restrictiva y por lo tanto no tiene en cuenta que en ámbitos como el de los tratados para evitar la doble imposición existe un contexto amplio en el que se podrían incluir elementos como los propios Comentarios elaborados por la OCDE.[1038] Como alternativa, WARD sostiene que los Comentarios podrían considerarse parte del "contexto jurídico" entendido como trasfondo jurídico o "contexto externo" y que no debe ser confundido con el contexto definido en un sentido restrictivo tal y como se prevé en el art. 31.2 CVDT.[1039] Así pues, la concepción de WARD del contexto va más allá de lo previsto en la CVDT.

En tercer lugar, el art. 31.3.a) y b) CVDT indica que también deberán tenerse en cuenta los acuerdos posteriores sobre la interpretación del tratado y las prácticas posteriores por las que conste el acuerdo de las partes sobre su interpretación. En este sentido, AVERY JONES se plantea la posibilidad de que las nuevas versiones de los Comentarios puedan considerarse un acuerdo ulterior en el sentido del art. 31.3.a) CVDT.[1040]

[1035] Véase BULLEN, Andreas, *Arm's Length Transaction Structures – Recognizing and restructuring controlled transactions in transfer pricing*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2011, pág. 33; y UCKMAR, Victor, "Double Taxation Conventions", en AMATUCCI, Andrea, *International Tax Law*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2006, pág. 159.

[1036] Véase REIMER, Ekkehart, "Interpretation…", ob. cit., 1999, pág. 468.

[1037] Excepcionalmente, WATTEL y MARRES consideran que los Comentarios podrían formar parte del contexto si en el momento de ratificar el tratado se indicó al Parlamento que a la hora de preparar el tratado se habían seguido los criterios previstos en los Comentarios (WATTEL, Peter J.; MARRES, Otto, "The Legal…", ob. cit., 2003, págs. 226-227). En el mismo sentido, véase VOGEL, Klaus, "The Influence...", ob. cit., 2000, pág. 614.

[1038] Véase AULT, Hugh J., "The Role of the OECD Commentaries…", ob. cit., 1994, pág. 146.

[1039] Véase WARD, David A., "Is there an obligation in international law of OECD Member countries to follow the Commentaries on the Model?", en DOUMA, Sjoerd; ENGELEN, Frank (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2008, pág. 85.

[1040] Véase AVERY JONES, John F. *et al.*, "The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3(2) of the OECD Model – 2", ob. cit., 1984, pág. 96.

Para VOGEL, esta concepción no resultaría adecuada ya que tal precepto se refiere a los tratados interpretativos, cuya aprobación requiere un procedimiento análogo al seguido en relación con el tratado que se interpreta.[1041] Más aún, AVERY JONES advierte que tal posibilidad resultaría problemática en países con una concepción dualista como el Reino Unido, ya que en principio tal acuerdo posterior tendría solo efectos en el plano del Derecho Internacional pero no podría ser aplicado automáticamente por los tribunales nacionales.[1042]

Otros autores críticos con la posibilidad de incluir los Comentarios al Modelo de la OCDE dentro de la categoría de acuerdo ulterior prevista en el art. 31.3.a) CVDT son LANG y BRUGGER, para quienes el hecho de que los Comentarios constituyan el objeto de una mera recomendación de la OCDE no vinculante jurídicamente impide tal posibilidad,[1043] si bien no descartan que, aunque sea de forma limitada, el uso de los Comentarios por las Administraciones tributarias de los Estados parte de un tratado pueda considerarse una "práctica ulterior" en el sentido del art. 31.3.b) CVDT, especialmente en los casos en que tal práctica tenga como finalidad clarificar un precepto que resulta ambiguo tras la aplicación de los criterios generales previstos en el art. 31 CVDT.[1044] Igualmente, PIJL también ha defendido que el art. 31.3.b) CVDT es el principal precepto jurídico que permite justificar el recurso a los Comentarios al Modelo de la OCDE, esto es, que en un sentido amplio puede considerarse que los Comentarios constituyen una práctica ulterior que muestra un acuerdo sobre la interpretación de los tratados.[1045] A su vez, MARTÍN JIMÉNEZ considera que si bien los Comentarios no pueden considerarse propiamente una práctica que muestre el acuerdo de las partes de un tratado sobre su interpretación, sí que puede tratarse de un instrumento que contribuya al desarrollo posterior de tal tipo de práctica.[1046]

[1041] Véase VOGEL, Klaus, "The Influence...", ob. cit., 2000, pág. 614. En el mismo sentido, véase VOGEL, Klaus, "Der Kommentar der OECD zum Doppelbesteuerungs-Musterabkommen", en CLASSEN, Claus Dieter *et al*. (eds.), *"In einem vereiten Europa dem Frieden der Welt zu dienen…" – Liber amicorum Thomas Oppermann*, Duncker & Humblot, Berlín, 2001, pág. 483.

[1042] Véase AVERY JONES, John, "The binding nature of the OECD Commentaries from the UK point of view", en DOUMA, Sjoerd; ENGELEN, Frank (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2008, pág. 159.

[1043] Véase LANG, Michael; BRUGGER, Florian, "The role…", ob. cit., 2008, págs. 104-105.

[1044] Como destacan LANG y BRUGGER, si se empleara una "práctica ulterior" para modificar el sentido de un precepto que en principio era claro a la luz de los criterios interpretativos generales se daría un supuesto de práctica ulterior que modifica el propio tratado, yendo más allá de la mera práctica interpretativa prevista en el art. 31.3.b) CVDT (ibíd., págs. 103-104).

[1045] Véase PIJL, Hans, "The Theory of the Interpretation of Tax Treaties, with Reference to Dutch Practice", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 51, núm. 12, 1997, pág. 546.

[1046] Véase MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., "Los comentarios…", ob. cit., 2007, pág. 54.

En cuarto lugar, el art. 31.4 CVDT establece la necesidad de tener en cuenta el sentido especial que las partes hubieran querido otorgar a los términos del tratado. Así, AULT ha defendido la posibilidad de que los Comentarios al Modelo de la OCDE se empleen para confirmar o determinar el sentido especial que debe otorgarse a los términos de un tratado para evitar la doble imposición. En otras palabras, en general puede considerarse que los Comentarios eran conocidos por los Estados parte del tratado en el momento en que lo negociaron, de forma que puede asumirse que, si no se indicó lo contrario, la voluntad de los Estados era que los términos del tratado tuvieran el "significado especial" contenido en los Comentarios.[1047] Igualmente, otros autores que también se han decantado por relacionar los Comentarios con el art. art. 31.4 CVDT son AVERY JONES[1048] y WARD.[1049] Más aún, MAISTO considera que las observaciones a los Comentarios al Modelo de la OCDE que numerosos Estados han expresado también pueden verse como el "sentido especial" de los términos de un tratado de acuerdo con lo previsto en el art. 31.4 CVDT.[1050]

Por último, el art. 32 CVDT prevé que puedan aplicarse de forma supletoria "medios de interpretación complementarios", entre los que se incluyen los trabajos preparatorios del tratado y las circunstancias de su celebración. En este sentido, la doctrina internacionalista ha destacado que el art. 32 CVDT no contiene una lista exhaustiva de

[1047] Véase AULT, Hugh J., "The Role of the OECD Commentaries…", ob. cit., 1994, págs. 146-147. La posición de AULT es compartida por SASSEVILLE, quien indica que en tal caso la referencia del art. 31.4 CVDT a la palabra "término" deberá interpretarse en un sentido amplio (SASSEVILLE, Jacques, "Court…", ob. cit., 2007, págs. 194-195).

[1048] En la opinión de AVERY JONES, el hecho de que se considere que los Comentarios manifiestan el sentido especial acordado por las partes en el momento de celebrar el tratado no significa que no puedan tener en cuenta versiones posteriores de los Comentarios en la medida en que las modificaciones introducidas frecuentemente se limitan a "clarificar" ciertos aspectos (AVERY JONES, John, "The binding nature...", ob. cit., 2008, pág. 161).

[1049] De todos modos, WARD se muestra escéptico sobre la posibilidad de que los Comentarios encajen plenamente en lo previsto por la Convención de Viena (WARD, David A. *et al*., *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, IFA e IBFD, Kingston, Ámsterdam, 2005, págs. 30-31; y WARD, David A., "The Role…", ob. cit., 2006, págs. 98-99).

[1050] Alternativamente, MAISTO también se plantea la posibilidad de que las observaciones a los Comentarios puedan considerarse una declaración unilateral interpretativa de acuerdo con el Dererecho Internacional general, de forma que en ciertas circunstancias puedan llegar a resultar vinculantes. Sin embargo, hay que destacar que las observaciones se refieren únicamente a los Comentarios al Modelo de la OCDE y no a ningún tratado en particular, por lo que en propiedad no constituyen una declaración unilateral interpretativa que afecte específicamente a algún tratado. A pesar de lo anterior, MAISTO no descarta que, implícitamente, las observaciones puedan convertirse en una declaración interpretativa si en el momento de celebrar un tratado se asume que los Estados parte mantienen lo indicado cuando se publicó el Modelo y sus Comentarios, por lo que si un Estado incluyó una observación y el otro Estado no indicó ninguna objeción, posteriormente la aplicación del principio de buena fe le impediría rechazar la interpretación prevista en la observación. Para más detalles véase MAISTO, Guglielmo, "The Observations on the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 59, núm. 1, 2005, págs. 16-19.

estos medios complementarios ni criterios específicos para identificarlos, de forma que los intérpretes de los tratados dispondrán de un margen de apreciación suficientemente amplio para determinar en cada caso concreto los medios complementarios que resultan pertinentes.[1051]

La concepción de los Comentarios al Modelo de la OCED como un medio de interpretación complementario ha sido defendida por WATTEL y MARRES, quienes sostienen que los Comentarios pueden considerarse un medio de interpretación complementario incluso en relación con tratados que en general no se basen en el Modelo de la OCDE siempre que el precepto que se interpreta no difiera substancialmente.[1052] De forma más concreta, autores como MÖSSNER,[1053] GARCÍA NOVOA[1054] y RODRÍGUEZ LOSADA[1055] identifican los Comentarios con la categoría de "trabajos preparatorios", mientras que DUBUT los incluye dentro de las "circunstancias de su celebración".[1056] Como podrá apreciarse a continuación, considerar que el recurso a los Comentarios para interpretar los tratados para evitar la doble imposición se fundamenta en el art. 32 CVDT en vez de en el art. 31 CVDT puede conllevar

[1051] Véase LE BOUTHILLIER, Yves, "Convention de Vienne de 1969, Article 32 – Moyens complémentaires d'interprétation", en CORTEN, Olivier ; KLEIN, Pierre (dirs.), *Les Conventions de Vienne sur le Droit des Traités – Commentaire article par article*, Bruylant, Bruselas, 2006, pág. 1368.

[1052] Véase WATTEL, Peter J.; MARRES, Otto, "The Legal...", ob. cit., 2003, pág. 228.

[1053] En concreto, MÖSSNER justifica su posición del siguiente modo: "*Da die Abkommen auf der Grundlage der Muster abgeschlossen werden, der Kommentar den Verhandlungsdelegationen bekannt ist, ja zum Teil von den gleichen Personen abgefaβt wurde, die später Doppelbesteuerungsabkommen ausgehandelt haben, wird man diesen Kommentar als travaux préparatoires ansehen müssen*" (MÖSSNER, Jörg Manfred, "Zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen", en BÖCKSTIEGEL, Karl-Heinz *et al*. (eds.), *Völkerrecht, Recht der Internationalen Organisationen, Weltwirtschaftsrecht – Festschrift für Ignaz Seidl-Hohenveldern*, Carl Heymanns Verlag KG, Colonia, 1988, págs. 411-412). Igualmente, en una publicación de 1980 WARD también identifica los Comentarios al Modelo de la OCDE con los trabajos preparatorios a los tratados e indica que deberán tenerse en cuenta siempre que no se hayan incluido observaciones (WARD, David A., "Principles to be Applied in Interpreting Tax Treaties", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 34, núm. 12, 1980, págs. 549).

[1054] Véase GARCÍA NOVOA, César, "Interpretación de los convenios de doble imposición internacional", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 131, 2006, pág. 536. En idénticos términos se manifiesta el mismo autor seis años después (GARCÍA NOVOA, César, "La Convención de Viena y la interpretación de los Convenios de Doble Imposición", en SERRANO ANTÓN, Fernando; SIMÓN ACOSTA, Eugenio; TAVEIRA TORRES, Heleno (dirs.), *Fiscalidad y Globalización*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2012, págs. 778-779).

[1055] Véase RODRÍGUEZ LOSADA, Soraya, *La Interpretación…*, ob. cit., 2012, pág. 54.

[1056] Además del art. 31.1 CVDT, DUBUT apunta que, de forma subsidiaria, el art. 32 CVDT también puede justificar el seguimiento de los Comentarios a la hora de interpretar un tratado para evitar la doble imposición ya que puede suponerse que los Estados los conocían en el momento de negociar el tratado y por lo tanto forman parte de sus circunstancias (véase DUBUT, Thomas, "Les Commentaires…", ob. cit., 2009, págs. 1470-1471).

importantes consecuencias ya que ello podría provocar que pasaran a tener una función secundaria en relación con otros elementos interpretativos.

En este sentido, LANG y BRUGGER también admiten la posibilidad de que los Comentarios al Modelo de la OCDE se consideren un medio complementario a la hora de interpretar disposiciones basadas en el Modelo de la OCDE, si bien consideran que tal criterio no es el más adecuado ya que las previsiones del art. 32 CVDT solamente se aplican con carácter supletorio en los casos en que la interpretación según el art. 31 CVDT resulte ambigua o irrazonable.[1057] Como AVERY JONES indica, dado el gran esfuerzo que comporta la elaboración de los Comentarios no parece lógico esperar que solo se puedan aplicar con carácter subsidiario.[1058] De ahí que AULT considere que los Comentarios de la OCDE no deberían incluirse dentro de esta categoría, ya que su carácter supletorio limitaría la posibilidad de seguir los criterios de los Comentarios.[1059] Esta misma posición es defendida también por WARD, para quien resultaría incoherente asignar a los Comentarios un papel subsidiario dada su relevancia práctica.[1060]

A pesar de lo anterior, SHELTON ha defendido de forma clara que los Comentarios al Modelo de la OCDE deben considerarse un medio de interpretación complementario de acuerdo con lo previsto en el art. 32 CVDT y, en consecuencia, sostiene que deben emplearse únicamente para confirmar el sentido resultante de la aplicación del art. 31 CVDT o bien en los casos en que la interpretación según el art. 31 CVDT deje ambiguo u oscuro el sentido o conduzca a un resultado absurdo o irrazonable. De ahí que para SHELTON la gran relevancia que dan las Administraciones tributarias e incluso los tribunales a los Comentarios al Modelo de la OCDE, como si prácticamente tuvieran carácter normativo, constituye un "abuso injustificado".[1061] Desde la perspectiva del anterior autor ello resulta especialmente insatisfactorio si se tiene en cuenta que los Comentarios no siempre tienen un carácter neutral, sino que en ciertos casos están sesgados a favor de los intereses de las Administraciones tributarias.[1062]

[1057] Véase LANG, Michael; BRUGGER, Florian, "The role…", ob. cit., 2008, págs. 98-99.

[1058] Véase AVERY JONES, John, "The binding nature…", ob. cit., 2008, pág. 162. Sin embargo, en una publicación de 1993 AVERY JONES da a entender que los Comentarios al Modelo de la OCDE podrían considerarse un medio de interpretación complementario ya que la Convención de Viena no indica de forma exhaustiva cuáles son tales medios (AVERY JONES, John F., "United Kingdom", *Cahiers de Droit Fiscal*, vol. 78a (Interpretation of double taxation conventions), 1993, pág. 611).

[1059] Véase AULT, Hugh J., "The Role of the OECD Commentaries…", ob. cit., 1994, pág. 145.

[1060] Véase WARD, David A., "Is there...", ob. cit., 2008, pág. 82.

[1061] Véase SHELTON, Ned, *Interpretation and Application of Tax Treaties*, Tottel Publishing, Haywards Heath, 2007, pág. 187.

[1062] SHELTON pone como ejemplo de lo anterior el Comentario al art. 1 del Modelo, indicando que de los 33 párrafos que ocupa solo uno se dedica propiamente a tratar el significado de los términos del art. 1 del Modelo y el resto en gran medida incluyen recomendaciones para los Estados sobre cómo evitar fenómenos como el "treaty shopping". Así, SHELTON concluye: "*Rather than an aid to the interpretation*

De todos modos, la doctrina internacionalista ha señalado que, a pesar del tenor literal del art. 32 CVDT, el recurso a los medios de interpretación complementarios, entre los que se incluyen los trabajos preparatorios, no necesariamente debe limitarse a confirmar la interpretación que resulte de aplicar el art. 31 CVDT. Así, SCHWEBEL se plantea qué sucede si, al tener en cuenta medios de interpretación complementarios como los trabajos preparatorios se constata que no confirman la interpretación inicial. Para el citado autor, en tal caso no resultaría lógico ignorar tales materiales por diversas razones. En primer lugar, SCHWEBEL considera que si los medios complementarios solo pueden emplearse para confirmar la interpretación dada según los criterios del art. 31 CVDT, entonces el art. 32 CVDT se convierte en redundante y carente de significado. Así, dado que los preceptos de la Convención de Viena deben interpretarse de forma que gocen de efectividad, los medios complementarios deberían tenerse en cuenta incluso en los casos en que contradigan la interpretación alcanzada a partir de los criterios del art. 31 CVDT. En segundo lugar, SCHWEBEL sostiene que la práctica de los Estados anterior a la Convención de Viena muestra que las normas consuetudinarias que la Convención de Viena codifica otorgan a los medios interpretativos complementarios como los trabajos preparatorios una relevancia que va mucho más allá de la que se desprende de una interpretación literal del art. 32 CVDT.[1063]

Sin embargo, la posición de SCHWEBEL ha sido criticada por autores como LINDERFALK, quien considera que primar la relevancia de los medios de interpretación complementarios, especialmente de los trabajos preparatorios, sería una práctica ilegítima ya que en su opinión no son el mejor indicador para conocer la intención de las partes del tratado.[1064] A pesar de lo anterior, en el ámbito de los tratados para evitar la doble imposición, los Comentarios al Modelo de la OCDE parecen un elemento especialmente idóneo para conocer la intención de las partes de un tratado al incluir preceptos análogos a los del Modelo de la OCDE. De todos modos, PISTONE advierte que en relación con los tratados celebrados por Estados no miembros de la OCDE, la

of the terms of Article 1, the OECD Model Commentary is quite something else – a quasi-political statement with clear overtones of a guidebook for revenue collectors. The tendency of the Commentary to diverge from being a reasonably objective statement as to what the terms of the OECD Model mean, to becoming a biased politically influenced document is evident not only in respect of Article 1 – it is evident throughout" (ibíd., págs. 187-188 y 278-279).

[1063] Véase SCHWEBEL, Stephen M., "May Preparatory Work be Used to Correct Rather than Confirm the "Clear" Meaning of a Treaty Provision?", en MAKARCZYK, Jerzy (ed.), *Theory of International Law at the Threshold of the 21st Century – Essays in honour of Krzystof Skubiszewski*, Kluwer Law International, La Haya, 1996, págs. 543-547.

[1064] Véase LINDERFALK, Ulf, "Is the hierarchical structure of articles 31 and 32 of the Vienna Convention real or not? Interpreting the rules of interpretation", *Netherlands International Law Review*, vol. 54, núm. 1, 2007, pág. 153.

influencia de los Comentarios será menor, incluso en los casos en que las disposiciones de sus tratados sigan el tenor literal del Modelo de la OCDE.[1065]

En suma, puede apreciarse que existen diferentes posturas doctrinales sobre el fundamento jurídico preciso que justifica el recurso a los Comentarios al Modelo de la OCDE a la hora de interpretar los tratado en vigor. De hecho, VOGEL considera que no siempre se justificará el uso de los Comentarios al Modelo de la OCDE en virtud del mismo precepto de la Convención de Viena. Así, en los casos en que no se hayan producido cambios desde 1963 podrá entenderse que nos encontramos ante el "sentido corriente" previsto en el art. 31.1 CVDT. En cambio, las modificaciones que se hayan introducido en el Modelo de forma más reciente a la adopción del tratado, pero por lo menos diez años antes (para poder formar parte de la práctica habitual de los expertos tributarios), podrán ser consideradas como el "sentido especial" previsto en el art. 31.4 CVDT. Por último, los cambios más recientes podrían incluirse dentro de la categoría de "medios de interpretación complementarios" (art. 32 CVDT).[1066] Igualmente, en la opinión de MARTÍN JIMÉNEZ resulta necesario tener en cuenta todos los criterios interpretativos previstos en la Convención de Viena para, a la vista de todos ellos, poder determinar la interpretación más adecuada.[1067]

Como se mostrará más adelante a la hora de analizar la jurisprudencia de los tribunales nacionales de diversos Estados, los tribunales tampoco siguen un criterio uniforme a la hora de justificar el recurso a tales instrumentos no vinculantes. De todos modos, ALKEMA considera que la inexistencia de consenso y uniformidad en esta cuestión no debe ser vista como algo negativo, ya que de esta manera se consigue una mayor flexibilidad para interpretar los tratados en vigor. Más aún, el anterior autor incluso duda de que sea útil referirse a los criterios interpretativos de la Convención de Viena para justificar el uso de los Comentarios al Modelo de la OCDE, que al fin y al cabo son otro conjunto de criterios interpretativos, ya que tal acumulación probablemente genere confusión en el contribuyente.[1068]

En el mismo sentido, son múltiples los autores que ponen en duda la adecuación de las previsiones de la Convención de Viena al ámbito de los tratados para evitar la doble imposición. Así, para AULT ello se debe a las particulares características de los tratados para evitar la doble imposición, como el hecho de que no se limiten a regular las

[1065] Véanse PISTONE, Pasquale, "Tratados…", ob. cit., 2008, pág. 1200; y PISTONE, Pasquale, "Tax…", ob. cit., 2010, págs. 422-423.

[1066] Para más detalles véase VOGEL, Klaus, "The Influence...", ob. cit., 2000, pág. 616.

[1067] Véase MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., "Los comentarios…", ob. cit., 2007, pág. 49.

[1068] ALKEMA, Evert A., "The Commentaries of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital – Effective in domestic law or in need of alternatives?", en DOUMA, Sjoerd; ENGELEN, Frank (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2008, págs. 180-182.

relaciones entre Estados y deban ser también interpretados por los contribuyentes.[1069] De ahí que WARD considere que no necesariamente haya que forzar los Comentarios al Modelo de la OCDE en alguna de las categorías previstas por la Convención de Viena[1070] y, en la práctica, como CALDERÓN y PIÑA apuntan, suele recurrirse directamente a los Comentarios de la OCDE sin referirse expresamente a la Convención de Viena.[1071]En la opinión de SOLER ROCH y RIBES RIBES, para poder justificar de forma adecuada la significativa relevancia práctica de los Comentarios, la Convención de Viena debería haber definido la noción de "contexto" de forma más amplia.[1072] De ahí que la propia RIBES RIBES[1073] y otros autores como SERRANO ANTÓN[1074] consideran que lo necesario sería reformar la CVDT.

Así pues, si bien el estatus jurídico de los Comentarios al Modelo de la OCDE es controvertido, no hay que olvidar que, como VAN DER BRUGGEN apunta, su relevancia no depende únicamente de su encaje en los criterios interpretativos de los art. 31 y 32 CVDT, sino principalmente de su "autoridad", independientemente de que no sean jurídicamente vinculantes. Tal autoridad deriva fundamentalmente del elevado grado de consenso con que son adoptados y de su evidente cercanía con los tratados en vigor.[1075]

Por último, si bien previamente nos hemos centrado únicamente en los Comentarios al Modelo de la OCDE, existen otros instrumentos que también podrían ser calificados

[1069] Véase AULT, Hugh J., "The Role of the OECD Commentaries…", ob. cit., 1994, pág. 145. Igualmente, LANG también apunta que, dada la complejidad de la actividad interpretativa y las limitaciones del lenguaje humano, no puede esperarse que las previsiones de la Convención de Viena sean adecuadas para todas las posibles situaciones (LANG, Michael, "Austria", *Cahiers de Droit Fiscal*, vol. 78a (Interpretation of double taxation conventions), 1993, pág. 206).

[1070] Véase WARD, David A., "The Role...", ob. cit., 2006, págs. 98-99.

[1071] Véase CALDERÓN, José M.; PIÑA, M. Dolores, "Interpretation…", ob. cit., 1999, pág. 380. En el mismo sentido, véase CALDERÓN CARRERO, José M.; MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, "Los tratados...", ob. cit., 2009, pág. 63.

[1072] SOLER ROCH, María Teresa; RIBES RIBES, Aurora, "Tax Treaty Interpretation in Spain", en LANG, Michael (ed.), *Tax Treaty Interpretation,* Linde, Viena, 2001, pág. 311. En publicaciones posteriores, RIBES RIBES ha sostenido la misma postura, defendiento la conveniencia de considerar los Comentarios parte del contexto, en un sentido amplio, de los tratados (véase RIBES RIBES, Aurora, *Convenios*..., ob. cit., 2003, pág. 168).

[1073] Véase RIBES RIBES, Aurora, "Relatoría nacional de España (Tema I: Interpretación y aplicación de los convenios para evitar la doble imposición internacional)", en SERRANO ANTÓN, Fernando; SIMÓN ACOSTA, Eugenio; TAVEIRA TORRES, Heleno (dirs.), *Fiscalidad y Globalización*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2012, págs. 384-385.

[1074] Véase SERRANO ANTÓN, Fernando, "La interpretación y aplicación de los convenios de doble imposición internacional", en SERRANO ANTÓN, Fernando; SIMÓN ACOSTA, Eugenio; TAVEIRA TORRES, Heleno (dirs.), *Fiscalidad y Globalización*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2012, pág. 105.

[1075] Véase VAN DER BRUGGEN, Edwin, "The Power…", ob. cit., 2003, págs. 263-264 y 270.

como *soft law* y que pueden ser relevantes a la hora de interpretar los tratados en vigor. Así, PROVODOVÁ ha destacado que los informes publicados por la OCDE sobre cuestiones controvertidas de fiscalidad internacional pueden ser el primer paso antes de introducir modificaciones en el Modelo de convenio o en sus Comentarios, o bien pueden convertirse en un elemento más a la hora de interpretar los tratados.[1076] Sin embargo, como la anterior autora reconoce, también existen dudas sobre el precepto de la Convención de Viena que puede justificar el recurso a tales informes como criterio interpretativo, aunque ello no impide que sean consultados habitualmente con tal finalidad.[1077]

b. Las doctrinas del *estoppel* y la aquiescencia y la obligación de interpretar los tratados según los Comentarios al Modelo de la OCDE

Los Comentarios al Modelo de la OCDE tienen una especial relevancia a la hora de interpretar los tratados en vigor,[1078] pero la pregunta fundamental no es si resulta conveniente que los tratados sean interpretados según los Comentarios, sino si ello puede resultar obligatorio incluso en casos en que los Estados no hayan acordado nada al respecto.[1079] Es aquí donde pueden desarrollar un relevante papel los principios de *estoppel* y aquiescencia, introducidos en el capítulo anterior.

El principal autor que ha defendido la posibilidad de que pueda resultar obligatorio interpretar los tratados para evitar la doble imposición según lo dispuesto en los Comentarios al Modelo de la OCDE como consecuencia de los principios de *estoppel* y aquiescencia es Frank ENGELEN.[1080] Para justificar tal posición, ENGELEN aplica por analogía el razonamiento de la Corte Internacional de Justicia en el *asunto relativo al*

[1076] Véase PROVODOVÁ, Kateřina, "The Relevance of the OECD Reports for the Interpretation of Tax Treaties", en SCHILCHER, Michael; WENINGER, Patrick (eds.), *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, Linde, Viena, 2008, pág. 143.

[1077] Ibíd., págs. 148-149.

[1078] Así, WASSERMEYER considera que en la medida en que un tratado no se aparte del Modelo, deberá presumirse que se interpretará de acuerdo con el contenido de los Comentarios elaborados por la OCDE (WASSERMEYER, Franz, "Die Auslegung völkerrechtlicher Verträge – Haltung des BFH", en MÖSSNER, Jörg Manfref (ed.), *Doppelbesteuerungsabkommen und nationales Recht*, C. H. Beck, Múnich, 1995, pág. 22).

[1079] Véase BLOKKER, Niels, "Skating on the ice? On the law of international organizations and the legal nature of the Commentaries on the OECD Model Tax Convention", en DOUMA, Sjoerd; ENGELEN, Frank (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2008, pág. 22.

[1080] En general, véanse las siguientes obras: ENGELEN, Frank, *Interpretation…*, ob. cit., 2004; ENGELEN, Frank, "Some Observations on the Legal Status of the Commentaries on the OECD Model", *Bulletin for International Taxation*, vol. 60, núm. 3, 2006, págs. 105-109; ENGELEN, Frank, "How "acquiescence"…", ob. cit., 2008, págs. 51-72.

Templo de Preah Vihear[1081] al ámbito de los tratados para evitar la doble imposición. En concreto, los elementos que el anterior autor tiene en cuenta son los siguientes.

Para empezar, el litigio versa sobre la delimitación de la frontera entre los actuales Estados de Camboya y Tailandia y la determinación del Estado en que quedaba situado el Templo de Preah Vihear. En principio, ambos Estados acordaron mediante un tratado celebrado en 1904 que la frontera seguiría un determinado curso de agua, dejando el Templo en el territorio de Tailandia, pero se estableció que la determinación exacta de la línea fronteriza sería delimitada por una comisión mixta de expertos en cartografía. Tales expertos, como destaca ENGELEN, tenían como misión elaborar mapas detallados que en principio no serían jurídicamente vinculantes por sí mismos, aunque dispondrían de un elevado grado de autoridad dados los conocimientos técnicos de los encargados de realizarlos.[1082]

Tras recibir los mapas en 1908, Tailandia no expresó ningún tipo de protesta ante el hecho de que el Templo de Preah Vihear hubiera quedado situado en Camboya, a pesar de que ello hubiera resultado lo más razonable. De ahí que la Corte Internacional de Justicia considerara que Tailandia aceptó por aquiescencia la delimitación de la frontera dejando el templo en Camboya y que, incluso en defecto de lo anterior, la aplicación del principio de *estoppel* a la luz de su conducta durante los años posteriores le impide negar que aceptara la delimitación presentada en los mapas.

Para ENGELEN, el anterior razonamiento puede extenderse al ámbito de los Comentarios al Modelo de la OCDE. Así, estos no son jurídicamente vinculantes, pero gozan de un elevado grado de autoridad al ser elaborados por expertos en la materia. Igualmente, ENGELEN considera que, de acuerdo con lo recomendado por la OCDE, en principio cabe suponer que los Estados miembros de esta organización internacional que no han incluido ninguna observación a los Comentarios los seguirán a la hora de interpretar los tratados que concluyan siempre que no indiquen lo contrario, esto es, que los Estados han aceptado por aquiescencia la aplicación de los Comentarios. Más aún, incluso si no existiera tal consentimiento tácito, el hecho de que no se indicara la voluntad de no seguir lo previsto en los Comentarios a la hora de celebrar el tratado puede comportar que, para proteger las legítimas expectativas que se hubiera podido formar el otro Estado parte, en virtud del principio de *estoppel* el primer Estado no pueda negar su aceptación.[1083] De hecho, para ENGELEN el anterior razonamiento también resulta aplicable en relación con la interpretación de los tratados entre cuyos Estados parte se

[1081] Véase la Sentencia de 15 de junio de 1962 (asunto relativo al *Templo de Preah Vihear* (Camboya c. Tailandia), fondo, *I.C.J. Reports* 1962, pág. 6), en especial la referencia a la interpretación del tratado fronterizo entre ambos países según lo establecido en los mapas acordados por una comisión posterior (*I.C.J. Reports* 1962, pág. 34).

[1082] Véase ENGELEN, Frank, "Some Observations…", ob. cit., 2006, pág. 108.

[1083] Ibíd., pág. 109; y ENGELEN, Frank, "How "acquiescence"…", ob. cit., 2008, págs. 59-65.

encuentra por lo menos un Estado no miembro de la OCDE que haya participado en el proceso de revisión de los Comentarios con la inclusión de por lo menos una posición, si bien el anterior autor admite que en tales caso los argumentos a favor de la aplicación de los principios de aquiescencia y *estoppel* no serán tan fuertes.[1084]

La posición de ENGELEN ha sido criticada por numerosos autores. Entre ellos podemos destacar a WARD, para quien los principios de buena fe, de aquiescencia y *estoppel* no resultan aplicables en relación con los Comentarios al Modelo por los siguientes motivos. Para empezar, WARD considera que lo más razonable es sostener que los Estados entienden que los Comentarios no son jurídicamente vinculantes, por lo que si no se indicara lo contrario durante la negociación de un determinado tratado, en principio habría que continuar presumiendo tal carácter.[1085] Más aún, para el citado autor es posible observar casos en que por diversos motivos los Estados no introducen observaciones a pesar de no estar de acuerdo con lo dispuesto en los Comentarios, por lo que la ausencia de observaciones no podría equipararse en todo caso a un acuerdo tácito o por aquiescencia.[1086] En segundo lugar, WARD sostiene que el principio de *estoppel* tampoco es aplicable ya que para ello es necesario que el Estado que lo alega haya sufrido un daño o que el otro Estado obtenga un beneficio al comportarse de forma contraria a lo que en principio cabía esperar, circunstancia que para el citado autor no se da en el ámbito de los tratados para evitar la doble imposición siempre que los impuestos se exijan respetando el tratado (independientemente de los Comentarios, que no son jurídicamente obligatorios).[1087]

Igualmente, PIJL entiende que, aunque es posible que la aplicación de los principios de buena fe, *estoppel* o aquiescencia acaben generando la obligación de seguir ciertos instrumentos jurídicamente no vinculantes, tal fenómeno no se produce en el caso de los Comentarios al Modelo de la OCDE, por lo que considera que la posición defendida por ENGELEN es una interesante posibilidad teórica que sin embargo no tiene en cuenta suficientemente la realidad y los detalles del caso analizado.[1088] Para PIJL, resulta especialmente significativo que la única ocasión en que la CIJ ha admitido la aplicación del principio de *estoppel*, el asunto relativo al *Templo de Preah Vihear*,[1089] se tratara de

[1084] Sin embargo, ENGELEN descarta que la aplicación de los Comentarios al Modelo de la OCDE pueda resultar obligatoria a la hora de interpretar los tratados celebrados entre dos Estados no miembros. Para más detalles, véase ENGELEN, Frank, "How "acquiescence"…", ob. cit., 2008, págs. 69-71.

[1085] WARD, David A., "Is there...", ob. cit., 2008, pág. 76.

[1086] Véase WARD, David A. *et al*., *The Interpretation...*, ob. cit., 2005, pág 52. El mismo autor se reitera más tarde en su posición: WARD, David A., "Is there...", ob. cit., 2008, págs. 88-89.

[1087] Véase WARD, David A. *et al.*, *The Interpretation...*, ob. cit., 2005, págs. 52-53. En el mismo sentido, WARD, David A., "The Role...", ob. cit., 2006, pág. 100.

[1088] Véase PIJL, Hans, "Beyond…", ob. cit., 2008, pág. 126.

[1089] Sentencia de 15 de junio de 1962, asunto relativo al *Templo de Preah Vihear* (Camboya c. Tailandia), fondo, *I.C.J. Reports* 1962, pág. 6.

un litigio sobre fronteras, una materia completamente distinta a la fiscalidad internacional.[1090]

De forma similar, THIRLWAY también ha destacado diversas particularidades del citado caso que dificultan su aplicación analógica al ámbito de los tratados para evitar la doble imposición. En concreto, el tratado que delimitaba la frontera entre los actuales Estados de Camboya y Tailandia preveía expresamente que se elaboraría un mapa, aunque no fuera vinculante, mientras que lo normal es que los tratados para evitar la doble imposición no incluyan ninguna referencia directa a los Comentarios al Modelo de la OCDE. De ahí que el silencio de los Estados tras la publicación del mapa no sea equivalente al silencio tras la publicación de los Comentarios. Más aún, THIRLWAY apunta que en el caso de la frontera entre Camboya y Tailandia, el mapa trata un aspecto no regulado en el tratado celebrado entre los dos países, por lo que es fundamental para la resolución del caso. En cambio, a la hora de resolver las disputas que versan sobre la aplicación de los tratados para evitar la doble imposición, los Comentarios suelen tener un carácter accesorio a lo ya previsto por el propio tratado, por lo que no sería imprescindible recurrir a ellos.[1091] Otros autores que también se han mostrado contrarios a que los Comentarios al Modelo de la OCDE puedan resultar vinculantes como consecuencia de los principios de *estoppel* y aquiescencia son WEISS[1092] y AVERY JONES, quien añade que en el plano del Derecho interno del Reino Unido la jurisprudencia rechaza la aplicación del principio de *estoppel* contra la Corona (incluyendo la Administración Tributaria).[1093]

Por otra parte, TILLINGHAST incluso considera que desde un punto de vista práctico no resultaría conveniente que los Comentarios al Modelo de la OCDE fueran vinculantes como consecuencia de la aplicación de los principios de *estoppel* o aquiescencia. Por una parte, ello probablemente comportaría que no pudieran actualizarse con la suficiente flexibilidad como para adaptarse a las nuevas circunstancias, esto es, reformar los Comentarios resultaría tan complejo como reformar los tratados en vigor. Por otra parte, tal concepción obligaría a los Estados que no quisieran verse obligador a reiterar que no

[1090] Véase PIJL, Hans, "The OECD…", ob. cit., 2006, pág. 223.

[1091] Para más detalles véase THIRLWAY, Hugh, "The role of the international law concepts of acquiescence and estoppel", en DOUMA, Sjoerd; ENGELEN, Frank (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2008, págs. 38-39 y 45-46. El anterior autor añade que, si bien lo más habitual es que en el ámbito de los tratados para evitar la doble imposición no se den las circunstancias para aplicar los principios de aquiescencia y *estoppel*, ello no puede descartarse en todo caso.

[1092] Véase WEISS, Friedl, "Interpretation of tax treaties in accordance with the Commentaries on the OECD Model Tax Convention under the Vienna Convention on the Law of Treaties", en DOUMA, Sjoerd; ENGELEN, Frank (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2008, págs. 146-147.

[1093] Véase AVERY JONES, John, "The binding nature…", ob. cit., 2008, pág. 160.

consideran a los Comentarios como obligatorios, tarea que resultaría un malbaratamiento de tiempo y recursos.[1094] Igualmente, en la opinión de ALKEMA el empleo de instituciones propias del Derecho Internacional como el *estoppel* o la aquiescencia no resulta apropiado en el ámbito de la fiscalidad internacional. Ello se debe a que en este sector las diferencias no suelen ser resueltas por tribunales internacionales, sino fundamentalmente por los tribunales nacionales. Más aún, este tipo de controversias no afectan únicamente a los Estados, sino que inciden directamente también en los contribuyentes.[1095]

Así pues, puede apreciarse que un amplio sector de la doctrina rechaza la posibilidad de que la aplicación de los Comentarios al Modelo de la OCDE pueda resultar obligatoria como consecuencia de la aplicación de las nociones de aquiescencia o *estoppel*.

c. Especial referencia al problema de la interpretación dinámica de los tratados

Uno de los aspectos más controvertidos que se plantean en relación con el uso de los Comentarios al Modelo de la OCDE a la hora de interpretar los tratados en vigor consiste en determinar la versión de los Comentarios que debe emplearse. Tras la publicación de la primera versión del Modelo y de sus Comentarios en 1963, la OCDE ha publicado numerosas actualizaciones, cada vez con una mayor frecuencia, de forma que no siempre es evidente qué versión es la que debe seguirse. En general, pueden distinguirse dos grandes alternativas.

Por una parte puede considerarse que la versión que debe ser tenida en cuenta es la que existía en el momento en que se celebró el tratado. Ello se debe a que tal versión es la que era conocida por los Estados parte del tratado durante las negociaciones, algo imposible en relación con versiones posteriores.

Por otra parte, también puede sostenerse que la versión que debe ser seguida es la más reciente, de forma que un tratado pueda ser interpretado según una versión de los Comentarios adoptada después de su entrada en vigor. Esta opción es la preferida por la propia OCDE, quien considera que los tratados deberían, en la medida de lo posible,

[1094] Véase TILLINGHAST, David R., "A practitioner's comment on why Commentaries on the OECD Model Convention should not be treated as legally binding", en DOUMA, Sjoerd; ENGELEN, Frank (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2008, págs. 154-156. TILLIGHAST ya se había manifestado en el mismo sentido unos años antes (TILLINGHAST, David R., "Commentaries to the OECD Model Convention: Ubiquitous, often controversial; but could they possibly be legally binding?", *Tax Management International Journal*, vol. 35, núm. 11, 2006, pág. 582). Una postura similar es defendida también por WARD, David A., "Is there...", ob. cit., 2008, pág. 83.

[1095] Véase ALKEMA, Evert A., "The Commentaries…", ob. cit., 2008, págs. 168-169.

interpretarse de acuerdo con el espíritu de la versión revisada de los Comentarios.[1096] De todos modos, como la doctrina ha señalado, la opinión que la propia OCDE expresa en la introducción a su Modelo y sus correspondientes Comentarios sobre el uso que se les debería dar a estos no genera por sí misma ninguna obligación jurídica, esto es, simplemente se trata de un elemento más a considerar, si bien particularmente relevante, a la hora de determinar el papel que deben tener los Comentarios en la interpretación de los tratados en vigor.[1097]

En consecuencia, como la OCDE reconoce, el anterior criterio únicamente será viable en los frecuentes casos en que las modificaciones simplemente pretendan clarificar el significado de versiones anteriores y no supongan ningún cambio significativo, ya que en tales ocasiones puede considerarse que reflejan el consenso de los Estados miembros de la OCDE sobre la interpretación que resulta más adecuada.[1098] La doctrina ha justificado tal uso de los Comentarios como criterio interpretativo de tratados, incluso anteriores a los propios Comentarios, en base a la premisa de que reflejan el significado que las partes quisieron darle a los términos del tratado[1099] o bien considerando que las versiones posteriores de los Comentarios constituyen un medio de interpretación complementario (art. 32 CVDT).[1100] En la opinión de WARD, las nuevas versiones de los Comentarios (en los casos en que simplemente clarifican un determinado punto) deberían tener un peso a la hora de interpretar los tratados similar al de la doctrina que analiza el Modelo de la OCDE.[1101] En principio, tales casos no deberían resultar problemáticos y, como REIMER recuerda, ignorar las versiones más recientes de los Comentarios que se limitan a clarificar un aspecto iría contra la propia recomendación de la OCDE.[1102]

En cambio, cuando las modificaciones en los Comentarios sean consecuencia directa de modificaciones en el articulado del propio Modelo, la OCDE considera que la versión que se deberá tener en cuenta es la que existía en el momento en que se celebró el

[1096] Véase OCDE, *Model Tax Convention on Income and Capital* (2010), Introducción, párrafo 33.

[1097] Véase LANG, Michael; BRUGGER, Florian, "The role…", ob. cit., 2008, pág. 102.

[1098] Véase OCDE, *Model Tax Convention on Income and Capital* (2010), Introducción, párrafo 35 y 36.

[1099] Es posible que puedan emplearse los Comentarios para determinar el significado que las partes quisieron otorgar a los términos de un tratado anterior en la medida en que las modificaciones introducidas en los nuevos Comentarios simplemente tuvieran como finalidad "clarificar" un determinado aspecto sin introducir cambios significativos (LANG, Michael; BRUGGER, Florian, "The role…", ob. cit., 2008, pág. 106).

[1100] Véase WATTEL, Peter J.; MARRES, Otto, "The Legal...", ob. cit., 2003, pág. 235.

[1101] Véanse WARD, David A., "The Role...", ob. cit., 2006, págs. 101-102; y WARD, David A., "Is there...", ob. cit., 2008, pág. 86.

[1102] Véase REIMER, Ekkehart, "Interpretation…", ob. cit., 1999, pág. 469.

tratado.[1103] En concreto, la OCDE se refiere a "la última versión disponible", aspecto que ha sido criticado por la doctrina ya que no necesariamente equivale a la última versión oficialmente aprobada por el Comité Fiscal.[1104]

Así pues, puede apreciarse que si se sigue el criterio recomendado por la OCDE habrá que valorar las características de las modificaciones y determinar si se trata de una mera "clarificación" o bien de una modificación substantiva.[1105] Lógicamente, distinguir entre ambos tipos de modificaciones puede resultar en ocasiones problemático. Como ELLIS ha apuntado, no existen cambios meramente formales, ya que cualquier modificación, aunque solo sea de una coma, puede afectar de forma significativa a la interpretación de los tratados.[1106]

De ahí que, en la opinión de AULT, solo se deberían introducir cambios en los Comentarios con la finalidad de clarificar un determinado aspecto y debería evitarse la posibilidad de emplear los Comentarios para modificar de forma relevante el significado de los artículos del Modelo. Así pues, el anterior autor considera que este tipo de modificaciones significativas deberían introducirse directamente en el articulado del modelo de tratado, a pesar de que como él mismo reconoce, ello resulta más complejo.[1107]

De forma similar, VOGEL sostiene que deberá seguirse la versión de los Comentarios existente en el momento en que se celebró el tratado, ya que esta era la conocida por las partes negociadoras. Excepcionalmente, el citado autor únicamente admite la posibilidad de que se usen versiones posteriores si estas desarrollan una interpretación que ya era factible a partir de lo dispuesto por el propio tratado.[1108] Por lo tanto, VOGEL

[1103] Véase OCDE, *Model Tax Convention on Income and Capital* (2010), Introducción, párrafo 35.

[1104] Como apunta GARCÍA PRATS, es posible que ciertos criterios interpretativos se hayan publicado como informe preparatorio o como informe para consideraciones públicas antes de ser adoptados por el Comité de Asuntos Fiscales (GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, "Los modelos…", ob. cit., 2009, págs. 110).

[1105] De hecho, en la doctrina es posible encontrar otras clasificaciones de los Comentarios, como la que distingue entre los que tratan aspectos que no se mencionaban previamente, los que añaden ejemplos o argumentos, los que informan sobre la práctica de los Estados y los que contradicen los Comentarios anteriores (WARD, David A. *et al*., *The Interpretation…*, ob. cit., 2005, pág. 79). Igualmente, GARCÍA PRATS también señala que los Comentarios pueden ser de muy diverso tipo (aclaraciones, manifestaciones de la divergencia existente a nivel internacional, pareceres de las Administraciones tributarias…) por lo que considera difícil que todos sean tratados del mismo modo (GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, "Los modelos…", ob. cit., 2009, pág. 107).

[1106] Véase ELLIS, Maarten J., "The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – Response to Prof. Dr Klaus Vogel", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, núm. 12, 2000, págs. 618.

[1107] Véase AULT, Hugh J., "The Role of the OECD Commentaries…", ob. cit., 1994, pág. 149.

[1108] Véase VOGEL, Klaus, "Soft Law…", ob. cit., 2005, pág. 147.

sostiene que las modificaciones de los Comentarios no pueden resultar vinculantes de forma retroactiva, de modo que su capacidad para influir en la interpretación de tratados anteriores dependerá simplemente de la calidad de sus argumentos.[1109]

Igualmente, LANG considera que, a la hora de interpretar un tratado, el criterio de interpretación histórico requiere que se tenga en cuenta la versión de los Comentarios existente en el momento en que este se celebró y advierte que, desde la perspectiva del Derecho Tributario, el hecho de que se tengan en cuenta acuerdos o prácticas posteriores resulta problemático ya que podría ir contra el principio de Estado de Derecho.[1110] En el mismo sentido, PISTONE también se muestra reacio a admitir que los Estados miembros de la OCDE tengan que interpretar en todo caso sus tratados según la última versión de los Comentarios.[1111]

Para SHELTON, la posibilidad de que un tratado sea interpretado según una versión posterior de los Comentarios deberá determinarse en función de las características de cada caso concreto y teniendo en cuenta lo previsto en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Así, si bien el anterior autor no descarta tal uso con carácter general, en su opinión los Comentarios que existían en el momento en que se celebró el tratado tendrán un mayor peso.[1112]

En la doctrina española, GARCÍA PRATS también considera que la "actualización" de los Comentarios no puede considerarse un mecanismo para alterar la forma de aplicar los tratados evitando su lento proceso de renegociación, ya que la OCDE no dispone de tal competencia y se privaría a los parlamentos del control que deben tener sobre tales cambios.[1113] De forma similar, CALDERÓN CARRERO,[1114] GARCÍA NOVOA,[1115] MARTÍN

[1109] Como VOGEL indica: "*Eine Änderung des Kommentars kann nicht rückwirkend verbindlich sein, sondern sie kann auf ältere Abkommen nur durch ihre innere Überzeugungskraft wirken"* (VOGEL, Klaus, "Auslegung…", ob. cit., 2004, pág. 15). UCKMAR también se muestra contrario a la aplicación dinámica de los Comentarios a la hora de interpretar los tratados (UCKMAR, Victor, "Double…", ob. cit., 2006, pág. 159).

[1110] Véase la opinión de LANG expresada en la discusión a la ponencia de VOGEL, Klaus, "Soft Law…", ob. cit., 2005, pág. 151.

[1111] Véase PISTONE, Pasquale, "Tratados…", ob. cit., 2008, pág. 1201.

[1112] Véase SHELTON, Ned, *Interpretation...*, ob. cit., 2007, págs. 218-219.

[1113] Véase GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, "Los modelos…", ob. cit., 2009, pág. 121.

[1114] Véase CALDERÓN CARRERO, José M.; MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, "Los tratados...", ob. cit., 2009, pág. 78.

[1115] Véase GARCÍA NOVOA, César, "Interpretación…", ob. cit., 2006, pág. 540. En idénticos términos se manifiesta el mismo autor seis años después (GARCÍA NOVOA, César, "La Convención…", ob. cit., 2012, pág. 783).

JIMÉNEZ[1116] y RIBES RIBES[1117] comparten la postura de la OCDE y entienden que habrá que determinar en cada caso concreto si las modificaciones introducidas en los Comentarios suponen un cambio sustantivo o son meras aclaraciones, en cuyo caso la aplicación de la última versión de los Comentarios no sería problemática.

iii. Particularidades del uso de los Comentarios al Modelo de Naciones Unidas como instrumento interpretativo

En las secciones anteriores se ha analizado con mayor detenimiento el papel de los Comentarios al Modelo de la OCDE ya que este Modelo es el más influyente y, de hecho, gran parte de los Comentarios al Modelo de Naciones Unidas reproducen lo dispuesto en los Comentarios al Modelo de la OCDE. Sin embargo, en relación con los Comentarios al Modelo de Naciones Unidas pueden destacarse las siguientes especificidades.

Para empezar, el Modelo de Naciones Unidas constituye simplemente una publicación elaborada a título individual por los participantes en el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Asuntos Tributarios y, a diferencia de los integrantes del Consejo de la OCDE, no representan a ningún Estado en particular. Como se destacó previamente al comentar el estatus jurídico de este Modelo y de sus Comentarios, ningún órgano de las Naciones Unidas ha recomendado formalmente su seguimiento y ello es incluso recordado en la propia introducción al Modelo.[1118]

En consecuencia, según VAN DER BRUGGEN el hecho de que los Comentarios al Modelo de Naciones Unidas nunca se hayan sometido a la votación de los representantes de los Estados provoca que los Comentarios no puedan considerarse una práctica estatal, algo que para el anterior autor limitaría su autoridad.[1119] Así, cuestiones como la relevancia de la noción de *estoppel* en relación con el uso de los Comentarios a la hora de interpretar los tratados en vigor no resultan procedentes ya que ni el Modelo ni sus Comentarios son el resultado de ninguna actuación de los Estados.

Más en concreto, en cuanto al papel de los Comentarios al Modelo de Naciones Unidas, en la versión publicada en 2001 se indicaba expresamente que si dos Estados celebran un tratado siguiendo lo dispuesto en el Modelo de Naciones Unidas, cabe presumir su intención de interpretarlo según los correspondientes Comentarios, a pesar de que estos

[1116] Véase MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., "Los comentarios…", ob. cit., 2007, pág. 55.

[1117] Véase RIBES RIBES, Aurora, *Convenios*..., ob. cit., 2003, pág. 192.

[1118] Véase NACIONES UNIDAS, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, *United Nations Model*..., ob. cit., 2011, Introducción, párrafo 12 (pág. ix).

[1119] Véase VAN DER BRUGGEN, Edwin, "The Power…", ob. cit., 2003, pág. 264.

no formen parte del tratado y por lo tanto no sean jurídicamente vinculantes.[1120] Sin embargo, la versión del Modelo de 2011 no trata la anterior cuestión con tanto detalle y simplemente apunta que los Comentarios deben ser vistos como una parte integrante del Modelo.[1121]

Por otra parte, dado que el Modelo de Naciones Unidas tiene muchas disposiciones en común con el de la OCDE, a la hora de preparar los Comentarios al Modelo de Naciones Unidas se decidió que, en relación con los preceptos coincidentes, se reproduciría el texto de los Comentarios al Modelo de la OCDE. Ello plantea la cuestión del tratamiento que debe otorgarse a las reservas, observaciones y posiciones que se hubieran efectuado al Modelo de la OCDE. En este sentido, si bien el Comité de Expertos de Naciones Unidas considera que no es necesario reproducir tales muestras de discrepancia a la hora de publicar el Modelo de Naciones Unidas, entiende que pueden constituir un elemento útil para conocer el parecer de cada país.[1122]

2. Influencia en las normas consuetudinarias

En general, las normas consuetudinarias desarrollan un papel muy limitado en cuestiones de fiscalidad internacional, fundamentalmente a causa de la importancia del principio de legalidad en este ámbito.[1123] De hecho, para NOCETE CORREA este es uno de los motivos que explican la importancia que ha adquirido el *soft law* en la regulación de esta materia, esto es, si existiera un cuerpo de normas consuetudinarias suficientemente amplio probablemente no sería necesario recurrir al *soft law*.[1124] Sin embargo, LÓPEZ ESPADAFOR sostiene que la limitada incidencia práctica de las normas consuetudinarias de Derecho Internacional en el ámbito tributario no debe impedir que se preste atención a su papel, ya que aunque sea escaso no deja de ser importante.[1125]

A la hora de analizar la relación de los Modelos de convenio para evitar la doble imposición con las normas consuetudinarias de Derecho Internacional es necesario distinguir varios aspectos. Así, es posible que los Modelos recojan normas consuetudinarias preexistentes o bien que constituyan un punto de partida que pueda conducir a su posterior surgimiento. En este segundo caso, la influencia de los modelos

[1120] Véase NACIONES UNIDAS, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, *United Nations Model*..., ob. cit., 2001, Introducción, párrafo 36 (pág. xxi).

[1121] Ibíd., Introducción, párrafo 20 (pág. xii).

[1122] Ibíd., Introducción, párrafo 22 (pág. xiii).

[1123] Véase BÜHLER, Ottmar, *Principios...*, ob. cit., 1968, pág. 52.

[1124] Véase NOCETE CORREA, Francisco José, "El diverso…", ob. cit., 2011, págs. 51-52.

[1125] Véase LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos M., "La estructuración…", ob. cit., 2007, págs. 41 y 46.

tendría lugar fundamentalmente a través de la celebración de tratados inspirados en ellos.

Sin embargo, CHARNEY se muestra reacio a admitir que las redes de tratados bilaterales con un elevado grado de similitud, como la de tratados para evitar la doble imposición, recojan normas consuetudinarias de forma similar a como lo podría hacer un tratado multilateral.[1126] Si bien la red de tratados para evitar la doble imposición incluye principios generalizables y un amplio número de Estados participantes, en general CHARNEY sostiene que su contenido es demasiado técnico y preciso para que puedan considerarse normas consuetudinarias, especialmente teniendo en cuenta que los diferentes preceptos de un tratado se encuentran estrechamente interrelacionados y han sido negociados de forma conjunta, cediendo en ciertos aspectos a cambio de concesiones en otros ámbitos.[1127] En cambio, los tratados multilaterales cuyo contenido suele considerarse que constituye una norma consuetudinaria, como ciertos tratados sobre derechos humanos o la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, se caracterizan normalmente por versar sobre altos ideales de la humanidad (como es habitual en los tratados sobre derechos humanos) o simplemente codifican normas consuetudinarias preexistentes que no plantean grandes controversias (como las recogidas en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados).[1128]

Más allá de los Modelos de Convenio, también hay que plantearse en qué medida los Comentarios al Modelo de la OCDE pueden dar lugar a normas consuetudinarias. En general, la doctrina ha descartado que tales Comentarios en su conjunto tengan el carácter de normas consuetudinarias de Derecho Internacional, al no cumplirse los requisitos ni del elemento objetivo ni del subjetivo.[1129] En concreto, las frecuentes

[1126] CHARNEY basa gran parte de sus argumentos en el *Restatements of the Law - Foreign Relations Law of the United States*, una publicación del American Law Institute que tiene como finalidad clarificar el Derecho vigente, esto es, se trata de una obra doctrinal que a pesar de no ser vinculante jurídicamente suele ser tenida en cuenta por los tribunales. En concreto, CHARNEY se refiere a la versión del borrador de 1986, que sería finalmente publicado en 1987 (CHARNEY, Jonathan I., "International Agreements and the Development of Customary International Law", *Washington Law Review*, vol. 61, núm. 3, 1986, págs. 971-996).

[1127] Para CHARNEY, estas consideraciones pueden aplicarse igualmente a los tratados sobre comercio internacional o extradición de personas (ibíd., págs. 982-983). En el mismo sentido, véase WEBER-FAW, Rudolf, *Staatsverträge im Internationalen Steuerrecht*, Mohr, Tübingen, 1982, págs. 39-40.

[1128] Como señala CHARNEY, en cierto modo resulta paradógico que sea más fácil que los tratado que se limitan a presentar principios o aspiraciones generales de la comunidad internacional (como sule suceder en el caso de los que versan sobre la protección de los derechos humanos) den lugar a una norma consuetudinaria que los tratados que presentan soluciones a problemas concretos, ya que es probable que estos últimos reflejen de forma más precisa el comportamiento real de los Estados (véase CHARNEY, Jonathan I., "International...", ob. cit., 1986, págs. 981-982 y 994).

[1129] Véase BLOKKER, Niels, "Skating…", ob. cit., 2008, pág. 25; ENGELEN, Frank, "Some Observations…", ob. cit., 2006, pág. 106; y PIJL, Hans, "Beyond…", ob. cit., 2008, pág. 98.

reformas de los Comentarios dificultan la existencia de una práctica suficientemente constante y su contenido de carácter técnico provoca que su peso moral sea escaso en comparación con el *soft law* que versa sobre otras materias como la protección de los derechos humanos.[1130] Igualmente, el elevado número de observaciones y de posiciones a los Comentarios, que se incrementa progresivamente, es un factor que juega en contra de la existencia de *opinio iuris* en este ámbito.[1131] De hecho, incluso se ha apuntado que la proliferación de reservas y posiciones puede ser un riesgo para la autoridad del Modelo y de sus Comentarios.[1132]

A pesar de la anterior postura crítica con la posibilidad de que los modelos, sus comentarios y los propios tratados para evitar la doble imposición puedan alcanzar el carácter de norma consuetudinaria, hay que tener en cuenta que probablemente no sea necesario entender que todo el contenido de los modelos haya adquirido tal naturaleza, sino que ello podría limitarse a ciertos preceptos en particular. Como WOUTERS y VIDAL destacan, es posible que el Modelo de convenio de la OCDE y sus Comentarios contribuyan al surgimiento de nuevas normas consuetudinarias siempre que se verifiquen en cada caso concreto los requisitos de este tipo de normas, esto es, para los anteriores autores el Modelo y sus Comentarios simplemente actúan como un "recipiente" de reglas y criterios que, de forma separada e individual, pueden acabar convirtiéndose en normas consuetudinarias.[1133]

Así, a continuación nos referiremos a algunas de las previsiones de los Modelos, desarrolladas en sus comentarios, que según la doctrina podrían considerarse normas consuetudinarias de Derecho Internacional.

a) Especial tratamiento fiscal de los miembros de las misiones diplomáticas

Como diversos autores han apuntado, el especial tratamiento fiscal de los miembros de las misiones diplomáticas y consulares puede considerarse que tiene el carácter de norma consuetudinaria de Derecho Internacional.[1134] En este sentido, el art. 28 del Modelo de la OCDE indica que ningún precepto del modelo afectará a los privilegios

[1130] Véase ALKEMA, Evert A., "The Commentaries…", ob. cit., 2008, pág. 166.

[1131] Véase WARD, David A., "The Role...", ob. cit., 2006, pág. 100.

[1132] Véase BECERRA, Juan Ángel, *Interpretation…*, ob. cit., 2007, pág. 66.

[1133] Véase WOUTERS, Jan; VIDAL, Maarten, "An International Lawyer's Perspective on the ECJ's Case Law Concerning the OECD Model Tax Convention and its Commentaries", en HINNEKENS, Luc; HINNEKENS, Philippe (eds.), *A Vision of Taxes within and outside European Borders – Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2008, págs. 995-997 y 999. En el mismo sentido, véase PIJL, Hans, "Beyond…", ob. cit., 2008, pág. 98.

[1134] Véase, por ejemplo, BORRÁS, Alegría, *La Doble...*, ob. cit., 1974, pág. 165; y LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos M., "La estructuración…", ob. cit., 2007, pág. 46.

que los miembros de misiones diplomáticas o consulares tengan de acuerdo con las normas generales de Derecho Internacional o según acuerdos específicos.[1135] A lo anterior, el Comentario al art. 28 del Modelo de la OCDE añade que la legislación tributaria de numerosos Estados de la OCDE indica que los miembros de misiones diplomáticas y consulares serán considerados residentes en su Estado de origen a pesar de que no se encuentren en él y recomienda que se incluya una cláusula especial en los tratados mencionando tal cuestión.[1136] De hecho, el Modelo de Naciones Unidas sigue el mismo criterio en relación con esta cuestión.

De todos modos, como señala BÜHLER, es probable que no fueran los tratados (ni los modelos) los que dieran lugar a esta norma consuetudinaria, sino que estos simplemente recogieran una norma consuetudinaria preexistente.[1137] Así pues, puede entenderse que los Modelos y sus Comentarios han facilitado la cristalización o por lo menos la identificación de esta norma consuetudinaria, que sin duda se ha visto reforzada por la inclusión de preceptos previendo un trato especial para estos casos en la extensa red de tratados bilaterales para evitar la doble imposición que siguen los Modelos de la OCDE y de Naciones Unidas.

b) Prohibición de medidas discriminatorias

El art. 24 de los Modelos de convenio de la OCDE y de Naciones Unidas recoge el principio de no discriminación, según el cual se prohíben las medidas discriminatorias en función de la nacionalidad, de forma que los nacionales de un Estado no pueden verse sometidos en el otro Estado parte del convenio a un trato menos favorable que los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas circunstancias, especialmente de residencia. En este sentido, algunos autores consideran que la prohibición de medidas discriminatorias forma parte de una norma consuetudinaria de Derecho Internacional.

En particular, AVI-YONAH considera que las prácticas discriminatorias deberán evitarse incluso en defecto de un tratado aplicable al caso concreto a causa de su carácter de norma consuetudinaria. Para el anterior autor, el hecho de que prácticamente todos los tratados prohíban la discriminación muestra que se cumple el requisito del elemento objetivo. Igualmente, el comportamiento de países como Alemania y los Estados Unidos muestra que a la hora de introducir nuevas medidas legislativas evitan emplear criterios que puedan considerarse discriminatorios a pesar de que no exista ninguna

[1135] En concreto, el art. 28 del Modelo de la OCDE en la versión de 2010 dispone: "*Nothing in this Convention shall affect the fiscal privileges of members of diplomatic missions or consular posts under the general rules of international law or under the provisions of special agreements*".

[1136] Véase el párrafo 3 del Comentario al art. 28 del Modelo de la OCDE en la versión de 2010.

[1137] Véase BÜHLER, Ottmar, *Principios...*, ob. cit., 1968, pág. 54.

norma convencional que los prohíba, por lo que AVI-YONAH deduce que también se cumple el elemento subjetivo de toda norma consuetudinaria.[1138]

De forma similar, PISTONE también apunta que la prohibición de medidas discriminatorias contenida en el Modelo de la OCDE podría haber dado lugar a una norma consuetudinaria de Derecho Internacional aplicable por lo menos en el ámbito de la Unión Europea gracias a la interacción con la normativa de la Unión en este ámbito, que facilita el cumplimiento tanto del elemento objetivo como del subjetivo que caracteriza a esta fuente del Derecho.[1139]

De hecho, el propio Comentario al art. 24 del Modelo de la OCDE apunta que el principio de no discriminación ya se aplicaba en el ámbito de la fiscalidad internacional antes de la aparición a finales del siglo XIX de los primeros tratados para evitar la doble imposición, dado que este tipo de cláusulas solían incluirse en acuerdos consulares o en tratados de amistad y comercio.[1140] Por lo tanto, en este caso el *soft law* no puede considerarse el punto de partida de esta posible norma consuetudinaria, sino que los modelos simplemente habrían contribuido a su cristalización al facilitar su identificación y promover la difusión de manera uniforme de este tipo de cláusulas.

c) Criterios de sujeción

En relación con los criterios básicos que pueden ser empleados por un Estado a la hora de determinar las rentas sobre las que puede exigir tributos (fundamentalmente, los criterios del Estado de residencia del contribuyente o de la fuente de la renta) algunos autores han apuntado la posibilidad de que puedan ser objeto de una norma consuetudinaria de Derecho Internacional.

Para empezar, AVI-YONAH entiende que existe una norma consuetudinaria que prohíbe a los Estados exigir tributos sobre rentas que hayan sido obtenidas en el extranjero por no residentes que no tengan ninguna relación con ellos. Para el anterior autor, el hecho de que los Estados no sometan a tributación tales rentas no responde únicamente a cuestiones de índole práctica, sino también a un sentido de obligación, como se desprende de la conducta de los Estados Unidos a la hora de legislar sobre la tributación de las sociedades extranjeras controladas por residentes, por lo que se cumplirían los requisitos de los elementos objetivo y subjetivo que suelen considerarse necesarios para

[1138] Para más detalles véase AVI-YONAH, Reuven S., *International Tax as International Law – An Analysis of the International Tax Regime,* Cambridge University Press, Cambridge, 2007, págs. 4 y 6.

[1139] Véase PISTONE, Pasquale, "Soft…", ob. cit., 2010, págs. 110-111.

[1140] Véase el párrafo 6 del Comentario al art. 24 del Modelo de la OCDE en la versión de 2010.

que exista una norma consuetudinaria de Derecho Internacional.[1141] Igualmente, WOUTERS y VIDAL entienden que el hecho de que se reserve al Estado de residencia la posibilidad de exigir tributos por toda la renta mundial, teniendo en cuenta las circunstancias personales y familiares de los contribuyentes, ha adquirido el carácter de norma consuetudinaria.[1142]

Por otra parte, en relación con los mecanismos para evitar la doble imposición derivados de la concurrencia de criterios de sujeción, algunos autores también han apuntado que podrían formar parte de normas consuetudinarias. En este sentido, para WHITTAKER los mecanismos unilaterales que algunos Estados aplican a la hora de evitar la doble imposición recogen la costumbre internacional en este ámbito. En concreto, lo habitual es considerar que si una determinada renta ya ha tributado en el Estado de la fuente, le corresponde al Estado de residencia del contribuyente adoptar las medidas pertinentes para evitar la doble imposición. Fundamentalmente, el Estado de residencia podrá declarar exentas las rentas que ya hayan tributado en otro Estado o bien podrá admitir la deducibilidad de los tributos pagados en el extranjero.[1143]

Así pues, si se acepta la existencia de las anteriores normas consuetudinarias parece claro que los modelos de convenio han sido particularmente relevantes en su formación. En cuanto al papel de los Comentarios a estos modelos, VAN DER BRUGGEN también apunta que aunque en general estos son demasiado detallados para constituir normas consuetudinarias, sí que pueden haber contribuido a la aparición de normas de este tipo que versen sobre criterios generales como la tributación de los residentes por todas sus rentas mundiales o el hecho de que los no residentes solo tributen por las rentas obtenidas en el Estado de la fuente.[1144]

En suma, puede apreciarse que aunque no puede considerarse que los Modelos de tratado para evitar la doble imposición y sus Comentarios constituyan en su conjunto normas consuetudinarias, sí pueden incluir entre su contenido ciertas disposiciones con tal carácter. En algunos casos, los Modelos y los Comentarios simplemente recogen

[1141] Para más detalles, véase AVI-YONAH, Reuven S., *International Tax as International Law…,* ob. cit., 2007, págs. 5 y 28.

[1142] Los anteriores autores consideran que puede interpretarse que el TJUE ha reconocido esta norma consuetudinaria a la luz de lo dispuesto en su Sentencia de 14 de febrero de 1995 (Asunto C-279/93, Schumacker), en cuyo párrafo 32 se apunta que "el Derecho fiscal internacional y, concretamente, el modelo de convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) en materia de doble imposición admite que, en principio, corresponde al Estado de residencia gravar al sujeto pasivo de manera global, teniendo en cuenta los elementos inherentes a su situación personal y familiar". Véase WOUTERS, Jan; VIDAL, Maarten, "An International...", ob. cit., 2008, pág. 1005.

[1143] Véase WHITTAKER, Donald R., "An Examination...", ob. cit., 1982, pág. 42.

[1144] Véase VAN DER BRUGGEN, Edwin, "The Power…", ob. cit., 2003, págs. 266-267.

normas consuetudinarias sobre fiscalidad internacional preexistentes, mientras que en otros han podido contribuir de forma más activa a su desarrollo y consolidación.

3. Influencia en los principios generales del Derecho

Si se admite que los principios generales del Derecho reconocidos por las naciones civilizadas pueden referirse a un ámbito material específico, como la protección de los derechos humanos o del medio ambiente, cabe plantearse también si tal tipo de principios existen en relación con la fiscalidad internacional. Como se indicó a la hora de analizar la doctrina sobre el art. 38.1.c) del Estatuto de la CIJ, por lo general se considera que tales principios deben ser comunes a diversos ordenamientos jurídicos, pero no hay que descartar la posibilidad de que instrumentos elaborados por organizaciones internacionales puedan influir en su surgimiento.

En este sentido, autores como LÓPEZ ESPADAFOR han destacado el papel de los Modelos y de sus Comentarios a la hora de promover la aparición de un "lenguaje tributario internacional" y de un conjunto de principios comunes.[1145] Para el anterior autor, si bien es cierto que el principio de legalidad limita el papel de los principios generales del Derecho reconocidos por las naciones civilizadas en este ámbito, ello no debería impedir que reciban una mayor atención por parte de la doctrina.

Seguidamente se analizará si algunos de los principios contenidos en los Modelos de Convenio y en sus Comentarios pueden incluirse dentro de la categoría de principios generales del Derecho reconocidos por las naciones civilizadas y, por lo tanto, resultarían jurídicamente vinculantes.

Para empezar, la posibilidad de que exista un principio general del Derecho en el sentido del art. 38.1.c) del Estatuto de la CIJ que prohíba la doble imposición internacional ha sido descartada por la doctrina. Así, para CHRÉTIEN los principios contenidos en los modelos de tratado para evitar la doble imposición tienen un carácter "ideal" que no necesariamente concuerda con el contenido del Derecho positivo, por lo que considerar que la doble imposición es ilegal resultaría excesivo.[1146] Igualmente, BORRÁS entiende que si existe un principio general del Derecho en materia fiscal, este es el de soberanía fiscal, el cual no conlleva la prohibición de la doble imposición.[1147]

En el mismo sentido, para HEUCHEMER el principio de evitación de la doble imposición tiene un contenido esencialmente ligado a los sistemas tributarios estatales, por lo que es difícil de transportar de forma general al ámbito del Derecho Internacional como un

[1145] Véase LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos M., "La estructuración…", ob. cit., 2007, págs. 41 y 46.

[1146] Véase CHRÉTIEN, Maxime, "Contribution…", ob. cit., 1954, pág. 105.

[1147] Véase BORRÁS, Alegría, *La Doble...*, ob. cit., 1974, págs. 165-168.

principio general del Derecho reconocido por las naciones civilizadas.[1148] De forma coherente con el anterior criterio, LANG considera que a la hora de aplicar un tratado no es necesario priorizar la interpretación que permita eliminar la doble imposición, ya que tal resultado no necesariamente deberá conseguirse en todo caso.[1149] Por lo tanto, es posible que aunque dos Estados hayan celebrado un tratado para evitar la doble imposición, la voluntad de las partes no haya sido eliminar por completo este fenómeno, lo cual también deberá ser tenido en cuenta al interpretar el tratado.

Sin embargo, AVI-YONAH entiende que la extensa red de tratados para evitar la doble imposición, basados en los modelos de la OCDE y de Naciones, ha dado lugar al surgimiento de un régimen internacional de la fiscalidad internacional integrado por una serie de principios que los Estados no pueden ignorar a la hora de diseñar su normativa tributaria. Entre ellos, el anterior autor se refiere al principio de que la renta derivada de operaciones internacionales solamente debería tributar una única vez.[1150] De hecho, esta posición ya fue defendida hace décadas por FLICK, para quién la doble imposición es un fenómeno rechazado por la comunidad internacional.[1151]

En síntesis, tradicionalmente la mayor parte de la doctrina ha sido partidaria de considerar que no existe ningún principio general del Derecho (ni ninguna norma consuetudinaria de Derecho Internacional) que obligue a eliminar la doble imposición internacional, de forma que los Estados son libres a la hora de decidir si toman o no medidas para evitar tal fenómeno.[1152]

Por otra parte, la doctrina se ha referido a otros principios propios del ámbito de la fiscalidad internacional. Así, SACCHETTO incluye entre los principios generales del Derecho reconocidos por las naciones civilizadas el principio de territorialidad, de acuerdo con el cual los Estados solo pueden ejercer su poder tributario sobre las personas que mantienen algún vínculo con su territorio,[1153] y el principio de prohibición

[1148] Véase HEUCHEMER, Claus, *Das Doppelbesteuerungsproblem in völkerrechtlicher Sicht*, Dissertationsdruck Blasaditsch GmbH, Augsburg, 1974, pág. 187.

[1149] De forma análoga, LANG también considera que no existe ningún principio general del Derecho que prohíba las situaciones de doble no imposición (véase LANG, Michael, "Vermeidung der Doppelbesteuerung und der doppelten Nichtbesteuerung als Auslegungsmaxime für Doppelbesteuerungsabkommen?", en HAARMANN, Wilhelm (ed.), *Auslegung und Andwendung von Doppelbesteuerungsabkommen*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Colonia, 2004, pág. 99).

[1150] Véase AVI-YONAH, Reuven S., *International Tax as International Law…,* ob. cit., 2007, págs. 3, 9-11.

[1151] Véase FLICK, Hans, "Recht…", ob. cit., 1961, pág. 171.

[1152] Véanse, por ejemplo, BÜHLER, Ottmar, "Les accords…", ob. cit., 1936, pág. 459; BORRÁS, Alegría, *La Doble…*, ob. cit., 1974, págs. 164-165; y HEUCHEMER, Claus, *Das Doppelbesteuerungsproblem…*, ob. cit., 1974, págs. 182-183.

[1153] Como apunta SACCHETTO, este principio puede interpretarse en un sentido más o menos amplio, hasta el punto de llegar a incluir la posibilidad de que un Estado exija tributos a sus nacionales aunque no

de la discriminación en materia tributaria en función de la nacionalidad del contribuyente.[1154] Sin embargo, como se apuntó previamente, otros autores consideran que tales principios en realidad podrían constituir una norma consuetudinaria de Derecho Internacional.

Así pues, son escasos los autores que admiten la existencia de principios que tengan el carácter de fuente del Derecho Internacional. Como NOCETE CORREA apunta, el papel de principios básicos sobre fiscalidad internacional como los de no discriminación, reciprocidad o intercambio de información es muy limitado en la medida en que estos no se encuentren incorporados en un tratado.[1155]

Sin embargo, no solo hay que tener en cuenta la posibilidad de que el *soft law* influya en el surgimiento de nuevos principios generales del Derecho, aunque se trate de principios propios del ámbito tributario. Más aún, también es posible que los principios generales del Derecho existentes incrementen la relevancia práctica del *soft law*. Así, algunos autores han apuntado que como consecuencia de la aplicación del principio de buena fe los Estados podrían tener que aplicar instrumentos que propiamente no son jurídicamente vinculantes, como los Comentarios al Modelo de la OCDE,[1156] cuestión que ya fue analizada previamente al tratar el papel del *estoppel* y de la aquiescencia en el Derecho Internacional, los cuales se encuentran estrechamente relacionados con el principio de buena fe.

B. Perspectiva nacional: influencia en la jurisprudencia y en la doctrina administrativa de distintos Estados como criterio interpretativo de las fuentes formales del Derecho, especialmente de los tratados para evitar la doble imposición

Los Comentarios a los Modelos de convenio, especialmente los preparados por la OCDE, tienen una notable influencia práctica y es habitual que sean tenidos en cuenta por los contribuyentes y por las Administraciones tributarias. Sin embargo, una cuestión más controvertida es la atención que deben prestar las autoridades judiciales a estos Comentarios a la hora de resolver los litigios que se les plantean. Así pues, a

residan ni desarrollen ninguna actividad en su territorio (SACCHETTO, Claudio, "Le Fonti…", ob. cit., 2005, pág. 50).

[1154] Ibíd., pág. 51.

[1155] Véase NOCETE CORREA, Francisco José, "El diverso…", ob. cit., 2011, pág. 52.

[1156] Como PIJL indica: "*Good faith as a general principle of law could be the formal source to elevate the Commentaries to binding rules of law*". Sin embargo, el anterior autor destarca tal posibilidad en el caso de los Comentarios al Modelo de la OCDE (PIJL, Hans, "Beyond…", ob. cit., 2008, págs. 99 y 124-126).

continuación analizaremos en detalle el papel de los Modelos y de sus Comentarios (especialmente el de la OCDE) en la jurisprudencia de los tribunales nacionales de diversos Estados, tanto miembros como no miembros de la OCDE. Igualmente, respecto a algunos países también trataremos su papel en las resoluciones de órganos administrativos o en las respuestas de las Autoridades tributarias a consultas planteadas por los contribuyentes.

Como la propia OCDE apunta, cada vez es más frecuente que las sentencias incluyan referencias a los Comentarios, tendencia que se espera que continúe incrementándose en el futuro.[1157] Más aún, si bien cabe esperar que el recurso a los Comentarios se produzca en litigios que versen sobre la interpretación de tratados para evitar la doble imposición, más adelante podrá apreciarse que en ciertos casos incluso se tienen en cuenta a la hora de interpretar fuentes formales del Derecho de origen interno, como legislación, en litigios que carecen de elementos de internacionalidad.

A continuación se presentará de forma detallada el papel que han tenido los Comentarios al Modelo de la OCDE en la jurisprudencia de múltiples Estados, tanto miembros como no miembros de la OCDE y de diferentes tradiciones jurídicas. En algunos casos también se incluirán referencias a la doctrina administrativa. En este sentido, hay que tener en cuenta que si bien no nos ocuparemos de la influencia del *soft law* internacional en el Derecho de la Unión Europea, la jurisprudencia del TJUE también se ha referido en diversas ocasiones al Modelo de la OCDE en sus sentencias. Así, WOUTERS y VIDAL han destacado que en ocasiones el TJUE ha seguido ciertas disposiciones del Modelo de la OCDE por considerar que se han convertido en una norma consuetudinaria de Derecho Internacional.[1158] De todos modos, el análisis de DUBUT muestra que, en general, la jurisprudencia del TJUE no es uniforme en cuanto a la relevancia que otorga al Modelo de la OCDE y, de hecho, parece que se ha pasado de su admisión incondicional a una posición más reticente.[1159]

[1157] OCDE, *Model*..., ob. cit., 2010, Introducción, párrafo 29.3.

[1158] Para un análisis detallado del papel del Modelo de la OCDE y de sus Comentarios en la jurisprudencia del TJUE, véase WOUTERS, Jan; VIDAL, Maarten, "An International...", ob. cit., 2008, págs. 989-1006.

[1159] Véase DUBUT, Thomas, "The Court of Justice and the OECD Model Tax Conventions or the Uncertainties of the Distinction between Hard Law, Soft Law and No Law in the European Case Law", *Intertax*, vol. 40, núm. 1, 2012, pág. 12, para quien podría decirse que la función del Modelo de la OCDE como *soft law* en la jurisprudencia del TJUE se ha visto progresivamente mermada.

1. Estados miembros de la OCDE

a) Alemania

Alemania es uno de los Estados en que es más habitual referirse al Modelo de la OCDE y a sus Comentarios a la hora de interpretar la normativa tributaria. Como señala VOGEL, antes de la Segunda Guerra Mundial el *Reichfinanzhof* ya se refirió en sus sentencias a las publicaciones de la Sociedad de Naciones a la hora de interpretar los tratados para evitar la doble imposición.[1160] A continuación nos centraremos en la jurisprudencia más reciente[1161] del *Bundesfinanzhof*, que es la más alta instancia judicial en materia tributaria y cuyas resoluciones solo pueden ser recurridas ante el Tribunal Constitucional, y presentaremos algunos ejemplos de este uso a la hora de interpretar los tratados para evitar la doble imposición.[1162]

Como muestra de la relevancia del Modelo de la OCDE y de sus Comentarios puede citarse la sentencia de 9 de febrero de 2011 (I R 54/10, 55/10), en la que se plantea la aplicación del principio de no discriminación contenido en el tratado celebrado entre la República Federal de Alemania y el Reino Unido en 1964 y revisado en 1970. En concreto, a la hora de determinar la tributación por el impuesto sobre actividades económicas (*Gewerbesteuer*) correspondiente a una operación de préstamo entre una sociedad alemana y una sociedad británica controlada en gran medida por la primera, resulta necesario determinar en qué medida ambas sociedades pueden considerarse una unidad a efectos fiscales (*Organgesellschaft*). En este sentido, si bien la Administración tributaria alemana no admite tal posibilidad por ser contraria a lo previsto en la legislación alemana, que exige que en tales casos todas las sociedades sean alemanas, el *Bundesfinanzhof* la acaba admitiendo por entender que en caso contrario se afectaría negativamente al principio de no discriminación previsto a nivel convencional, para lo

[1160] Véase VOGEL, Klaus, "Soft Law…", ob. cit., 2005, pág. 146.

[1161] Para una presentación sistemática de la jurisprudencia de 1957 a 1994, véase la clasificación en forma de tabla efectuada por MÖSSNER, en la que puede apreciarse que en diversas ocasiones se ha seguido lo dipsuesto en los Comentarios al Modelo de la OCDE (MÖSSNER, Jörg Manfred, "Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs", en LANG, Michael (ed.), *Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Deutschlands, der Schweiz und Österreichs*, Linde, Viena, 1998, págs. 39-50). Para más información, véanse igualmente REIMER, Ekkehart, "Interpretation…", ob. cit., 1999, págs. 467-469; y SCHNITGER, Arne, "Die Einbeziehung des OECD-Kommentars in der Rechtsprechung des BFH", *Internationales Steuerrecht*, vol. 11, núm. 12, 2002, págs. 407-410.

[1162] Como señala PÖLLATH, el *Bundesfinanzhof* incluso ha tenido en cuenta en algunas ocasiones los Comenatios al Modelo de la OCDE a la hora de interpretar la normativa alemana de origen interno (PÖLLATH, Reinhard, "Germany", *Cahiers de Droit Fiscal*, vol. 78a (Interpretation of double taxation conventions), 1993, pág. 340).

cual se refiere en diversas ocasiones al contenido del Modelo de la OCDE y de sus Comentarios.[1163]

En el caso de la sentencia de 19 de mayo de 2010 (I B 191/09) se plantea una controversia sobre la tributación a que deben someterse las ganancias derivadas de la enajenación de participaciones en una sociedad en comandita española que obtienen dos residentes alemanes. Así, una de las cuestiones controvertidas es la interpretación que hay que dar al término "persona" incluido en el tratado celebrado entre Alemania y España en 1966, ya que no es claro si solo se refiere a personas físicas o bien si también incluye a las sociedades de personas. Ello es relevante ya que en función de la interpretación que se siga podría darse una situación de doble no tributación.

En este sentido, el tribunal es reacio a tener en cuenta lo dispuesto en el Comentario al art. 23 del Modelo de convenio desde su versión de 2000 (en particular el párrafo 32.6, según el cual cabe interpretar que en los casos de doble no imposición el Estado de residencia no está obligado a considerar tales rentas como exentas), ya que lo anterior sería un ejemplo de innovación del Comentario que no puede tenerse en cuenta a la hora de interpretar tratados anteriores, esto es, constituiría una excepción al criterio general de aplicación "dinámica" de los Comentarios.[1164]

Otra sentencia relevante es la de 24 de junio de 2009 (X R 57/06), en la que se analiza el caso de una persona residente en Alemania que obtiene rentas del trabajo por cuenta ajena en Francia. De acuerdo con el art. 14.2 del Convenio celebrado en 1959 entre Alemania y Francia, las prestaciones sociales derivadas de tal actividad (como pensiones de jubilación) se someten a tributación en el Estado de la fuente, esto es, en Francia. En la opinión de la parte actora, el hecho de que la pensión de jubilación tribute en Francia a pesar de residir en Alemania le resulta perjudicial en comparación con la posibilidad de poder tributar únicamente en un país, por lo que considera que tal normativa resulta discriminatoria. Sin embargo, en relación con este aspecto, el *Bundesfinanzhof* recuerda que, a pesar de que el art. 18 del Modelo de la OCDE sigue el criterio contrario, esto es, la tributación en el Estado de residencia, el propio Comentario indica que la aplicación de este criterio puede resultar problemática e incluso sugiere una redacción alternativa para el citado artículo. Así pues, el contenido del Comentario

[1163] Véase especialmente la sección II.3.b de la sentencia, en la que aparecen diversas referencias a los Comentarios al Modelo de la OCDE, si bien no todas se siguen, destacando además que las modificaciones de los Comentarios introducidas tras la aprobación del tratado no son relevantes para su interpretación.

[1164] Véase en particular la sección II.4.b)bb)bbb) de la sentencia, en la que se señala: "*Darüber hinaus wird die Ansicht vertreten, dass die im Jahr 2000 veröffentlichte Passage des OECD-Musterkommentars (Nr. 32.6 zu Art. 23 OECD-MustAbk) jedenfalls nicht für die „dynamische" Auslegung von schon zuvor in Kraft getretenen DBA maßgeblich sei*".

es empleado por el *Bundesfinanzhof* como argumento para justificar la admisibilidad de lo previsto en el tratado.[1165]

Por otra parte, en el caso de la sentencia de 3 de agosto de 2005 (I R 87/04) resulta necesario interpretar el tratado celebrado entre Alemania y Portugal en 1980 para determinar si en el litigio analizado se dan las condiciones para considerar que existe un establecimiento permanente, lo cual determinará el país en que se deba tributar. En concreto, el aspecto controvertido consiste en establecer a partir de qué momento puede considerarse que un apoderado de una sociedad portuguesa lleva a cabo una actividad "habitual" en Alemania. Para solucionar tal cuestión, el *Bundesfinanzhof* se refiere explícitamente a lo dispuesto en el Comentario al Modelo, según el cual hay que comparar la intensidad de tal actividad con el conjunto de requisitos previstos en el tratado para considerar que existe un establecimiento permanente.[1166]

Otra controversia interpretativa puede observarse en la sentencia de 26 de mayo de 2004 (I R 54/03), en la que resulta necesario determinar el significado del término "capital" contenido en el tratado para evitar la doble imposición celebrado entre Alemania y Rusia en 1996. En concreto, se duda de si tal término debe interpretarse en un sentido estricto o bien si debe incorporar las reservas de una sociedad. La opción que se elija tiene importantes consecuencias prácticas ya que el porcentaje de participación en el capital de una sociedad influye en la presión fiscal máxima a la que se pueden someter los dividendos en el Estado de la fuente. Para determinar la interpretación que resulta más adecuada, el *Bundesfinanzhof* se atiene a lo dispuesto en el Comentario al Modelo de la OCDE, según el cual hay que tener en cuenta el sentido restrictivo de la noción "capital", esto es, sin considerar las reservas de la sociedad. Según el tribunal, tal

[1165] En relación con esta cuestión, véase el apartado II.2.b.dd).(1) de la sentencia, en el que el *Bundesfinanzhof* indica: "*Der Regelungsinhalt des Art. DBA-F Artikel 14 Abs. DBA-F Artikel 14 Absatz 2 Nr. 1 DBA-Frankreich ist ebenfalls international akzeptiert. Zwar weist der entsprechende Art. OECD-MUSTERABK Artikel 18 des OECD-Musterabkommens das Besteuerungsrecht für Ruhegehälter dem Ansässigkeitsstaat – hier also Deutschland – zu. In ihrer Kommentierung weist die OECD jedoch ausdrücklich auf die Probleme dieser Regelung für Alterseinkünfte aus der Sozialversicherung hin und macht darauf aufmerksam, dass in zahlreichen Abkommen das Besteuerungsrecht für Ruhegehälter dem Quellenstaat zugewiesen wird. Für diese Situation schlägt die OECD in Rz 27 ihres Kommentars zu Art. 18 eine alternative Formulierung vor. Deutschland hat dementsprechend in mehreren seiner Doppelbesteuerungsabkommen die Zuweisung des Besteuerungsrechts für Sozialversicherungsrenten an den Quellenstaat vereinbart*".

[1166] Véase el apartado II.4.c) de la sentencia, en el que se apunta: "*Wann das Tätigwerden einer Person als "gewöhnlich" i.S. des Art. 5 Abs. 5 DBA-Portugal anzusehen ist, bestimmt das Abkommen nicht. Der Kommentar zum OECD-Musterabkommen (OECDMk) versteht diese Voraussetzung in dem Sinne, dass die Präsenz der Person in dem betreffenden Vertragsstaat "mehr als nur vorübergehend sein sollte" und dass bei der Beurteilung dieses Merkmals u.a. diejenigen Kriterien zu berücksichtigen sind, die abkommensrechtlich zum Bestehen einer Betriebsstätte in dem betreffenden Vertragsstaat führen (OECDMk, Nr. 33.1 zu Art. 5)*".

criterio es el más adecuado especialmente si se tiene en cuenta que ni Alemania ni Rusia introdujeron reservas a lo dispuesto en el Comentario.[1167]

Por su parte, en la sentencia de 18 de diciembre de 2002 (I R 96/01) se plantea un litigio en relación con la interpretación del término "empleador" contenido en el tratado para evitar la doble imposición celebrado entre Alemania e Irlanda en 1962. Ello es relevante ya que aunque normalmente se establece que los salarios tributen en el Estado de la fuente, se admite la tributación en el Estado de la residencia cuando el perceptor pasa menos de 183 al año en el Estado en que desarrolla su actividad, la remuneración es pagada por un empleador que no es residente en tal Estado y el pago tampoco corre a cuenta de un establecimiento permanente del empleador en tal país. Dicha previsión ha dado lugar a ciertas prácticas abusivas, por ejemplo, mediante el uso de intermediarios (como empresas de trabajo temporal) que prestan trabajadores a empresas de otros países (en que la presión fiscal sobre este tipo de rentas es superior).

Según el *Bundesfinanzhof*, la noción de empleador tiene un significado propio en el ámbito de los tratados internacionales que no necesariamente coincide con lo previsto en el ordenamiento jurídico de los distintos Estados. En este sentido, destaca que desde 1992 el Comentario al art. 15 del Modelo de convenio establece una serie de criterios para entender quién es el empleador a los efectos del tratado y evitar prácticas abusivas. En concreto, se indica que la determinación de quién es el empleador no puede hacerse de forma automática siguiendo meros criterios formales, sino que en cada caso habrá que tener en cuenta aspectos como quién recibe los derechos del trabajo efectuado o la distribución de los riesgos y responsabilidades. Así pues, lo dispuesto en el Comentario resulta determinante para la resolución del caso.[1168]

Otro ejemplo de caso en que resulta particularmente importante interpretar un término de un convenio para evitar la doble imposición es el que se plantea en la sentencia de 21 de abril de 1999 (I R 99/97). En tal litigio surgen dudas en relación con el término "instalación" empleado en el tratado celebrado entre Alemania y Suiza en 1971 a la hora de mencionar los casos en que se considera que existe un establecimiento permanente.

[1167] Véase el apartado II.3.a)bb) de la sentencia, en que se apunta: "*Dafür spricht zudem, dass der Kommentar zum OECD-Musterabkommen (OECD-MustAbk) den Begriff "Kapital" i.S. des Kapitals im gesellschaftsrechtlichen Sinne und ohne Berücksichtigung von Reserven definiert (Nr. 15 OECD-MustAbk zu Art. 10). Gegenüber dieser Definition haben weder Deutschland oder Russland Vorbehalte angebracht. Wenn nunmehr das DBA-Russland im Zusammenhang mit der betragsmäßigen Wertgrenze ohne weitere Differenzierung auf den so definierten Kapitalanteil verweist, spricht dies dafür, dass es insoweit ebenfalls auf den Nominalwert der Beteiligung ankommen soll*".

[1168] Véase en particular la sección II.2.b)bb) de la sentencia, en la que se apunta: "*Allerdings werden in Nr. 8 des OECD-Musterkommentars (OECD-MK) zu Art. 15 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) seit 1992 Kriterien aufgestellt, nach denen im internationalen Arbeitnehmerverleih abweichend hiervon der Entleiher als Arbeitgeber anzusehen ist und damit dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zustehen kann*". Tales criterios señalados por los comentarios son tenidos en cuenta por el tribunal a la hora de resolver el caso.

Así, a la hora de determinar la duración de una instalación no es claro el momento de su inicio (que podría ser tanto el momento en que se reciben los materiales que formarán la instalación como aquel en que llega el personal encargado de ensamblar los materiales) ni cómo deben computarse las interrupciones que se puedan producir en el proceso de instalación. Lógicamente, tal aspecto tiene importantes consecuencias, ya que la existencia de un establecimiento permanente determinará el país en que se deberá tributar. Para resolver tales aspectos, en este caso el *Bundesfinanzhof* también se refiere expresamente al Comentario al art. 5 del Modelo de la OCDE.[1169]

Como último ejemplo puede citarse la sentencia de 29 de abril de 1992 (I B 12/92), en que se plantea un problema de interpretación respecto al artículo relativo al intercambio de información entre Administraciones tributarias contenido en el tratado celebrado entre Alemania y los Estados Unidos en 1954. Dado que el tratado no indica expresamente si el intercambio de información debe producirse previo requerimiento del otro Estado o bien si también puede efectuarse de forma espontánea, el contribuyente considera que hay que seguir la primera interpretación. Ello se debe a que según el Comentario al art. 26 del Modelo de la OCDE de 1963, los intercambios espontáneos de información solo se permiten en los casos en que están expresamente previstos por el tratado.

Sin embargo, en este caso el *Bundesfinanzhof* considera discutible la posibilidad de tener en cuenta los Comentarios de 1963, ya que se publicaron varios años después de que se celebrara el tratado. Así, teniendo en cuenta que el convenio de 1954 indica que la finalidad del intercambio de información es la prevención de la evasión fiscal, el tribunal considera que seguir tales Comentarios comportaría apartarse del fin del tratado, por lo que entiende que el intercambio espontáneo de información también debe admitirse.[1170]

Así pues, puede observarse que en general la doctrina del *Bundesfinanzhof* tiene en cuenta la última versión de los Comentarios al Modelo de la OCDE a la hora de interpretar los tratados en vigor, si bien en los casos en que hay innovaciones significativas es reticente a tenerlos en cuenta, como muestran las sentencias de 29 de abril de 1992 y de 19 de mayo de 2010. Sin embargo, SCHNITGER apunta que la

[1169] Véase en particular las secciones II.4.c)aa) y II.4.c)cc) de la sentencia, en las que el tribunal cita lo dispuesto en los comentarios para reforzar su postura. Así, por ejemplo, se señala: "*Die Montage beginnt jedoch mit der Ankunft der ersten Person am Montageort, die vom Werklieferer zwecks Durchführung der diesbezüglichen Aufgaben entsandt wird.* [...] *Diese Betrachtungsweise entspricht derjenigen im Kommentar zum OECD-Musterabkommen (OECD-Musterkommentar, Nr. 19 Satz 1 zu Art. 5), deren Übertragung auf das nationale Recht schon aus Gründen der Einheitlichkeit der Kriterien sachgerecht erscheint*".

[1170] De todos modos, el tribunal es consciente de la posición contraria y recuerda la doctrina basada en el comentario al art. 26 del Modelo de Convenio de 1963, según el cual el intercambio espontáneo de información solo debería admitirse cuando esté expresamente previsto en un tratado (véase en particular la sección II.2.a) de la sentencia).

jurisprudencia no es completamente uniforme en este sentido y considera que el *Bundesfinanzhof* debería prestar más atención a esta cuestión ya que la interpretación de tratados según Comentarios posteriores podría plantear problemas de constitucionalidad. Ello se debe a que la influencia que podría ejercer el poder ejecutivo en la nueva versión de los Comentarios a través de la OCDE podría constituir en la práctica un mecanismo para modificar los tratados evitando el control del poder legislativo, algo que iría contra el principio de separación de poderes previsto en la Constitución alemana.[1171]

Igualmente, a diferencia de lo que sucede en otros Estados, en las sentencias normalmente no se indica expresamente que el recurso a lo dispuesto en los Comentarios se justifique en virtud de lo dispuesto en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados,[1172] ni se expone de forma detallada la metodología interpretativa que sigue,[1173] esto es, simplemente se citan sin añadir ninguna referencia adicional sobre los criterios que sigue el tribunal a la hora de interpretar los tratados internacionales.

De todos modos, MÖSSNER considera que, en general, el *Bundesfinanzhof* cita los Comentarios al Modelo de la OCDE únicamente cuando coinciden con su posición, es decir, cuando el tribunal prefiere aplicar una interpretación diferente, simplemente no menciona que se aparta de los Comentarios. Igualmente, el anterior autor apunta que en ciertos casos el *Bundesfinanzhof* también se ha referido a las versiones más recientes de los Comentarios (y no a las que existían en el momento en que se negoció el tratado que debe ser interpretado) si estas le permiten argumentar a favor de su posición.[1174]

[1171] Véase SCHNITGER, Arne, "Die Einbeziehung…", ob. cit., 2002, pág. 408.

[1172] De todos modos, Alemania ha ratificado la Convención de Viena y, como indica RUST, en algunos casos puntuales los tribunales sí que la han mencionado en sentencias en que han tenido en cuenta los Comenarios para resolver un caso sobre un tratado para evitar la doble imposición (RUST, Alexander, "Germany", en MAISTO, Guglielmo (ed.), *Courts and Tax Treaty Law*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2007, págs. 261-262).

[1173] Como indica MÖSSNER, ello no es completamente criticable, ya que la tarea del tribunal no es construir una teoría general sobre la interpretación de los tratados, sino valerse de ella para resolver los casos que se le plantean, para lo que basta con que indique y justifique el método interpretativo que sigue (MÖSSNER, Jörg Manfred, "Die Auslegung…", ob. cit., 1998, pág. 22).

[1174] Véase la opinión de MÖSSNER contenida en la discusión a la ponencia de VOGEL, Klaus, "Soft Law…", ob. cit., 2005, pág. 150. Igualmente, REIMER destaca que el *Bundesfinanzhof* no suele justificar de forma explícita los motivos que le llevan a elegir una determinada versión de los Comentarios, de forma que es difícil saber si sigue una determinada política o si simplemente se trata de una cuestión sobre la que el tribunal no ha prestado atención (REIMER, Ekkehart, "Interpretation…", ob. cit., 1999, pág. 468).

b) Australia

A continuación presentaremos la relevancia de los Comentarios al Modelo de la OCDE como criterio interpretativo en la jurisprudencia de los principales tribunales australianos. Para ello empezaremos analizando la jurisprudencia de la *High Court of Australia* al respecto, que es la más alta instancia judicial del país. En este sentido hay que destacar la sentencia *Thiel v. Federal Commissioner of Taxation* ([1990] HCA 37; (1990) 171 CLR 338), de 22 de agosto de 1990, en la que el alto tribunal indica de forma detallada los criterios a seguir a la hora de interpretar un tratado para evitar la doble imposición y que ha influido en la jurisprudencia posterior.

En concreto, el litigio surge ya que las partes tienen posturas diferentes a la hora de interpretar la expresión "*profits of an enterprise of one of the Contracting States*" contenida en el art. 7 del tratado celebrado entre Australia y Suiza. Para llevar a cabo la interpretación del tratado, el tribunal considera que hay que seguir lo dispuesto al respecto en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados ya que, aunque Suiza no era parte de ella, puede considerarse que dicha Convención simplemente confirma una práctica estatal preexistente.[1175]

A la hora de determinar qué precepto de la Convención de Viena justifica el uso de los Comentarios al Modelo, el tribunal es consciente de que esta es una cuestión controvertida. Así, según el art. 31 CVDT, los tratados deben interpretarse de buena fe de acuerdo con el "sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin", de forma que podría entenderse que los Comentarios al Modelo forman parte de tal contexto. Aunque para el tribunal el art. 31 CVDT es suficiente para justificar el uso de los Comentarios al Modelo, dado que la doctrina no es unánime en este sentido, la sentencia añade que tal uso también podría fundamentarse en el art. 32 CVDT, que permite el uso de medios de interpretación complementarios como los trabajos preparatorios del tratado. Si bien el tribunal admite que los Comentarios al Modelo no constituyen estrictamente trabajos preparatorios, considera que son documentos que se encuentran en la base de la conclusión de tratados bilaterales y ofrecen una guía sobre el significado de los términos empleados por las partes, por lo que se puede entender que constituyen un medio de interpretación complementario.[1176] Teniendo en cuenta lo anterior, el tribunal procede a

[1175] La aplicabilidad de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados es analizada en el párrafo 8 de la sentencia en los siguientes términos: "*In at least one case (Sun Life Assurance Co. of Canada v. Pearson (1986) 59 TC 250 at p 331), the Model Convention and Commentaries have been used in the construction of a double taxation agreement. This is, I think, permissible under the Vienna Convention on the Law of Treaties. Switzerland is not a party to the Vienna Convention (although Australia is) but the relevant rules which it lays down are applicable, being no more than an indorsement or confirmation of existing practice*".

[1176] La justificación del precepto de la Convención de Viena que explica el uso de los Comentarios al Modelo es expuesta por el tribunal en los siguientes términos (párrafos 9 y 10 de la sentencia):

utilizar los Comentarios para determinar qué cabe entender por "*enterprise*" según lo dispuesto en el tratado.[1177]

La anterior forma de proceder de la *High Court of Australia* ha sido seguida en la jurisprudencia posterior de tribunales inferiores como la *Federal Court of Australia*, que en materia tributaria actúa normalmente como tribunal de apelación si bien también puede actuar como tribunal de primera instancia en relación con ciertos tipos de casos.[1178] A continuación nos referiremos a cinco de las principales sentencias de este tribunal. Para empezar puede destacarse la sentencia *Virgin Holdings SA v. Commissioner of Taxation*, ([2008] FCA 1503), de 10 de octubre de 2008, que analiza la tributación a que deben someterse las ganancias obtenidas por una sociedad residente en Suiza por la enajenación de acciones de una sociedad australiana y en la que debe interpretarse la expresión "*the Australian income tax*" que emplea el tratado celebrado entre Australia y Suiza a la hora de referirse a los impuestos a los que resulta aplicable.

"*Article 31 of the Vienna Convention provides that a treaty is to be interpreted "in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose". The context includes, in addition to the text, any instrument which was made by one or more parties in connection with the conclusion of the treaty and accepted by the other parties as an instrument related to the treaty. For my part, I do not see why the OECD Model Convention and Commentaries should not be regarded as having been made in connection with and accepted by the parties to a bilateral treaty subsequently concluded in accordance with the framework of the Model. However, some doubts have been expressed about the applicability, as a matter of language, of Art.31 to the Commentaries in the case of a bilateral treaty such as a double taxation agreement: see Jones et al., "The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3(2) of the OECD Model - II", (1984) British Tax Review 90 at p 92.*

I turn, therefore, to Art.32 of the Vienna Convention which allows recourse to be had to supplementary means of interpretation, including the preparatory work of the treaty and the circumstances of its conclusion, in order to confirm the meaning resulting from the application of Art.31, or to determine the meaning when the interpretation according to Art.31 leaves the meaning ambiguous or obscure or leads to a result which is manifestly absurd or unreasonable. Whilst the Model Convention and Commentaries may not strictly amount to work preparatory to the double taxation agreement between Australia and Switzerland, they are documents which form the basis for the conclusion of bilateral double taxation agreements of the kind in question and, as with treaties in pari materia, provide a guide to the current usage of terms by the parties. They are, therefore, a supplementary means of interpretation to which recourse may be had under Art.32 of the Vienna Convention".

[1177] OROW considera que esta sentencia repercutió en la jurisprudencia de otros países, como Nueva Zelanda o Canadá, a la hora de emplear los Comentarios al Modelo de la OCDE para interpretar tratados para evitar la doble imposición (OROW, Nabil, "Comparative Approaches to the Interpretation of Double Tax Conventions", *Adelaide Law Review*, vol. 26, 2005, pág. 95).

[1178] Como destaca BLOOM, era de esperar que tras el *caso Thiel* los tribunales tuvieran en cuenta los Comentarios al Modelos de la OCDE a la hora de interpretar los tratados que siguen su contenido (BLOOM, David H., "Australia", *Cahiers de Droit Fiscal*, vol. 78a (Interpretation of double taxation conventions), 1993, pág. 190).

Así, el tribunal recuerda que el punto de partida para interpretar un tratado para evitar la doble imposición es la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.[1179]

Igualmente, la misma forma de proceder es seguida en un caso similar en la sentencia *Undershaft (No 1) Limited v. Commissioner of Taxation* ([2009] FCA 41), de 3 de febrero de 2009 a la hora de interpretar el tratado para evitar la doble imposición celebrado entre Australia y el Reino Unido, si bien en tal caso se apunta el hecho problemático de que tal tratado no se basa solamente en las publicaciones de la OCDE, sino también en el propio modelo que el Reino Unido había diseñado como base de los tratados con sus propias colonias.[1180] De todos modos, el hecho de que el tratado no siga exclusivamente el Modelo de la OCDE no quiere decir que los Comentarios a este Modelo no puedan ser tenidos en cuenta.

Un tercer ejemplo de la relevancia que tienen los Comentarios al Modelo de la OCDE a la hora de interpretar los tratados en vigor lo encontramos en la sentencia *Russell v. Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia* ([2009] FCA 1224), de 30 de octubre de 2009. En tal caso, la *Federal Court of Australia* sigue lo establecido en los Comentarios al Modelo de la OCDE a la hora de interpretar el concepto de empresa ("*enterprise*") incluido en el tratado celebrado entre Australia y Nueva Zelanda.[1181]

Por otra parte, en la jurisprudencia australiana también resulta controvertida la posibilidad de interpretar un tratado según Comentarios al Modelo de la OCDE aprobados posteriormente. Así, en la sentencia *Lamesa Holdings BV v. Commissioner of Taxation* ([1997] FCA 134), de 4 de marzo de 1997, en la que se analiza si un supuesto de doble no tributación es contrario a la finalidad del tratado, se apunta que dado que el convenio entre Australia y los Países Bajos data de 1976, en principio no puede ser interpretado según los Comentarios al Modelo de la OCDE de 1977. Sin embargo, finalmente el tribunal admite su uso ya que considera que en el momento en que se celebró el tratado el texto del Modelo de la OCDE de 1977 y su Comentario ya se habían hecho públicos en gran medida. Además, también se tuvo en cuenta que la

[1179] Véase el párrafo 19 de la sentencia, en que se señala: "*The starting point for any consideration of the relevant principles of interpretation of double tax treaties is the Vienna Convention on the Law of Treaties [1974] ATS 2 ('the Vienna Convention'), to which Australia is a party*".

[1180] En relación con esta particularidad de los tratados celebrados por el Reino Unido, véase el párrafo 42 de la sentencia.

[1181] Véanse en particular los párrafos 117 a 130 de la sentencia. En ellos, la *Federal Court of Australia* indica: "*The NZ [New Zealand's] Double Taxation Agreement generally follows the OECD Model Double Taxation Agreement (OECD Model). It is settled that, in contruing such an agreement, a court may have regard to, inter alia, the OECD Commentary on its model agreement.* […] *Assistance in the resolution of any doubt about the focus of art 7, cl 1 is gained by having regard to the commentary concerning the OECD Model*".

versión de 1977 del Modelo no introdujo cambios significativos respecto a la versión de 1963 en relación con el precepto que era objeto de controversia.[1182]

Un caso similar se da en la sentencia *McDermott Industries (Aust) Pty Ltd v. Commissioner of Taxation* ([2005] FCAFC 67), de 29 de abril de 2005, en la que se interpreta el tratado celebrado entre Australia y Singapur en 1969 para determinar si una sociedad de Singapur disponía de un establecimiento permanente en Australia. Para ello se emplean Comentarios posteriores al tratado a pesar de que se reconoce que desde un punto de vista teórico resulta controvertido considerar que publicaciones posteriores de la OCDE puedan ser antecedentes históricos del tratado.[1183]

c) Austria

En la jurisprudencia del Tribunal Administrativo (*Verwaltungsgerichtshof*), que es la última instancia en materia administrativa y cuyas sentencias solo pueden recurrirse

[1182] En concreto, en la sentencia se señala: "*Further extrinsic material, referred to in Thiel as permissible by Mason CJ, Brennan and Gaudron JJ, who agreed with McHugh J, is consideration of the 1977 OECD Model and Commentary in construing a double tax agreement. Dawson J added an important caveat to this view, namely that the OECD model and commentaries are only applicable to those bilateral treaties subsequently concluded. In this case, the Netherlands DTA was concluded in 1976 and as a result the Commissioner submitted that the 1977 OECD model and commentaries may not apply as extrinsic aids to the interpretation of that Agreement. However, Professor Ellis explained (annexure 2 p2/13 footnote 1) that the text of the 1977 OECD Model and the Official Commentary thereto had been largely formulated and published before the conclusion of the Netherlands DTA in 1976, and for that reason the Official Commentary to the 1977 OECD Model is relevant to the interpretation of the Netherlands DTA. Furthermore, the relevant paragraphs from the 1977 OECD Model are the same or substantially the same as the corresponding paragraphs of the 1963 OECD Model*". En este sentido, hay que tener en cuenta que el tratado fue firmado el 17 de marzo de 1976 y entró en vigor el 27 de septiembre de 1976.

[1183] Así, en la sección dedicada a analizar los antecedentes históricos del tratado entre Australia y Singapur, la sentencia (párrafos 41 y 42) indica:

"*An examination of the historical background to the relevant articles of the Singapore Agreement assists in understanding the policy issues which those articles reveal.*

A useful starting point is the commentary to the draft OECD Model Convention for the Avoidance of Double Taxation with respect to Taxes on Income and on Capital, presented in 1963 ("OECD Model Convention"), which has served as a model for many although not all of Australia's double tax agreements. Certainly the commentary has been used to assist in the interpretation of double tax agreements based upon it, although there may be a theoretical difficulty in using commentary published after the adoption of a double taxation agreement as relevant to the construction of that agreement. Hence, the High Court of Australia in Thiel had regard to the commentary to the 1977 OECD Model Convention in construing the business profits article in the Swiss-Australian double taxation agreement. Whether there may be a different result in taking into account commentary published after ratification of an agreement is not a matter that need concern us here, cf: John F. Avery Jones et al, "The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3(2) of the OECD Model (Pt 2)" (1984) British Tax Review 90, fn 27, where reference is made to examples from the Netherlands where a particular interpretation of an article was justified by a subsequent commentary".

ante el Tribunal Constitucional, es posible observar el uso de los Comentarios al Modelo como criterio interpretativo.[1184] Así, en el caso tratado en la sentencia de 19 de diciembre de 2006 resulta necesario interpretar el convenio para evitar la doble imposición celebrado entre Austria y Liechtenstein. Siguiendo el criterio general previsto en la mayoría de tratados, se prevé que los términos no definidos en el tratado se interpretarán de acuerdo con el sentido que se les dé en la normativa de origen interno, pero se plantea la duda de si para ello hay que tener en cuenta las normas vigentes en el momento en que se celebró el tratado o bien si debe tenerse en cuenta su evolución posterior.

Para resolver esta cuestión, el Tribunal Administrativo presta especial atención al contenido del art. 3.2 del Modelo de la OCDE, que indica que en este tipo de casos se tendrá en cuenta el significado previsto por la normativa de origen interno existente en el momento en que deba aplicarse el tratado. Dado que el artículo equivalente del tratado celebrado entre Austria y Liechtenstein no indica específicamente que haya que dar el significado otorgado por la normativa nacional en el momento de efectuar la interpretación, el tribunal concluye, *a contrario*, que resulta necesario tener en cuenta el significado previsto en el momento en que se celebró el tratado.[1185] Por lo tanto, puede observarse que a la hora de resolver este caso el tribunal centra su argumentación en lo dispuesto en el Modelo de la OCDE, si bien concluye que el tratado analizado no sigue tal criterio y desestima la demanda.

Por otra parte, hay que destacar que, a diferencia de lo que sucede en otros países, la jurisprudencia del Tribunal Administrativo ha señalado que a la hora de interpretar un tratado para evitar la doble imposición deben tenerse en cuenta los Comentarios al Modelo en la versión vigente en el momento en que se celebró.[1186] Así, en la sentencia

[1184] Para un análisis del papel de los Comnetarios al Modelo de la OCDE en la jurisprudencia más antigua del *Verwaltungsgerichtshof*, véanse LANG, Michael, "Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Not to Affect the Interpretation of Previously Concluded Tax Treaties", *Intertax*, vol. 25, núm. 1, 1997, págs. 8-9; y LANG, Michael, "Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Österreichs", en LANG, Michael (ed.), *Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Deutschlands, der Schweiz und Österreichs*, Linde, Viena, 1998, págs. 122-125. En relación con la relevancia de los Comentarios a la hora de interpretar los tratados celebrados por Austria, véase igualmente HOFBAUER, Ines, "Tax Treaty Interpretation in Austria", en LANG, Michael (ed.), *Tax Treaty Interpretation,* Linde, Viena, 2001, págs. 25-29.

[1185] El tribunal se expresa en los siguientes términos: "*Art. 3 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens stellt somit auf das innerstaatliche Recht "im Anwendungszeitraum" ab. Demgegenüber enthält Art. 3 Abs. 2 des DBA-Liechtenstein - wie auch Art. 3 Abs. 2 des DBA-Schweiz - diesen Verweis auf den Anwendungszeitraum gerade nicht. Solcherart ist auch für das DBA-Liechtenstein festzustellen, dass Begriffe, deren Bedeutung aus dem Abkommen selbst nicht erschlossen werden kann, nach der jeweiligen innerstaatlichen Rechtslage im Zeitpunkt des Abschlusses des Abkommens zu interpretieren sind*".

[1186] Como destaca SCHMITT, las autoridades tributarias de Austria han defendido en diversos decretos (*Erlässe*) la posición contraria, pero estos no vinculan a los tribunales (SCHMITT, Marcus, "The relevance of amendments to the OECD Commentary for the interpretation of tax treaties (static or dynamic

de 21 de mayo de 1997 (96/14/0084) se recurre a los Comentarios al Modelo de la OCDE de 1963 a la hora de interpretar el concepto de establecimiento permanente empleado en el tratado para evitar la doble imposición celebrado entre Austria y Suiza en 1975, ya que esta es la versión que se encontraba vigente en el momento en que se adoptó el tratado.[1187] De todos modos, como HEINRICH y MORITZ apuntan, no existe unanimidad en la doctrina a la hora de considerar si la jurisprudencia excluye en todo caso la posibilidad de recurrir a versiones posteriores de los Comentarios.[1188]

En la sentencia de 10 de agosto de 2005 (2001/13/0018) se plantea un caso en que la Administración tributaria considera que el contribuyente ha hecho un uso abusivo del tratado para evitar la doble imposición firmado entre Austria e Irlanda en 1966, el cual es interpretado por el tribunal según los Comentarios publicados en 1963. En este sentido, hay que destacar que, a diferencia de versiones posteriores, tal versión de los Comentarios no incluye ninguna referencia a las prácticas abusivas, esto es, al empleo del tratado no para evitar la doble imposición sino para conseguir no tributar en ninguna jurisdicción. Por lo tanto, dado que el Comentario a tener en cuenta es el de 1963, en principio debería admitirse la operación diseñada por el contribuyente para minimizar la tributación total.

Sin embargo, en este caso el tribunal recuerda que de acuerdo con el art. 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, los tratados internacionales deben interpretarse en primer lugar teniendo en cuenta su objeto y su fin.[1189] En consecuencia, a la hora de interpretar el tratado celebrado entre Austria e Irlanda hay que tener en cuenta que su finalidad es evitar la doble imposición pero en ningún caso minimizarla o incluso evitarla por completo. Por lo tanto, aunque en los Comentarios al Modelo de 1963 no se incluyeran referencias explícitas a la prohibición de las prácticas abusivas, para el *Verwaltungsgerichtshof* ello no quiere decir que deban admitirse.[1190]

---

approach)", en SCHILCHER, Michael; WENINGER, Patrick (eds.), *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, Linde, Viena, 2008, pág. 133).

[1187] En la sentencia se apunta: "*Da der Begriff der Betriebsstätte in Art. 5 DBA-Schweiz demjenigen des Art. 5 des OECD-Musterabkommens 1963 nachgebildet ist, vermögen auch die Ausführungen im Kommentar zu jenem Musterabkommen Anhaltspunkte zur Auslegung dieses Begriffes zu bieten*".

[1188] Véase HEINRICH, Johannes; MORITZ, Helmut, "Interpretation of Tax Treaties – Austria", *European Taxation*, vol. 40, núm. 4, 2000, pág. 149.

[1189] De todos modos, como HEINRICH y MORITZ señalan, en la mayoría de casos en que la jurisprudencia austriaca se refiere a los Comentarios al Modelo de la OCDE no se justifica su uso en virtud de ningún precepto específico de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (ibíd., pág. 148).

[1190] En concreto, el tribunal se expresa en los siguientes términos:

"*Weiters wird seitens der P. AG eingewandt, dass im DBA Österreich-Irland der Missbrauchstatbestand nicht verankert ist. Auch im entsprechenden OECD-Kommentar zum DBA (im gegenständlichen Fall aus dem Jahr 1963) wird der Missbrauch nicht geregelt.*

d) Bélgica

La Corte de Casación de Bélgica (*Cour de Cassation*), que es la más alta instancia judicial belga, ha empleado los Comentarios al modelo de la OCDE como criterio de interpretación de los tratados para evitar la doble imposición en algunos casos, aunque de manera relativamente excepcional.[1191] En concreto, en la sentencia de 28 de mayo de 2004 (FJF 2004/244), en la que se interpreta el art. 15 del tratado celebrado entre Bélgica y Luxemburgo, relativo a la tributación de los salarios, la Corte emplea como criterio interpretativo los Comentarios al Modelo de la OCDE ya que considera que forman parte del contexto de dicho tratado a los efectos de lo dispuesto en el art. 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, incluso si son posteriores al tratado, que data de 1970.[1192]

Aus dem Umstand heraus, dass bei der Neuverhandlung von DBAs in der letzten Zeit Missbrauchsbestimmungen in das Vertragswerk aufgenommen wurden, wird abgeleitet, dass in all jenen Fällen in denen der Missbrauch nicht explizit geregelt ist, dieser auch nicht verwirklicht werden kann. Bei den Missbrauchsvorschriften handle es sich um nationale Bestimmungen, die unterschiedlich interpretierbar seien bzw. in jedem Land unter Umständen anders geregelt wären. Man könne daher nicht bilaterale Verträge durch einseitige nationale Auslegungen bzw. Vorschriften ändern oder beeinflussen, denn eine solche Vorgangsweise würde den Zweck eines solchen Abkommens unterlaufen.

Dem ist folgendes entgegenzuhalten: Erklärtes Ziel und Zweck eines DBA ist die Vermeidung der Doppelbesteuerung; d.h. ein DBA enthält im Wesentlichen Kollisionsnormen, welche dazu dienen, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Ziel und Zweck eines DBA ist niemals die Herbeiführung einer zur Umgehungszwecken nutzbaren Besteuerungsminimierung.

Die Auslegungsrichtschnur für internationale Verträge ergibt sich aus Art. 31 der Wiener Vertragsrechtskonvention, wonach jeder internationale Vertrag '....im Lichte seines Ziels und Zweckes ....' auszulegen ist.

Würde man der Auffassung des geprüften Unternehmens folgen, bedeutete das im konkreten Fall, dass sich Österreich durch den Abschluss des DBA mit Irland der Möglichkeit beraubt hätte, seine innerstaatlichen Möglichkeiten zur Bekämpfung der internationalen Steuerumgehung einzusetzen.

Setzt man diesen Gedanken konsequent fort, würde das bedeuten, dass der Missbrauch im Verhältnis zum DBA-Partnerstaat unantastbar und damit legalisiert wäre".

[1191] Como BERTIN señala, las referencias a los Comentarios son escasas en la jurisprudencia belga a pesar de que los Comentarios han sido publicados por la Administración tributaria en su boletín oficial, si bien únicamente con el valor de una circular, esto es, sin vincular a los tributales (BERTIN, Olivier, "Tax Treaty Interpretation in Belgium", en LANG, Michael (ed.), *Tax Treaty Interpretation,* Linde, Viena, 2001, pág. 50). PEETERS también destaca que la jurisprudencia belga no se refiere prácticamente nunca a los Comentarios al Modelo de la OCDE y que, en general, los tribunales suelen seguir aquella solución que es más próxima al Derecho belga a la hora de interpretar los tratados para evitar la doble imposición (PEETERS, Bernard, "Belgium", *Cahiers de Droit Fiscal*, vol. 78a (Interpretation of double taxation conventions), 1993, págs. 234-235).

[1192] En concreto, la sentencia señala: "*L'analyse du contexte implique en second lieu que, conformément au prescrit de l'article 31, points 2 et 3, de la Convention de Vienne, l'on se réfère à tout accord et instrument ayant un rapport avec la Convention dont l'application est demandée, en ce compris tout accord ultérieur intervenu entre parties au sujet de l'interprétation du traité ou de l'application de ses dispositions, avec la conséquence qu'il faut avoir égard, pour circonscrire le contexte de l'article 15, § 1er, de la Convention au modèle de convention de l'OCDE qui sert de base aux négociations entre les*

Igualmente, otros tribunales inferiores también emplean los Comentarios al Modelo como criterio de interpretación de los tratados en vigor. A título de ejemplo puede citarse la sentencia de la Corte de Apelación (*Cour d'Appel*) de Bruselas de 14 de junio de 2000 (B 00/24), en la que el uso de los Comentarios resulta decisivo a la hora de interpretar cuándo una persona es residente en Bélgica en el marco del tratado para evitar la doble imposición celebrado entre Bélgica y Francia en 1964.[1193] Es más, en este caso se tuvo en cuenta la versión de 1992 a la hora de interpretar el art. 15 del citado convenio, a pesar de que este era anterior.

e) Canadá

En relación con el uso que han hecho los tribunales canadienses del Modelo de la OCDE y de sus Comentarios como criterio de interpretación de la normativa en vigor, empezaremos analizando la jurisprudencia de la *Supreme Court of Canada*, que es la última instancia judicial del país. En el caso tratado en la sentencia *Crown Forest Industries Ltd. v. Canada* ([1995] 2 S.C.R. 802), de 22 de junio de 1995, uno de los problemas fundamentales consiste en interpretar la definición del término "residente" que se incluye en el Convenio para evitar la doble imposición celebrado entre Canadá y los Estados Unidos en 1980, ya que ello tiene una influencia directa a la hora de determinar la tributación que procede.[1194]

Para efectuar esta interpretación, la Corte Suprema analiza en primer lugar el sentido literal de los términos empleados en la definición de residente. En segundo lugar, la Corte procede a efectuar una interpretación teleológica y para determinar cuál era la voluntad de Canadá y de los Estados Unidos se tiene en cuenta lo dispuesto en el Modelo y en sus correspondientes comentarios, ya que sirvieron de base para la elaboración del tratado que se pretende interpretar y además se reconoce la aceptación

membres de cette organisation ainsi qu'à ses commentaires sur les articles de la convention-modèle, lesquels font partie intégrante du contexte au sens de l'article 31.1 de la Convention de Vienne, et ce, même s'il s'agit des commentaires les plus récents puisque, conformément à l'article 31.3 de la Convention de Vienne, et selon l'OCDE, les conventions existantes doivent être interprétées dans ce sens, sauf si des modifications drastiques du modèle l'excluent, ce qui n'est pas le cas en ce qui concerne l'article 15, § 1er, litigieux".

[1193] El tribunal concluye: "*Le modèle de convention OCDE ne permet pas l'interprétation qu'en donne l'administration dans la mesure où il y est expressément stipulé qu'une seule méthode est compatible avec les termes du paragraphe de la convention qui nous concerne, à savoir la méthode des "jours de présence physique"*". En consecuencia, se estima el recurso planteado por el contribuyente.

[1194] Como señala WARD, esta es una de las principales sentencias en la jurisprudencia canadiense sobre el uso de los Comentarios (WARD, David A. *et al*., *The Interpretation…*, ob. cit., 2005, pág. 95).

general de que gozan estos documentos como criterio interpretativo.[1195] Como se observa en el razonamiento del tribunal, los Comentarios tienen una influencia determinante a la hora de concluir que una sociedad no se convierte en residente de un país por el mero de hecho de realizar en él ciertas operaciones económicas y tributar por ello en virtud del principio de sujeción en el Estado de la fuente. Es más, la citada sentencia incluso tiene en cuenta el Modelo de convenio de Naciones Unidas y sus correspondientes Comentarios para interpretar la definición del término "residente" incluida en el tratado en vigor.[1196]

Aparte de la anterior sentencia de la Corte Suprema de Canadá, el Modelo de la OCDE y sus Comentarios también son empleados en la jurisprudencia de la *Federal Court of Appeal*, que conoce, entre otros, de los recursos contra las sentencias dictadas por la *Tax Court of Canada*. A continuación se apuntaran brevemente cuatro de las principales sentencias de este tribunal que emplean el Modelo y sus correspondientes Comentarios a la hora de interpretar preceptos de los tratados para evitar la doble imposición.

En la sentencia *Cudd Pressure Control Inc. v. The Queen*, de 19 de octubre de 1998, (A-369-95) se plantea la necesidad de interpretar el tratado celebrado en 1942 entre Canadá y los Estados Unidos para determinar si ciertos gastos pueden resultar fiscalmente deducibles. En este caso es particularmente significativo que a pesar de que el tratado data de 1942, el tribunal considera que puede interpretarse según los Comentarios publicados por la OCDE mucho después, aún teniendo en cuenta que, como el tribunal reconoce, tal diferencia temporal comporte que su uso sea algo "sospechoso". Así, aunque tales Comentarios no puedan informar sobre la intención de las partes en 1942, sí que pueden ser considerados como parte del contexto del tratado y, por consiguiente, son un importante criterio interpretativo.[1197]

[1195] En la sentencia se indica: "*Of high persuasive value in terms of defining the parameters of the Canada-United States Income Tax Convention (1980) is the OECD Model Double Tax Convention on Income and on Capital*".

[1196] En la opinión de SHELTON, para quien los Comentarios al Modelo de la OCDE deben considerarse un mero medio de interpretación suplementario en el sentido del art. 32 CVDT, resulta criticable el importante peso que reciben los Comentarios en la sentencia del caso *Crown Forest* (SHELTON, Ned, *Interpretation…*, ob. cit., 2007, pág. 233).

[1197] En concreto el tribunal indica (párrafo 23 de la sentencia):

"*The relevant commentaries on the OECD Convention were drafted after the 1942 Convention and therefore their relevance becomes somewhat suspect. In particular, they cannot be used to determine the intent of the drafters of the 1942 Convention. However, although the wording and arrangement of the provisions are significantly different in the two conventions, the 1942 Convention follows the same general principles as the OECD model. The OECD Commentaries, therefore, can provide some assistance in discerning the "legal context" surrounding double taxation conventions at international law, and in particular in ascertaining when it is appropriate to allow a deduction for a notional expense*".

El anterior criterio es seguido también por la sentencia *Prévost Car Inc. v. The Queen*, de 26 de febrero de 2009, (2009 FCA 57), en la que para interpretar la expresión "beneficiario efectivo" contenida en el tratado celebrado entre Canadá y los Países Bajos en 1986 se emplea una versión posterior de los Comentarios al Modelo.[1198] El mismo proceder puede observarse también en la sentencia *Ronald H. Lingle v. The Queen*, de 10 de junio de 2010, (2010 FCA 152), en la que se emplea la versión de 2008 de los Comentarios para interpretar el término "habitual" de la convención celebrada entre Canadá y los Estados Unidos en 1980.

Igualmente, señalaremos que en la sentencia *William A. Dudney v. The Queen*, de 24 de febrero de 2000, (A-707-98), en la que se interpreta la expresión "base fija normalmente disponible en Canadá" contenida en el tratado celebrado entre Canadá y los Estados Unidos en 1980, se indica la conveniencia de que el análisis tome como punto de partida lo dispuesto en el Modelo de la OCDE.[1199] Ello se debe a que para el tribunal, el Modelo y sus Comentarios forman parte de los trabajos preparatorios del tratado.[1200]

Por último, puede destacarse que la anterior jurisprudencia es seguida por las sentencias más recientes de los tribunales inferiores. Así, la relevancia de los Comentarios como instrumento interpretativo manifestada en la sentencia *Crown Forest Industries Ltd. v. Canada* ha sido reiterada en diversas sentencias del *Tax Court of Canada*, como *TD Securities (USA) LLC v. Her Majesty the Queen*, de 8 de abril de 2010 (2010 TCC 186), que versa sobre la determinación de la residencia de una entidad fiscalmente transparente y tiene en cuenta los Comentarios a los arts. 1 y 4 del Modelo de la

[1198] En tal sentencia (párrafos 10 y 11) se señala: "*The worldwide recognition of the provisions of the Model Convention and their incorporation into a majority of bilateral conventions have made the Commentaries on the provisions of the OECD Model a widely-accepted guide to the interpretation and application of the provisions of existing bilateral conventions […]. The same may be said with respect to later commentaries, when they represent a fair interpretation of the words of the Model Convention and do not conflict with Commentaries in existence at the time a specific treaty was entered and when, of course, neither treaty partner has registered an objection to the new Commentaries*".

[1199] En los términos empleados por la sentencia: "*A useful starting point for the interpretation of Article XIV of the Convention is the comparable Article 14 of the 1977 Model Convention*" (párrafo 11).

[1200] En relación con esta cuestión, véanse los párrafos 10 y 11 de la sentencia, en los que se señala: "*To identify the factors that should be taken into account in determining the application of Article XIV, it is necessary to consider Article XIV in its context within the Convention. It is also appropriate to seek guidance in travaux préparatoires, including the OECD Model Conventions and commentaries* […]. *A useful starting point for the interpretation of Article XIV of the Convention is the comparable Article 14 of the 1977 OECD Model Convention*". Escribiendo en 1993, cuando los tribunales canadienses todavía no habían hecho uso de los Comentarios en sus sentencias, DÉRY y WARD apuntaban que era de esperar que los jueces canadienses siguieran el ejemplo de otros países como el Reino Unido, cuyos tribunales habían recurrido a los Comentarios a la hora de interpretar los tratados. Para los anteriores autores, los Comentarios podrían considerarse un tipo de *travaux préparatoires* (art. 32 CVDT) pero sostienen que su uso no debería limitarse a los casos en que la aplicación de los criterios del art. 31 CVDT deje cuestiones ambiguas o no resueltas (DÉRY, Jean-Marc; WARD, David A., "Canada", *Cahiers de Droit Fiscal*, vol. 78a (Interpretation of double taxation conventions), 1993, págs. 274-275).

OCDE,[1201] así como en la sentencia *Saipem UK Ltd. v. The Queen*, de 14 de enero de 2011 (2011 TCC 25), sobre la aplicación del principio de no discriminación en relación con la deducibilidad de ciertas pérdidas de una filial.[1202]

f) Chile

Chile es un Estado miembro de la OCDE desde 2010. Si bien la jurisprudencia chilena no suele referirse a las publicaciones de la OCDE, la doctrina de la Administración tributaria ya las había tenido en cuenta incluso antes de 2010 en numerosas respuestas a las consultas planteadas por los contribuyentes. Así, a continuación presentaremos cuatro ejemplos de respuestas de la Subdirección Normativa del Departamento de Normas Internacionales y Técnica Tributaria en los que las autoridades tributarias de Chile indican la necesidad de considerar lo dispuesto en los Comentarios al Modelo de la OCDE a la hora de interpretar los tratados para evitar la doble imposición concluidos por Chile.

En primer lugar podemos destacar la respuesta contenida en el Oficio núm. 2.890, de 4 de agosto de 2005, relativa a un caso en que resulta necesario interpretar el convenio para evitar la doble imposición celebrado entre Chile y Perú y determinar si en el caso objeto de la controversia se cumplen los requisitos para considerar que una sociedad de Perú dispone de un establecimiento permanente en Chile. Dado que la definición de "establecimiento permanente" contenida en tal convenio es de carácter general, a la hora de interpretarla las autoridades tributarias chilenas recuerdan lo dispuesto en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados y señalan que, a pesar de que los Comentarios al Modelo de convenio elaborado por la OCDE no son jurídicamente vinculantes para Chile (en el momento de responder la consulta Chile ni siquiera era un Estado miembro y tampoco había expresado su posición respecto a los Comentarios), se considera que pueden servir como parte de los medios de interpretación complementarios utilizados para confirmar la interpretación de un tratado de acuerdo con el art. 31 CVDT. Ello se justifica por el hecho de que tales Comentarios reflejan el consenso de los países miembros de la OCDE respecto al sentido de las disposiciones del Modelo. Más aún, la Administración tributaria chilena señala que la versión de los Comentarios que debe ser tenida en cuenta es la existente en el momento en el que se suscribió el convenio que debe ser interpretado, ya que es la que forma parte "de las circunstancias que sirvieron de antecedente a las partes contratantes durante la negociación y conclusión del texto respectivo". En consecuencia, las autoridades chilenas tienen en cuenta lo dispuesto en los Comentarios a la hora de determinar si existe un establecimiento permanente y, por lo tanto, establecer en qué país deben

[1201] Véanse especialmente los párrafos 55 y 60 a 77.

[1202] Véanse especialmente los párrafos 46, 63, 65, 66 y 69.

tributar las rentas derivadas de los servicios prestados por una sociedad de Perú en Chile.

En segundo lugar, en la respuesta a la consulta planteada en el Oficio núm. 270, de 5 de febrero de 2009, se analiza si los pagos que recibe una sociedad por el uso o el derecho al uso de programas informáticos deben calificarse como *royalties* o como beneficios derivados de actividades empresariales de acuerdo con lo previsto en el convenio para evitar la doble imposición celebrado entre Chile y el Reino Unido. En este caso, las autoridades tributarias chilenas se refieren también a lo dispuesto en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados para justificar su recurso a los Comentarios de la OCDE a la hora de interpretar dicho tratado. De hecho, incluso se apunta que tales Comentarios se tuvieron en cuenta en el momento de suscribir el tratado.

En tercer lugar, en el Oficio núm. 2.176, de 26 de abril de 2009, la Administración tributaria chilena presenta su posición sobre la tributación a que deben someterse los pagos que efectúan las empresas aseguradoras chilenas a empresas reaseguradoras españolas. Para ello, resulta necesario interpretar el tratado para evitar la doble imposición celebrado entre Chile y España. En concreto, hay que precisar en qué casos puede considerarse que existe un establecimiento permanente, de acuerdo con lo previsto en el art. 5 de tal tratado.

En este sentido, las autoridades tributarias chilenas señalan en el citado Oficio:

> "Resulta pertinente destacar, que el artículo 5 del Convenio entre Chile y España está redactado en idénticos términos a la norma que sobre esta misma materia se incluye en los modelos de convenio elaborados por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y la Organización de las Naciones Unidas y si bien los comentarios elaborados por esos organismos internacionales no son jurídicamente vinculantes para Chile, tienen una particular importancia para el desarrollo del derecho tributario internacional dado que han sido redactados y acordados por expertos que representan a los Gobiernos de los países miembros en el caso de la OCDE. Aunque Chile no participó en la elaboración de los Modelos de los Convenios ni es miembro de la OCDE, los comentarios que acompañan a esos modelos reflejan el consenso internacional sobre la materia y pueden servir como parte de los medios de interpretación de un convenio de acuerdo al artículo 31 de la Convención de Viena sobre derecho de los tratados. La norma citada establece que los tratados deben interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente de sus términos en el contexto del mismo y teniendo en cuenta su objeto y fin, lo que significa que se debe considerar y evaluar la opinión y jurisprudencia de otros órganos con la finalidad de llegar, en la medida de lo posible, a una interpretación internacionalmente común".

Así pues, es clara la relevancia que tienen tales Comentarios a la hora de resolver la consulta planteada por el contribuyente.

Como último ejemplo puede citarse la contestación contenida en el Oficio núm. 219, de 4 de febrero de 2010, en que se analiza la tributación que debe aplicarse a los pagos procedentes de consumidores chilenos que recibe una sociedad francesa por la distribución de películas por Internet. En particular, resulta necesario interpretar el

Convenio para evitar la doble imposición celebrado entre Chile y Francia para determinar si tales pagos pueden considerarse cánones a los efectos del tratado. Como en los casos anteriores, las autoridades chilenas señalan que, de acuerdo con las normas de interpretación de la Convención de Viena sobre el Derecho de los tratados, puede recurrirse a los Comentarios al Modelo de la OCDE para precisar el sentido de tal tratado.

En suma, puede observarse que las autoridades tributarias chilenas han recurrido habitualmente a los Comentarios al Modelo de la OCDE a la hora de interpretar los tratados para evitar la doble imposición, incluso antes de que Chile se convirtiera en un Estado miembro de la OCDE, postura que ha sido justificada en base a lo dispuesto en el Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Igualmente, las autoridades chilenas también han señalado en repetidas ocasiones que la versión de los Comentarios que debe considerarse es la que existía en el momento en que se celebró el tratado que debe ser interpretado.

g) España

A continuación analizaremos el uso que ha hecho la jurisprudencia más reciente de los Comentarios al Modelo de la OCDE a la hora de interpretar los tratados en vigor.[1203] España es uno de los países en que es más frecuente observar referencias a los Comentarios al Modelo de la OCDE en resoluciones judiciales o de órganos administrativos, si bien lo más habitual es que los tribunales no se detengan a comentar su estatus jurídico. Así pues, a continuación presentaremos las principales sentencias en este ámbito.

En relación con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, una de las primeras sentencias en que se trata el papel de los Comentarios al Modelo de la OCDE como elemento interpretativo fue la de 3 de junio de 2000 (RJ 2000/4874; Magistrado ponente: GOTA LOSADA). Tal litigio versa sobre la tributación que recae sobre la venta de unos determinados derechos de propiedad intelectual sobre programas informáticos por parte de una sociedad alemana no residente en España a una sociedad española. Para resolver el caso resulta necesario interpretar el tratado para evitar la doble imposición entre España y Alemania que fue firmado en 1966 y que entró en vigor en 1968, especialmente su art. 13.3, relativo a la tributación de las ganancias derivadas de la enajenación de bienes que no se incluyan en las categorías del art. 13.1 (bienes inmuebles) ni del art. 13.2 (bienes muebles). De ahí que el tribunal tenga en cuenta lo dispuesto por los Comentarios al art. 13.3 del Modelo de 1977, precisando que son igualmente válidos respecto al art. 13.3 del Modelo de 1963 (la versión existente en el momento en que se celebró el tratado).

[1203] Para un análisis de la situación hasta 1999, véase CALDERÓN, José M.; PIÑA, M. Dolores, "Interpretation...", ob. cit., 1999, págs. 384-385.

Es más, el tribunal incluso indica:

> "La Administración española está incuestionablemente obligada a respetar la interpretación auténtica, acordada en el seno de la OCDE, puesto que no ha formulado reserva alguna, y como es indudable que la ganancia de capital, según nuestro Derecho interno (Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades), se ha generado por la transmisión de la propiedad "in natura", la consecuencia es que corresponde al Estado Alemán el derecho a gravar tal ganancia de capital, si la hubiere, pues esta determinación corresponde a Alemania, de acuerdo con su Derecho interno."

Por lo tanto, la relevancia de los Comentarios a la hora de resolver este caso resulta evidente. En este sentido, llama la atención que los Comentarios se califiquen como "interpretación auténtica" del tratado celebrado entre España y Alemania y que incluso se indique su carácter obligatorio para la Administración por no haber introducido previamente reservas. Esta posición es reiterada en los votos particulares que presenta el Magistrado GOTA LOSADA en las sentencias del Tribunal Supremo de 8 de abril de 2000 (RJ 2000/3773)[1204] y 29 de julio de 2000 (RJ 2001/919)[1205].

Igualmente, en las sentencias de 15 de julio de 2002 (RJ 2002\7724) y 12 de febrero de 2003 (RJ 2003\2492), que versan en ambos casos sobre la aplicación del régimen de tributación consolidada del impuesto sobre sociedades a un establecimiento permanente situado en España de una sociedad belga, se vuelve a calificar a los Comentarios al Modelo de la OCDE como interpretación auténtica de los tratados a la luz del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados, si bien en estos casos el tribunal destaca que no resultan jurídicamente vinculantes.[1206] En concreto, se indica:

> "Ciertamente, por muy respetables que sean los criterios de interpretación de los Convenios Modelo por la OCDE, y su estimación como elemento interpretativo auténtico y necesario según los Convenios de Viena sobre interpretación de los Tratados, lo que no cabe la menor duda a la Sala es que tales criterios de interpretación no constituyen normas cuya infracción pueda dar paso al recurso de casación por infracción de las normas del ordenamiento jurídico, por arreglo al art. 95.1.4º de la Ley Jurisdiccional (RCL 1998, 1741)".[1207]

[1204] Véase el fundamento jurídico (en adelante, F. J.) séptimo propuesto en el voto particular.

[1205] Véase el F. J. séptimo propuesto en el voto particular.

[1206] No es habitual que la jurisprudencia justifique el uso de los Comentarios al Modelo de la OCDE en base a la Convención de Viena. De todos modos, como destaca RIBES RIBES, los criterios interpretativos previstos en la normativa española de origen interno (art. 3.1 CC) son similares a los incluidos en la Convención de Viena (RIBES RIBES, Aurora, "Spain", en MAISTO, Guglielmo (ed.), *Courts and Tax Treaty Law*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2007, págs. 333-359).

[1207] El Tribunal Supremo se expresa en idénticos términos en el F. J. tercero de las sentencias de 15 de julio de 2002 y de 12 de febrero de 2003.

Para MARTÍN JIMÉNEZ no es admisible que los Comentarios al Modelo de la OCDE se consideren la interpretación auténtica de los Convenios para evitar la doble imposición celebrados por España y señala que únicamente constituyen la interpretación auténtica del propio Modelo de convenio de la OCDE. Más aún, el anterior autor critica el hecho de que el propio Tribunal Supremo, a pesar de haber calificado en ciertos casos a los Comentarios como interpretación auténtica de los tratados españoles, en sentencias como las de 15 de julio de 2002 y 12 de febrero de 2003 se aparte de ellos de forma infundada en casos en que lo más razonable hubiera sido tenerlos en cuenta.[1208]

Por otra parte, en otras sentencias el Tribunal Supremo reitera la idea de que los Comentarios al Modelo de la OCDE no son normas del ordenamiento jurídico. En este sentido, podemos citar las sentencias de 15 de abril de 2003 (RJ 2003\4583) y de 11 de mayo de 2004 (RJ 2004/5189), en las que se indica que las interpretaciones formuladas por la OCDE en relación con el Modelo de convenio no constituyen "normas del ordenamiento jurídico", de forma que su infracción no puede fundamentar un motivo de casación.[1209]

Así pues, si bien el Tribunal Supremo considera que los Comentarios al Modelo de la OCDE no son jurídicamente vinculantes, por lo general sí que les otorga una notable relevancia a la hora de interpretar los tratados para evitar la doble imposición celebrados por España e incluso la legislación interna. Tal importancia queda patente en la sentencia de 15 de octubre de 2009 (RJ 2010/1082), que versa sobre la interpretación del concepto de establecimiento permanente contenido en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). En concreto, a la hora de determinar si las obras de construcción, instalación o montaje desarrolladas por una sociedad francesa en España tienen una duración superior a los doce meses y por lo tanto constituyen un establecimiento permanente, se plantean dudas sobre si debe computarse el tiempo que duren los trabajos de preparación de las obras empleado por subcontratistas. Para resolver tal cuestión, ante la falta de precisión de la Ley del IVA, el Tribunal considera que debe tenerse en cuenta lo dispuesto en los Comentarios al Modelo de la OCDE, ya que aunque su objeto no sea el IVA, sí que constituyen su contexto normativo.[1210]

Seguidamente, el Tribunal Supremo añade la siguiente valoración de la importancia de los Comentarios al Modelo de la OCDE como elemento interpretativo:

[1208] Véase MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., "Los comentarios…", ob. cit., 2007, pág. 51.

[1209] Véase el F. J. quinto de ambas sentencias.

[1210] Véase el F. J. cuarto de la sentencia, en el que se indica claramente: "Ante la ausencia en la LIVA de si cabe computar en los doce meses las obras realizadas por los subcontratistas no se hace más que acudir al contexto normativo, en el que se encuentra, claro está, el tratamiento que se hace en el Impuesto de Sociedades o en el Convenio para evitar la doble imposición entre España y Francia, aunque se refiera a tributos distintos del IVA".

> "Dentro del contexto de los Convenios de Doble Imposición, los Comentarios a los Modelos de Convenios de la OCDE, sin poseer fuerza normativa, si [*sic*] desempeñan un papel principalísimo para la delimitación de los significados de los conceptos y términos utilizados en los distintos Convenios de Doble Imposición, en tanto que no siendo legalmente vinculantes, no forman parte de los Convenios, las cláusulas de estos se conforman de acuerdo con los postulados de los Modelos de Convenio. Por ello, deben considerarse como algo más que una simple prueba de que se está en la interpretación correcta para resolver alguna duda o ambigüedad, en tanto que formando parte del contexto en el que se formulan las normas de los Convenios, aporta gran seguridad jurídica acudir a los mismos para delimitar el sentido de determinados conceptos o términos."

Así pues, es evidente que los Comentarios al Modelo de la OCDE, aún sin ser jurídicamente vinculantes, pueden ser decisivos también en la resolución de diferencias que versan sobre la interpretación de la legislación española.[1211]

De todos modos, la jurisprudencia del Tribunal Supremo no suele ser tan explícita a la hora de indicar los motivos que justifican el recurso a los Comentarios al Modelo de la OCDE como elemento interpretativo, pero ello no impide encontrar múltiples referencias a los Comentarios, aunque sean breves, a la hora de dilucidar el significado de ciertos preceptos de los tratados para evitar la doble imposición. Como muestra de ello podemos referirnos a las sentencias de 3 de marzo de 2011 (RJ 2011/1912)[1212], 25 de marzo de 2010 (RJ 2010/2598)[1213], 8 de octubre de 2009 (RJ 2010/1040)[1214] y 13 de noviembre de 1998 (RJ 1998/7953).[1215]

En cuanto a la versión de los Comentarios que se tiene en cuenta (la que existía en el momento en que se celebró el tratado que debe ser interpretado o la más reciente), deben destacarse las sentencias del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2008 (RJ

[1211] SERRANO ANTÓN también ha destacado este "efecto expansivo de los Comentarios" en relación con la interpretación de la legislación tributaria española (SERRANO ANTÓN, Fernando, "La interpretación de los Convenios de doble imposición internacional en la jurisprudencia del Tribunal Supremo español: la función de los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio", *Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios y Casos Prácticos*, núm. 341-342, 2011, pág. 152; y, en idénticos términos, SERRANO ANTÓN, Fernando, "La interpretación…", ob. cit., 2012, pág. 161).

[1212] Véase el F. J. primero, en el que se citan los Comentarios al art. 11 del Modelo de la OCDE, relativo a la tributación de los intereses, indicando que tienen "valor interpretativo".

[1213] Véase el F. J. quinto, en el que se citan los Comentarios al art. 13.1 del Modelo de la OCDE, relativo a la tributación de los pagos para la adquisición de derechos de autor.

[1214] Véase el F. J. quinto, en el que se citan los Comentarios al art. 7.2 del Modelo de la OCDE, relativo a la tributación de los beneficios empresariales.

[1215] Véase el F. J. tercero, en el que se citan los Comentarios al Modelo de la OCDE en relación con la definición de establecimiento permanente.

2008/4568) y de 13 de abril de 2011 (RJ 2011/3210). Ambas sentencias versan sobre la tributación de artistas y deportistas en los casos en que estos reciben remuneraciones mediante una sociedad. Inicialmente, el art. 17 del Modelo de la OCDE preveía que las rentas obtenidas por artistas y deportistas pudieran someterse a tributación no solo en el país en que estos residen, sino también en el que se originaron. Sin embargo, para evitar la tributación en el Estado de la fuente en algunos casos los artistas y deportistas percibían las remuneraciones mediante sociedades que no debían tributar por sus beneficios empresariales en el país en el que estos llevaban a cabo la actividad deportiva o el espectáculo siempre que no dispusieran en él de un establecimiento permanente.

Así, en la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2008 (RJ 2008/4568) se analiza un litigio relativo a la tributación de las cantidades que percibió un artista por efectuar una gira de conciertos en España a través de una sociedad de los Países Bajos titular de sus derechos de imagen. Tales pagos tributaron inicialmente como cánones al tipo impositivo del 6%, pero la Administración tributaria considera que deberían calificarse como una remuneración al artista y por lo tanto deberían haber tributado al 25% en España.

A la hora de resolver este caso resulta necesario interpretar el tratado para evitar la doble imposición celebrado entre España y los Países Bajos en 1971, en concreto, su art. 18, relativo a la tributación de los artistas y deportistas, que sigue lo dispuesto en el art. 17 del Modelo de convenio de la OCDE existente en el momento en que se celebró el tratado y que coincide con el actual art. 17.1 del Modelo. Así pues, el tratado no incluía ningún precepto equivalente al actual art. 17.2 del Modelo (introducido en la versión de 1992), que indica expresamente que en los casos en que los artistas y deportistas reciban las remuneraciones de forma indirecta (como sucede si las rentas son recibidas por una sociedad que gestiona sus derechos de imagen) también tributarán en el Estado de la fuente. Sin embargo, la Administración emplea los Comentarios al art. 17.2 del Modelo para interpretar el art. 18 del tratado y justificar la tributación en España de tales rentas a un tipo impositivo del 25%, a pesar de que estos Comentarios no pueden informar sobre la voluntad de las partes cuando se celebró el tratado ya que no existían en aquel momento.

En este sentido, la Audiencia Nacional había considerado en la sentencia que fue objeto de recurso (sentencia de 3 de octubre de 2002, JT 2003/230), que los Comentarios al art. 17.2 del Modelo de la OCDE no podían ser tenidos en cuenta a la hora de interpretar el tratado entre España y los Países Bajos ya que este no incluía ningún precepto equivalente y los nuevos Comentarios no constituyen una mera matización del art. 18 del tratado, sino que los califica como una cláusula anti-elusión que no puede ser sobreentendida por uno de los Estados parte del tratado si no se ha recogido expresamente en él.

Sin embargo, el Tribunal Supremo rechaza la postura de la Audiencia Nacional con los siguientes argumentos. Para empezar, se indica que la versión de los Comentarios a

tener en cuenta es la existente en el momento de dictar sentencia, a pesar de ser consciente de que el tratado entre España y los Países Bajos que debía ser interpretado era muy anterior, ya que esa es la voluntad de los países recogida en el propio preámbulo al Modelo de la OCDE. Más aún, el Tribunal Supremo tiene en cuenta que ni España ni los Países Bajos introdujeron ninguna reserva a los Comentarios al art. 17 del Modelo de la OCDE, por lo que de ello deduce que el art. 18 del tratado entre España y Holanda debe ser interpretado según tales comentarios.[1216]

Por lo tanto, a pesar de que el Tribunal Supremo es consciente de que su decisión puede resultar controvertida, se decanta por seguir una "interpretación dinámica" de los tratados, esto es, por interpretarlos según una versión de los Comentarios posterior y, lo que puede resultar más problemático, que se refieren a un precepto del Modelo de la OCDE (el art. 17.2) que no existía en el momento en el que se celebró el tratado entre España y los Países Bajos y que por lo tanto tampoco se recoge en él. Así, aunque el Tribunal Supremo considera que la interpretación propuesta en los nuevos Comentarios no es incompatible con el art. 18 del tratado ni con el resto de la normativa tributaria española, es claro que si el Modelo de convenio y sus Comentarios no se hubieran modificado en 1992 hubiera sido más difícil admitir la interpretación del art. 18 del tratado propuesta por la Administración Tributaria.

De ahí que la citada sentencia haya resultado polémica en la opinión de diversos autores. En concreto, MARTÍN JIMÉNEZ ha criticado que el Tribunal Supremo se basara en una versión posterior de los Comentarios para justificar su posición, especialmente teniendo en cuenta que los nuevos Comentarios difícilmente pueden considerarse una mera "aclaración" de lo ya existente, ya que ello es contrario al principio de legalidad en materia tributaria reconocido constitucionalmente.[1217] Más aún, DELGADO PACHECO considera que el Tribunal Supremo otorga a los Comentarios de la OCDE un peso excesivo que en la práctica supondría admitir que la OCDE goza de la competencia para modificar los tratados bilaterales celebrados por España, lo cual choca claramente con las previsiones constitucionales sobre esta cuestión. De ahí que para el anterior autor lo recomendable sería que el Tribunal Supremo no renunciara a tener su propio criterio a la hora de interpretar los tratados españoles para evitar la doble imposición, admitiendo la

[1216] Véase el F. J. séptimo de la sentencia.

[1217] MARTÍN JIMÉNEZ se refiere a la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2008 como muestra de un uso inapropiado de los Comentarios al art. 17 del Modelo de la OCDE que se ha reproducido en otras sentencias tanto del Tribunal Supremo como de otros tribunales como la Audiencia Nacional. En este sentido, el anterior autor indica: "Con su interpretación, el TS está atribuyendo a los Comentarios al MC OCDE una fuerza de la que carecen (el "soft-law" de la OCDE se torna en "hard-law" a través de las decisiones del los tribunales y se endurece todavía más cuando los nuevos Comentarios al MC OCDE, con frecuencia, se construyen como reacción a ciertas decisiones jurisprudenciales en los distintos Estados)" (MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., "El artículo 17 MC OCDE y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010 (o sobre cómo no aplicar los convenios para la eliminación de la doble imposición y por qué el art. 17 MC OCDE debería ser eliminado)", *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 15-16/2011, versión disponible en la base de datos *Westlaw.es*).

posibilidad de apartarse de los Comentarios al Modelo en los casos en que resulte justificado.[1218] Igualmente, otros autores que se han mostrado críticos con la anterior sentencia del Tribunal Supremo son RIBES RIBES[1219] DÍAZ RAVN[1220] y RODRÍGUEZ LOSADA,[1221] quienes consideran que el Tribunal Supremo debería ser muy cauteloso antes de determinar que un tratado debe ser interpretado según una versión más reciente de los Comentarios al Modelo de la OCDE.

La anterior postura del Tribunal Supremo ha sido reiterada en sentencias más recientes, como la de 13 de abril de 2011 (RJ 2011/3210), que reproduce de forma literal los anteriores párrafos a la hora de resolver un caso muy similar relativo a la tributación que procedía aplicar a las remuneraciones que la sociedad "Televisió de Catalunya, S.A." pagó a deportistas a través de una sociedad holandesa en concepto de derechos de imagen.[1222]

Si bien previamente nos hemos referido únicamente a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en la jurisprudencia de los tribunales inferiores también es posible apreciar la relevancia de los Comentarios al Modelo de la OCDE. A título de ejemplo puede citarse la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 24 de febrero de 2005 (JT 2005\587), en la que se califica a los Comentarios como "interpretación razonable", de forma que la conducta de aquellos contribuyentes que se base en la interpretación de los Comentarios no podrá considerarse culpable y por lo tanto no procederá la aplicación de sanciones.[1223]

[1218] Véase DELGADO PACHECO, Abelardo, "Valor…", ob. cit., 2010, págs. 427-428.

[1219] Véase RIBES RIBES, Aurora, "Relatoría…", ob. cit., 2012, pág. 394.

[1220] Véase DIAZ RAVN, Nicolás, "Los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE: la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2008 y la interpretación dinámica de los Convenios para evitar la Doble Imposición", en GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina, (coord.), "VII Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros – Interpretación del Derecho Financiero y Tributario / La asignatura de Derecho Financiero y Tributario en los nuevos planes de estudio", *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 11/2011, 2011, págs. 282-283; y, en prácticamente idénticos términos, DÍAZ RAVN, Nicolás, "La interpretación de los Convenios de Doble Imposición en la jurisprudencia el Tribunal Supremo Español y el carácter vinculante de los Comentarios al Modelo de la OCDE", en SERRANO ANTÓN, Fernando; SIMÓN ACOSTA, Eugenio; TAVEIRA TORRES, Heleno (dirs.), *Fiscalidad y Globalización*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2012, págs. 737-741.

[1221] Véase RODRÍGUEZ LOSADA, Soraya, *La Interpretación…*, ob. cit., 2012, pág. 89.

[1222] Véase el F. J. tercero de la sentencia.

[1223] Véase el F. J. cuarto de la sentencia, en el que también se califica a los Comentarios como "interpretación auténtica" del Convenio entre España y los Países Bajos para Evitar la Doble Imposición, de 16 de junio de 1971, lo cual, como se ha apuntado previamente, resulta incorrecto.

En general, existen aspectos de la jurisprudencia del Tribunal Supremo que han recibido numerosas críticas doctrinales. Así, en la opinión de ZORNOZA PÉREZ, tanto la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de julio de 2000 (RJ 2001, 919), en la que los Comentarios al Modelo de la OCDE son identificados como la "interpretación auténtica" de los tratados, como la de 11 de junio de 2008 (RJ 2008, 4568), que admite con carácter general la interpretación de los tratados según versiones posteriores de los Comentarios, resultan criticables por su carácter superficial y por apartarse de los estándares internacionales en este ámbito. De ahí que, para el anterior autor sería conveniente que los tribunales españoles prestaran mayor atención al tratamiento de estas cuestiones.[1224] Por su parte, GARCÍA PRATS también señala que en ciertas ocasiones la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha tratado los Comentarios de forma excesivamente simplista o directamente incorrecta.[1225] Para evitar esta situación, MARTÍN JIMÉNEZ considera que sería conveniente perfeccionar técnicamente los Convenios para evitar la doble imposición celebrados por España e incluir un memorando en relación con cada uno de ellos, como ya hacen otros países, que facilite su interpretación, así como remitir una memoria a las Cortes generales que informe sobre la posición mantenida por las distintas partes durante la elaboración del tratado.[1226]

En cuanto a la influencia de las recomendaciones de la OCDE en la doctrina administrativa, que se expondrá seguidamente, la idea de que los Comentarios al Modelo de la OCDE vinculan a la Administración tributaria como consecuencia de la participación de representantes del poder ejecutivo en el Consejo de la OCDE también ha sido criticada. Así, MARTÍN JIMÉNEZ considera que la doctrina de los actos propios no resulta suficiente para vincular a la Administración en estos casos, ya que dado el carácter de *soft law* de los Comentarios, la Administración podrá apartarse de ellos incluso en los casos en que no haya incluido observaciones siempre que existan razones que lo justifiquen.[1227]

A pesar de lo anterior, en las resoluciones de órganos administrativos también es posible observar frecuentes referencias a los Comentarios al Modelo de la OCDE a la hora de interpretar los tratados e incluso la legislación española tributaria. Centrándonos en las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) más recientes, podemos destacar las de 8 de octubre de 2009 (JUR 2009/485892) y 25 de

[1224] Véase ZORNOZA PÉREZ, Juan José, "Interpretación y aplicación de las normas en el contexto del Derecho Tributario Internacional", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 800, 2010 (versión en línea disponible en *Westlaw*). La doctrina internacional coincide en negar a los Comentarios el carácter de interpretación auténtica de los tratados para evitar la doble imposición (véase, por ejemplo, VOGEL, Klaus, "Der Kommentar…", ob. cit., 2001, pág. 481).

[1225] Véase GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, "Los modelos…", ob. cit., 2009, pág. 107.

[1226] Véase MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., "Los comentarios…", ob. cit., 2007, pág. 59.

[1227] Ibíd., págs. 51-52.

junio de 2009 (RJ 2009/423366), que tratan en ambos casos la posibilidad de que ciertas rentas relacionadas con programas informáticos tributen como cánones.[1228]

En la resolución de 8 de octubre de 2009 (JUR 2009/485892) debe determinarse si los pagos efectuados por una sociedad española a una norteamericana por la venta de programas informáticos para su actividad empresarial constituyen un canon (de forma que tributarían en España) o bien una renta empresarial (que en principio tributaría en los Estados Unidos al haber sido obtenida sin mediación de un establecimiento permanente). En este sentido, el art. 12 del tratado entre España y los Estados Unidos, relativo a los cánones, no se refiere de forma expresa a los pagos por programas informáticos. Sin embargo, los Comentarios al art. 12 del Modelo de la OCDE sí que trataban esta cuestión e indicaban que en principio tales pagos debían considerarse rentas empresariales, postura que no era compartida por España, ya que incluyó una observación indicando que debían calificarse como un canon siempre que no se transmita la totalidad de los derechos sobre ellos.

Más adelante, con posterioridad a la venta de los programas informáticos que centran el caso que analizamos, España modificó su observación a los Comentarios indicando que los pagos por el *software* se considerarán cánones si este no está completamente estandarizado. Así pues, puede apreciarse que se plantea una controversia sobre la versión de las observaciones que debe ser tenida en cuenta, si es que efectivamente se entiende que es necesario tenerlas presentes a efectos interpretativos. En este sentido, el TEAC concluye que las observaciones carecen de valor normativo vinculante, por lo que no existe ningún inconveniente para apartarse de la observación existente en el momento en que se produjeron los hechos que originaron el litigio y seguir otras interpretaciones como las que se hayan puesto de manifiesto en observaciones posteriores al Modelo a la hora de interpretar un tratado.[1229]

[1228] En nuestra exposición no nos detendremos a analizar la doctrina de la Dirección General de Tributos (DGT), pero también existen diversas resoluciones sobre la tributación de los pagos por el uso de programas informáticos en las que se plantean controversias interpretativas análogas. Para una presentación de la evolución de la doctrina de la DGT sobre esta cuestión y del papel de los Comentarios al Modelo de la OCDE y de las observaciones manifestadas por España, véase DELGADO PACHECO, Abelardo, "Valor…", ob. cit., 2010, págs. 423-426. Igualmente, CALDERÓN CARRERO también ha destacado que son muy comunes las resoluciones a consultas de la Dirección General de Tributos en que se recurre a los Comentarios al Modelo de la OCDE para interpretar preceptos de los tratados para evitar la doble imposición conectados con normas internas españolas (CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *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, pág. 114).

[1229] Véase el F. J. segundo de la resolución. Para DELGADO PACHECHO, no hay que olvidar que las observaciones manifestadas por España simplemente recogen la opinión de la Administración respecto a los Comentarios al Modelo de la OCDE, sin que su modificación pueda comportar la automática alteración "de facto" de los tratados en vigor (véase DELGADO PACHECO, Abelardo, "Valor…", ob. cit., 2010, págs. 428-429).

De forma similar, en la resolución del TEAC de 25 de junio de 2009 (RJ 2009/423366) se plantea una controversia a la hora de interpretar el art. 12, relativo a los cánones, de diversos tratados para evitar la doble imposición y determinar si a ciertas retribuciones por servicios profesionales prestados en relación con determinados programas informáticos les es aplicable el anterior precepto. Para resolver tal cuestión, el TEAC analiza la noción de "asistencia técnica" a la luz de los Comentarios al Modelo de la OCDE, a los que califica como "marco interpretativo de los tratados fiscales",[1230] para acabar concluyendo que los pagos analizados pueden incluirse dentro de tal categoría y, por lo tanto, tributar como un canon.

Por otra parte, en cuanto a la versión de los Comentarios que debe ser tenida en cuenta a la hora de interpretar un tratado para evitar la doble imposición, la resolución del TEAC de 7 de noviembre de 2003 (JUR 2004/54135) reconoce que aunque el art. 5 (relativo al concepto de establecimiento permanente) del tratado para evitar la doble imposición celebrado entre España e Italia sigue el Modelo de convenio de 1963, ello no impide que a efectos interpretativos se tengan en cuenta los Comentarios a las versiones de 1977 y 1992 del Modelo, alegando que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE recomienda que en la medida de lo posible los tratados se interpreten según los nuevos Comentarios.[1231]

Tal y como apuntamos al comentar la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la doctrina del TEAC también muestra como los Comentarios al Modelo de la OCDE son empleados a la hora de interpretar normativa de origen interno. Así, en la resolución del TEAC de 28 de marzo de 2008 (JT 2007/1164) se recurre a los Comentarios al Modelo de la OCDE para interpretar la noción de establecimiento permanente prevista en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, justificándolo del siguiente modo:

> "[…] el Modelo de la OCDE y sus comentarios de desarrollo, aunque únicamente son aplicables a los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, sí constituyen doctrina interpretativa a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, desde el momento en que la Sexta Directiva se expresa en los mismos términos a como lo hace el Convenio de la OCDE […].
>
> Es decir, de todo lo anterior, podemos concluir señalando que para poder determinar la existencia de Establecimiento Permanente, podremos utilizar, como doctrina interpretativa del Impuesto sobre el Valor Añadido el Modelo de la OCDE y sus comentarios de desarrollo […]."[1232]

[1230] Véase el F. J. séptimo de la sentencia.

[1231] Véase el F. J. tercero de la resolución.

[1232] Véase el F. J. tercero de la resolución.

En suma, puede apreciarse que los Comentarios al Modelo de la OCDE han tenido una notable incidencia en la jurisprudencia y en la doctrina administrativa españolas, no solo al interpretar los tratados para evitar la doble imposición, sino también la legislación nacional sobre el IVA. Sin embargo, lo habitual es que no se justifique el recurso a los Comentarios en virtud de los criterios establecidos por la Convención de Viena, sino que simplemente se indique que constituyen una interpretación razonable o incluso auténtica de los tratados, posición, esta última, que ha sido ampliamente criticada por la doctrina. Además, al tratar temas como la tributación de los artistas y deportistas se ha podido apreciar la preferencia por seguir versiones de los Comentarios posteriores a los tratados que deben ser interpretados, incluso tras producirse cambios significativos como consecuencia de la modificación del propio Modelo de la OCDE.

h) Estados Unidos

En la jurisprudencia de los principales tribunales de los Estados Unidos es posible apreciar ciertos casos en que se recurre a los Comentarios al Modelo de la OCDE a la hora de interpretar los tratados en vigor, si bien no se trata de una práctica particularmente frecuente en comparación con algunos otros países.[1233] Para KATZ, este limitado uso que hacen los tribunales de los Comentarios al Modelo de la OCDE no refleja la importancia práctica que tienen en la aplicación cotidiana de los Comentarios por los contribuyentes y la Administración tributaria.[1234] A continuación presentaremos algunas de las principales sentencias sobre esta cuestión.

Para empezar, podemos referirnos a la sentencia de 15 de enero de 2008 de la *United States Court of Appeals, Federal Circuit*, en el caso *National Westminster Bank, PLC v. United States*, 69 Fed.Cl. 128, 131 (2005), (*NatWest III*). Tal litigio versa sobre el tratamiento fiscal de los préstamos que recibió una sociedad americana por parte de su filial británica. Para la resolución del caso, resulta necesario interpretar la normativa norteamericana sobre esta cuestión y el art. 7 sobre beneficios empresariales del tratado celebrado entre los Estados Unidos y el Reino Unido en 1975. En concreto, a la hora de determinar la compatibilidad entre la normativa interna y el tratado, el tribunal tiene en cuenta lo dispuesto por el Informe de la OCDE de 1984 sobre Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales, si bien reconoce que es de escasa utilidad para conocer la voluntad de los Estados parte en el momento de celebrar el tratado en 1975. Más aún, a

[1233] Por su parte, AVI-YONAH, considera que los Comentarios son frecuentemente citados a la hora de interpretar los tratados para evitar la doble imposición y menciona como ejemplo el caso *Taisei Fire and Marine Ins. Co., Ltd. v. Commissioner of Internal Revenue*, que se comentará en esta sección (véase AVI-YONAH, Reuven S., "International Tax as International Law", *Tax Law Review*, vol. 57, núm. 4, 2004, pág. 492). Sin embargo, teniendo en cuenta el tamaño de los Estados Unidos, no parece que el número de sentencias que se refieren a los Comentarios sea tan elevado como cabría esperar.

[1234] Véase KATZ, Stanley I., "United States", *Cahiers de Droit Fiscal*, vol. 78a (Interpretation of double taxation conventions), 1993, pág. 638.

la hora de interpretar el tratado, el tribunal considera la versión de los Comentarios de 1963, que era la existente en el momento de celebrar el tratado.[1235] Así pues, puede apreciarse la importante atención que se presta a las publicaciones de la OCDE que tratan esta cuestión, para finalmente acabar concluyendo que la intención de las partes en el momento de celebrar el tratado era permitir la deducibilidad de tales gastos asociados con la actividad de empresas vinculadas.

Por lo tanto, la *United States Court of Appeals* acaba confirmando la posición de la anterior instancia, la *United States Court of Federal Claims*, que había tratado este caso en dos ocasiones. En una primera sentencia de 7 de julio de 1999, caso *National Westminster Bank, PLC v. United States*, 44 Fed.Cl. 120 (1999), (*NatWest I*), el tribunal determinó que la normativa norteamericana era contraria al tratado celebrado entre los Estados Unidos y el Reino Unido, de forma que los intereses pagados entre las dos entidades bancarias vinculadas debían considerarse un gasto deducible. Para llegar a tal conclusión, el tribunal tuvo en cuenta especialmente los Comentarios al Modelo de la OCDE en su versión de 1963, ya que era la existente en 1975, destacando que es la única versión que pudieron tener en cuenta las personas que se encargaron de negociar el tratado.[1236]

Posteriormente, en la sentencia de 14 de noviembre de 2003 en el caso *National Westminster Bank, PLC v. United States*, 58 Fed.Cl. 491, 492 (2003), (*NatWest II*), la *United States Court of Federal Claims* se ocupó de precisar los criterios que debían seguirse a la hora de cuantificar los gastos deducibles. En esta ocasión el tribunal también prestó una especial atención al contenido de diversas publicaciones de la OCDE como el Informe de 1984 sobre precios de transferencia y empresas multinacionales así como a informes posteriores sobre la tributación de los establecimientos permanentes (*Discussion Drafts on Attribution of Profits to Permanent Establishments*) publicados en 2001 y 2003, si bien acabó concluyendo que tales materiales no eran relevantes para la solución del caso ya que no podían reflejar la posición de las partes a la hora de celebrar el tratado en 1975.

Por otra parte, la relevancia de los Comentarios al Modelo de la OCDE también puede apreciarse en la sentencia de 2 de mayo de 1995 de la *United States Tax Court* en el

[1235] En particular, en la sentencia (sección *discussion*) se indica: "*Given the nine-year gap between the signing of the 1975 Treaty and the issuance of the 1984 OECD Report (and the four-year gap between the implementation of the 1975 Treaty and the issuance of the 1984 Report), the consistent position of the Treasury as of 1984 can hardly be read as dispositive of the issue of the intent of the United States and the United Kingdom in 1975 when the Treaty was signed* […].*The record evidence of the United States' post-ratification conduct seems even less relevant in view of the signatories' contemporaneous acknowledgment that the Treaty is based on the 1963 Model Convention, the commentary to which explicitly authorizes deductions for interest expenses incurred on interbranch advances*."

[1236] En concreto, el tribunal apunta: "*The Commentaries on Articles of the Draft Convention [of 1963] are presumed to have been in the minds of the negotiators when they drafted the treaty ; consequently, they are persuasive in resolving disputed interpretations*" (véase la sección V de la sentencia).

caso *Taisei Fire and Marine Ins. Co., Ltd. v. Commissioner of Internal Revenue*, 104 T.C. 535. Tal litigio versa sobre la interpretación del concepto de establecimiento permanente contenido en el tratado para evitar la doble imposición celebrado entre los Estados Unidos y Japón en 1971. En este sentido, el tribunal acaba interpretando tal tratado a la luz de una versión posterior de los Comentarios, la de 1977, si bien se destaca que el contenido de esta versión posterior muestra la intención original de los Comentarios de 1963.[1237] Así pues, en este caso el uso de una versión de los Comentarios más reciente que el tratado que se interpreta tiene un carácter excepcional.

Otra sentencia en que queda patente la relevancia de los Comentarios a la hora de interpretar los tratados para evitar la doble imposición es la dictada por la *United States Tax Court* el 12 de diciembre de 1996 a la hora de resolver el caso *North West Life Assur. Co. of Canada v. Commissioner of Internal Revenue*, 107 T.C. 363. El proceso versa sobre la tributación exigible a un establecimiento permanente de una sociedad canadiense situado en los Estados Unidos. De ahí que resulte necesario interpretar el tratado para evitar la doble imposición celebrado entre los Estados Unidos y Canadá, para lo cual el tribunal indica que el Modelo de la OCDE y sus Comentarios constituyen una útil guía, destacando que el art. VII del tratado (relativo a la tributación de los beneficios empresariales) sigue en lo fundamental lo dispuesto en el Modelo, de forma que los Comentarios al Modelo se convierten en un argumento que refuerza la posición de la parte actora, a quien finalmente el tribunal da la razón.[1238]

De forma similar, la sentencia del *United States Tax Court* en el caso *Stephen D. Podd et al. v. Commissioner of Internal Revenue*, de 18 de noviembre de 1998, T.C. Memo. 1998-418, en la que se interpreta el tratado para evitar la doble imposición entre Estados Unidos y Canadá para determinar la residencia de una persona, se refiere ampliamente a los Comentarios al art. 4 del Modelo de la OCDE.[1239]

Por último, una de las primeras sentencias en que es posible apreciar las referencias directas a los Comentarios de la OCDE es la dictada por la *United States Court of Appeals, Second Circuit*, de 22 de octubre de 1975 en el caso *United States of America v. A. L. Burbank & Co., Ltd., and Bank of Tokyo, Ltd.*, 525 F.2d 9. En tal litigio resulta necesario interpretar el tratado para evitar la doble imposición celebrado entre los Estados Unidos y Canadá en 1942 en relación con el alcance de las medidas para

[1237] En concreto, en la sentencia (apartado *opinion*) se indica: "*Generally, we would have reservations about interpreting a convention, ratified in 1971, on the basis of a commentary, adopted in 1977, that contradicts the literal language of the commentary in effect at the time of ratification. However, in light of the extensive analysis by the previously cited commentators and the confirmation of such analysis by our own research, we are persuaded that the criteria in the later commentary reflects the original intention of the commentary to the 1963 Model and that the 1963 Model should be interpreted as having a disjunctive ("or") meaning*".

[1238] Véase especialmente la sección V de la sección *opinion* de la sentencia.

[1239] Véanse los párrafos 20 a 23 y 26 a 27 de la sentencia.

intercambiar información. En este sentido, el tribunal pone de manifiesto que, a pesar de que se trata de un tratado anterior a los trabajos de la OCDE, de hecho los Comentarios al Modelo de la OCDE en su versión más reciente existente en el momento en que se dictó la sentencia refuerzan la interpretación menos restrictiva propuesta por el Gobierno de los Estados Unidos.[1240]

En resumen, puede apreciarse que en la jurisprudencia norteamericana existen casos en cuya solución han jugado un importante papel los Comentarios al Modelo de la OCDE, aunque habida cuenta del tamaño de este país puede concluirse que el hecho de que los tribunales se refieran de forma explícita a las publicaciones de la OCDE es excepcional. Por otra parte, en las anteriores sentencias puede observarse la reticencia general a emplear versiones de los Comentarios posteriores al momento en que se celebró el tratado, salvo en ocasiones excepcionales, ya que por lo general se considera que las versiones más recientes no permiten conocer la voluntad de los Estados parte en el momento de celebrar el tratado.

i) Francia

En comparación con la jurisprudencia de otros Estados, los tribunales franceses son relativamente restrictivos a la hora de emplear los Comentarios al Modelo de la OCDE como criterio interpretativo de la normativa tributaria.[1241] En este sentido, el Consejo de Estado (*Conseil d'État*), que es la última instancia en el ámbito de la jurisdicción administrativa, ha indicado en su sentencia de 30 de diciembre de 2003 (núm. 233.894) que no es posible tener en cuenta los Comentarios al Modelo de la OCDE para interpretar los preceptos del convenio celebrado entre Francia y Austria en 1959 que establecen la aplicación del principio de *arm's length* en la valoración de las operaciones entre entidades vinculadas ya que este tratado es anterior a los Comentarios.[1242]

Sin embargo, el Consejo de Estado ha mostrado en otros casos su predisposición a interpretar tratados en función de versiones posteriores de los Comentarios, aunque de forma excepcional. Así, MARTIN considera que en la sentencia de 20 de junio de 2003

[1240] Véase la sección III de la sentencia.

[1241] Para una sucinta presentación de la relevancia de los Comentarios de la OCDE a la hora de interpretar los tratados celebrados por Francia, véase GUTMANN, Daniel, "Tax Treaty Interpretation in France", en LANG, Michael (ed.), *Tax Treaty Interpretation,* Linde, Viena, 2001, págs. 113-115.

[1242] En concreto, la sentencia indica: "*Considérant, d'une part, qu'il n'y a pas lieu, contrairement à ce que soutient le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, de se référer, pour interpréter les stipulations des articles 6 § 5 et 17-A-IV précités, aux commentaires formulés par le comité fiscal de l'Organisation pour la coopération et le développement économique (OCDE) sur l'article 9 § 1 de la convention-modèle établie par cette organisation, dès lors que ces commentaires sont postérieurs à l'adoption des stipulations en cause*".

(caso Interhome AG) puede apreciarse el interés del tribunal por tener en cuenta los Comentarios, incluso posteriores, relativos a la definición de establecimiento permanente, que es central para poder resolver el caso, pero por regla general el Consejo de Estado se limita a considerar la versión de los Comentarios que existía en el momento en que se celebró el tratado, tal y como puede apreciarse en la sentencia de 27 de julio de 2001 (caso Golay Buchel).[1243] En este sentido, PERROT destaca que el Consejo de Estado no suele referirse directamente a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados para justificar el uso de los Comentarios ya que Francia rechazó su ratificación, si bien en la práctica los criterios interpretativos que se aplican son análogos.[1244]

Igualmente, la jurisprudencia de instancias inferiores sigue el mismo criterio. Así, la *Cour Administrative d'Appel* de París indica en su sentencia de 6 de diciembre de 2007 (núm. 06PA03370) que los Comentarios al Modelo de la OCDE no pueden emplearse como criterio de interpretativo del tratado celebrado entre Francia y los Países Bajos de 1973 ya que son posteriores.[1245] Más aún, la *Cour Administrative d'Appel* de Burdeos incluso considera en su sentencia de 18 de noviembre de 1997 (núm. 95BX00867) que a la hora de interpretar el tratado celebrado entre España y Francia, basado en el Modelo de la OCDE, no resulta necesario seguir los Comentarios al Modelo ya que no vinculan a las partes del tratado.[1246]

[1243] Véase MARTIN, Phillippe, "Courts and Tax Treaties in Civil Law Countries", en MAISTO, Guglielmo (ed.), *Courts and Tax Treaty Law*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2007, págs. 91-92.

[1244] Véase PERROT, Thomas, "France", en MAISTO, Guglielmo (ed.), *Courts and Tax Treaty Law*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2007, págs. 237 y 239-241.

[1245] La sentencia dispone: "*Considérant, en troisième lieu, que le ministre soutient que la clause de non-discrimination ne s'applique pas aux personnes morales à but non lucratif en se référant au paragraphe 6 des commentaires de l'OCDE sur le modèle de convention fiscale, qui précise que la clause de non-discrimination « n'implique pas non plus qu'un Etat accordant des avantages fiscaux spéciaux à des établissements privés n'ayant pas un but lucratif et dont l'activité s'exerce pour des fins d'utilité publique qui lui sont propres, soit tenu de faire bénéficier des mêmes avantages les établissements similaires dont l'activité n'est pas appelée à lui bénéficier » ; que, toutefois, il ne ressort pas des pièces du dossier que l'intention des parties à la convention fiscale franco-néerlandaise aurait été de donner aux stipulations de l'article 25 de ladite convention la portée résultant de ces commentaires supplémentaires ; qu'enfin le ministre ne saurait, en tout état de cause, invoquer les dispositions du paragraphe 8 de ces commentaires, qui sont postérieures auxdites stipulations*".

[1246] El tribunal se expresa en los siguientes términos: "*Considérant* […] *que l'administration ne saurait utilement se prévaloir, à cet égard, de l'interprétation que le comité des affaires fiscales de l'OCDE a donné de la notion de dividende à l'occasion de l'élaboration du modèle de convention établi par cette organisation internationale, en admettant même que la convention franco-espagnole soit conforme à ce modèle, dès lors que cette interprétation n'engage pas les parties contractantes à cette convention*".

j) Irlanda

Las referencias a los instrumentos jurídicamente no vinculantes de la OCDE como criterio de interpretación de las fuentes formales del Derecho son escasas en la jurisprudencia irlandesa.[1247] Sin embargo, la *High Court*, que conoce en primera instancia de los casos civiles cuya cuantía supera los 38.092,14 euros, ha tratado esta cuestión en alguna de sus sentencias, que son susceptibles de recurso ante la *Supreme Court*.

En concreto, la sentencia de 31 de julio de 2007, *Kinsella v. The Revenue Commissioners*, núm. 2006, 2306 P, presenta el caso de un contribuyente que, para evitar pagar el impuesto irlandés sobre ganancias del capital que procedería tras la venta de unas acciones, traslada su residencia a Italia y así, según el convenio para evitar la doble imposición celebrado entre Irlanda e Italia, poder tributar en este último país, cuya presión fiscal en relación con este tipo de rentas es muy inferior a la irlandesa. Para solucionar el caso resulta fundamental resolver primero dos problemas interpretativos. En primer lugar, es necesario determinar si el impuesto irlandés sobre las ganancias del capital está incluido dentro del objeto del tratado, que solo se refiere de forma amplia a los impuestos sobre la renta y no menciona de forma expresa dicho impuesto irlandés dado que no existía en el momento en que el tratado entró en vigor. En segundo lugar hay que interpretar el sentido del término "día" incluido en el tratado, ya que las autoridades tributarias italianas e irlandesas no siguen el mismo criterio. Así, de acuerdo con la normativa irlandesa de origen interno, se considerará que una persona ha residido en Irlanda siempre que se encuentre en dicho país durante la medianoche, mientras que para las autoridades italianas basta con encontrarse en Italia durante cualquier momento del día.

Para resolver los anteriores problemas interpretativos, el tribunal recuerda que Irlanda está vinculada por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, por lo que a la hora de interpretar el tratado para evitar la doble imposición celebrado entre Irlanda e Italia es necesario tener en cuenta las reglas de interpretación establecidas en los arts. 31 y 32 CVDT. Así pues, el tribunal indica que procederá a interpretar el convenio de buena fe y de acuerdo con el sentido ordinario de los términos en su contexto y de acuerdo con el objeto y fin del tratado. En el caso de que los anteriores criterios no sean suficientes, el tribunal indica la posibilidad de recurrir a mecanismos adicionales de

[1247] En una publicación de 2001, WARD indica que la jurisprudencia irlandesa no ha tratado en ningún caso la relevancia de los Comentarios al Modelo de la OCDE, pero que en el futuro era probable que los tribunales incluyeran los Comentarios como medios de interpretación complementarios en el sentido del art. 32 CVDT, predicción que se cumplió unos años más tarde (WARD, John, "Tax Treaty Interpretation in Irland", en LANG, Michael (ed.), *Tax Treaty Interpretation,* Linde, Viena, 2001, págs. 188). SHELTON también apunta que prácticamente no existe jurisprudencia en Irlanda sobre el uso de los Comentarios (SHELTON, Ned, *Interpretation…*, ob. cit., 2007, pág. 239).

interpretación, entre los que se puede incluir el Modelo de convenio de la OCDE así como sus Comentarios. [1248]

Así, en relación con la primera de las cuestiones controvertidas, el tribunal concluye que el tratado es suficientemente y claro y debe entenderse que resulta aplicable también al impuesto irlandés sobre las ganancias del capital. Sin embargo, también tiene en cuenta que el contenido del tratado es análogo al del Modelo y añade que lo dispuesto en los Comentarios reforzaría su postura. Respecto a la segunda cuestión, también se tiene en cuenta el Modelo como criterio interpretativo, en concreto, el análisis que la doctrina hace de lo dispuesto en tal texto.

k) Italia

La jurisprudencia de la *Corte Suprema di Cassazione* ha señalado en varias ocasiones que el Comentario al Modelo de la OCDE no tiene carácter vinculante y que constituye, como mucho, una recomendación de la OCDE a sus Estados miembros.[1249] Sin embargo, en algunos casos la *Corte Suprema di Cassazione* sí que ha mencionado los Comentarios en sus sentencias.[1250] Por su parte, la Administración tributaria italiana (la *Direzione Centrale Normativa e Contenzioso* de la *Agenzia delle Entrate*) suele referirse a los Comentarios al Modelo de la OCDE a la hora de resolver las consultas que

[1248] En concreto, el tribunal apunta: "*In accordance with what is prescribed by the Vienna Convention, I must therefore interpret the Convention in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to its terms in their context and in the light of the Convention's object and purpose. Where such an interpretation leaves the meaning of the Convention ambiguous or obscure or leads to a manifestly absurd or unreasonable result then recourse can be had to supplementary means of interpretation. These means of interpretation could, in an appropriate case, include the OECD Model Convention with respect to Taxes on Income and Capital (the Model Convention) as well as the commentaries thereon*".

[1249] Véanse, por ejemplo, las sentencias de 25 de enero de 2006 (núm. 17206, depositada el 28 de julio de 2006) y la de 2 de febrero de 2000 (núm. 1122). En relación con la aplicación de los criterios interpretativos previstos por la Convención de Viena en Italia, véase GALLI, Giovanni B.; MIRAULO, Anna, "Italy", *Cahiers de Droit Fiscal*, vol. 78a (Interpretation of double taxation conventions), 1993, págs. 396-397.

[1250] Así, FAVI señala que a pesar de que la *Corte Suprema di Cassazione* haya indicado que no queda vinculada por los Comentarios, en sentencias como las de de 25 de mayo de 2002 (núm. 7689), 15 de mayo de 2002 (núm. 7682), 7 de marzo de 2002 (núm. 3367) y 27 de noviembre de 1987 (núm. 8820) se ha referido a ellos (FAVI, Linda, "Italy", en MAISTO, Guglielmo (ed.), *Courts and Tax Treaty Law*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2007, págs. 299-300). En el mismo sentido, POZZO menciona otras sentencias del anterior tribunal que se refieren a los Comentarios al Modelo de la OCDE a la hora de interpretar el concepto de establecimiento permanente, como las de 26 de marzo de 2002 (núm. 4319) y 6 de diciembre de 2002 (núm. 17373) (POZZO, Alberto, "L'Interpretazione delle Convenzioni Internazionali contro la Doppia Imposizione", en UCKMAR, Victor (coord.), *Diritto Tributario Internazionale*, Cedam, Padua, 3ª edición, 2005, págs. 179-180).

plantean los contribuyentes no solo sobre la interpretación de los tratados en vigor, sino también a la hora de interpretar la legislación tributaria italiana.[1251]

Una muestra de la atención prestada por las autoridades tributarias italianas es la Resolución de 27 de enero de 2006, en la que se plantea una consulta relativa al tratamiento fiscal que debe recibir en Italia la institución de los *contractual common funds* propia del ordenamiento jurídico irlandés.[1252] En concreto, debe determinarse si el tratado para evitar la doble imposición resulta aplicable a tal figura, para lo cual la Administración tributaria basa su respuesta fundamentalmente en el Comentario al art. 1 del Modelo de la OCDE. Así, la Administración tributaria concluye que el tratado celebrado entre Italia e Irlanda no resulta aplicable dado que no se puede aplicar directamente ni al *contractual common fund*, al no tener personalidad jurídica, ni a la sociedad que lo gestiona, ya que este no es un mero vehículo transparente.

Igualmente, en la Resolución de 28 de mayo de 2007 se plantea el tratamiento fiscal que deben recibir los servicios que presta una sociedad francesa en Italia mediante Internet. En este sentido, la Administración tributaria tiene en cuenta la posición del Comentario al Modelo de la OCDE en su argumentación y concluye que como consecuencia del uso que hace de un proveedor de servicios de Internet italiano debe considerarse que la sociedad francesa dispone de un establecimiento permanente en Italia, por lo que deberá tributar en tal país.[1253] Otro caso relacionado con la tributación de las nuevas tecnologías es el tratado por la Resolución de 3 de abril de 2008, relativa a la tributación en Italia de ciertos productos de *software* distribuidos por una sociedad francesa.[1254] Para el consultante, las contraprestaciones recibidas por la comercialización de tal *software* deben calificarse como beneficios empresariales que tributan únicamente en Francia, mientras que las autoridades tributarias italianas concluyen que pueden considerarse *royalties*, de forma coherente con lo previsto en los párrafos 12 a 17 del Comentario al Modelo de la OCDE, que tratan de forma específica la posibilidad de que los pagos recibidos por la comercialización de productos de *software* sean considerados *royalties*. En consecuencia, de acuerdo con el tratado para evitar la doble imposición celebrado entre Italia y Francia, tales rentas podrán someterse a tributación en Italia.

Otro ejemplo del uso que hace la Administración tributaria italiana de los Comentarios al Modelo de la OCDE lo encontramos en la Resolución de 3 de diciembre de 2008, en la que se plantea un caso de posible doble tributación de un contribuyente que es

[1251] En relación con esta cuestión, véase BIZIOLI, Gianluigi, "Tax Treaty Interpretation in Italy", en LANG, Michael (ed.), *Tax Treaty Interpretation,* Linde, Viena, 2001, pág. 220.

[1252] Véase la *Risoluzione* de 17 de enero de 2006, núm. 17, que cita en diversas ocasiones los Comentarios al Modelo de la OCDE.

[1253] Véase la *Risoluzione* de 28 de mayo de 2007, núm. 119, que se refiere en múltiples ocasiones a la posición de la OCDE sobre esta materia.

[1254] Véase la *Risoluzione* de 3 de abril de 2008, núm. 128/E.

considerado residente durante 2007 tanto en Italia como en Suecia.[1255] Según el contribuyente, debería entenderse que fue residente en Italia durante la primera mitad del año y en Suecia durante la segunda. Sin embargo, la Administración tributaria, teniendo en cuenta lo dispuesto en el Comentario al art. 4 del Modelo de la OCDE considera que ello no es posible en este caso en concreto ya que tal posibilidad no se había previsto en el tratado celebrado con Suecia.

l) Portugal

En la jurisprudencia portuguesa es igualmente posible observar las referencias al Modelo de la OCDE y a sus correspondientes Comentarios al interpretar los tratados en vigor.[1256] A continuación presentaremos tres casos: uno resuelto por el *Supremo Tribunal Administrativo* y dos tratados por el *Tribunal Central Administrativo Sul*.

En primer lugar, en la sentencia de 2 de febrero de 2011 (*proceso* 0621/09), el *Supremo Tribunal Administrativo* analiza un litigio que versa sobre si los pagos efectuados por una sociedad portuguesa a una belga derivados de una licencia por el uso de programas informáticos deben calificarse como *royalties* o como beneficios empresariales a la luz del tratado para evitar la doble imposición celebrado entre Bélgica y Portugal en 1969. Si bien el tratado no se refiere directamente a este tipo de rendimientos, la Administración tributaria considera que constituyen un *royalty* a los efectos de lo previsto en el art. 12 del tratado ya que Portugal introdujo una reserva al Modelo de la OCDE de 1992 indicando que se reservaba el derecho a tratar tales pagos como un *royalty*. Sin embargo, al analizar esta cuestión el tribunal destaca que no debe confundirse el tratado con el Modelo y sus Comentarios, ya que estos no son jurídicamente vinculantes. Más aún, el tribunal añade que Portugal introdujo su reserva a la versión de 1992 del Modelo, por lo que no puede tenerse en cuenta al interpretar un tratado celebrado previamente. Así pues, el tribunal da la razón al contribuyente y califica tales rentas como beneficios empresariales, de forma que según el art. 7 del

[1255] Véase la *Risoluzione* de 3 de diciembre de 2008, núm. 471/E, en la que se cita reiteradamente el Comentario al art. 4 del Modelo de la OCDE.

[1256] DA PALMA BORGES y MAYMONE RESENDE apuntan que la Administración tributaria portuguesa ha recomendado que los Comentarios sean tenidos en cuenta a la hora de interpretar los tratados en vigor. De hecho, los anteriores autores consideran que el Modelo de la OCDE puede ser relevante incluso a la hora de interpretar la normativa nacional, ya que, por ejemplo, el concepto de establecimiento permanente incluido en la legislación se inspira en el del Modelo de la OCDE (DA PALMA BORGES, Ricardo Henriques; MAYMONE RESENDE, Raquel Maria, "Tax Treaty Interpretation in Portugal", en LANG, Michael (ed.), *Tax Treaty Interpretation,* Linde, Viena, 2001, págs. 292-293). PIRES también destaca la importancia de los Comentarios al Modelos de la OCDE a la hora de interpretar los tratados celebrados por Portugal, si bien recuerda que no es necesario seguirlos en todo caso dado que no son jurídicamente vinculantes (PIRES, Manuel, "Portugal", *Cahiers de Droit Fiscal*, vol. 78a (Interpretation of double taxation conventions), 1993, pág. 530).

tratado únicamente tributarían en Portugal en el caso de que la sociedad belga operara en Portugal mediante un establecimiento permanente.[1257]

En segundo lugar, en la sentencia de 29 de marzo de 2005 (*proceso* 002113/99), el *Tribunal Central Administrativo Sul* se plantea un litigio en relación con la calificación que hay que dar a una serie contratos celebrados entre una sociedad finlandesa y una portuguesa. En concreto, hay que determinar si se trata de meros contratos de prestación de servicios o bien si constituyen contratos para la transmisión de *know-how*. Ello es particularmente relevante, ya que teniendo en cuenta lo dispuesto en el tratado para evitar la doble imposición celebrado entre Portugal y Finlandia en 1970, las prestaciones derivadas de contratos de *know-how* se someten en Portugal a una retención en la fuente del 10%, mientras que si se derivan de un contrato de prestación de servicios o de asistencia técnica la tributación tendría lugar únicamente en Finlandia ya que en el caso tratado en la sentencia la sociedad finlandesa no tenía ningún establecimiento permanente en Portugal.

En relación con el contenido de los contratos, estos regulan fundamentalmente la prestación de trabajos de consultoría por la sociedad finlandesa a una sociedad portuguesa que pretende expandir sus instalaciones industriales de fabricación de pasta de papel. En concreto, la actividad consistía en prestar asesoramiento en cuestiones de ingeniería, desarrollo de *software* y planificación financiera, sin que se incluyera la cesión de patentes, marcas, modelos o diseños industriales, fórmulas o procesos secretos. Por lo tanto, el tribunal considera que se trata de contratos ordinarios de prestación de servicios. En consecuencia, teniendo en cuenta lo dispuesto en los Comentarios de 1992 al art. 12 del Modelo de la OCDE, las remuneraciones por meras prestaciones de servicios tributan según lo previsto en el art. 14 (relativo a los servicios

[1257] En la sentencia se indica claramente: "*Na verdade, a OCDE publicou em 1963 (e actualizou nas revisões que efectuou em 1977, 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005 e 2008) uma convenção fiscal modelo que serve de minuta para as negociações bilaterais dos Estados-membros dessa organização e que é acompanhada por um conjunto de Comentários que reflectem a OCDE a nível de interpretação do conteúdo das respectivas disposições. Comentários que constituem, assim, um mero elemento de valia na interpretação e aplicação das convenções que, acolhendo aquele Modelo, vierem a ser celebradas para evitar a dupla tributação, não revestindo, porém, eficácia vinculativa para os países membros da OCDE e, muito menos, para os países não membros, mesmo quando estes adoptem, total ou parcialmente, o referido modelo. Os Comentários à Convenção Modelo, elaborados pelo Comité de Assuntos Fiscais da OCDE, não constituem, assim, acordos bilaterais entre as administrações dos países membros, mas mera doutrina que não é vinculativa nem para essas administrações nem para os tribunais". Respecto a la negativa a tener en cuenta las reservas al Modelo, especialmente si son posteriores al tratado que debe ser interpretado, se indica: "Em suma, a "reserva" introduzida em 1992 pelo Estado Português no âmbito da Convenção Modelo, na medida em que constitui uma mera manifestação da vontade de não seguir a redacção proposta pela OCDE para o artigo 12.º e da sua intenção de negociar uma redacção diferente nas Convenções que viesse a celebrar, não se pode sobrepor às concretas condições bilaterais anteriormente convencionadas que tenham acolhido a redacção contida no Modelo, como é o caso da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Bélgica em 1969*". Para más detalles, véase la sección 3.2 de la sentencia.

personales independientes y actualmente eliminado) o el art. 7 del Modelo (relativo a los beneficios empresariales), mientras que las remuneraciones derivadas de contratos de *know-how* tributan de acuerdo con el art. 12 del Modelo, relativo a los *royalties*. De ahí que el tribunal concluya que las prestaciones derivadas de tales contratos no pueden someterse a tributación en Portugal, sino únicamente en Finlandia.[1258] Por lo tanto, la sentencia rechaza el recurso presentado por la Administración tributaria portuguesa frente a la sentencia del *Tribunal Tributário de 1a Instância de Coimbra* que daba la razón al contribuyente.

En la posterior sentencia de 18 de marzo de 2009 (*processo* 02628/08) el *Tribunal Central Administrativo Sul* trata un caso similar en que también hay que determinar si las actividades de consultoría sobre elaboración de propuestas para concursos de obras públicas y privadas, supervisión de obras, asesoría sobre programas informáticos, información sobre nuevas oportunidades de negocio y apoyo a la formación del personal prestadas por una sociedad brasileña a otra portuguesa tienen el carácter de "servicios técnicos" o bien son prestaciones ordinarias de servicios. En este sentido hay que destacar que la noción de "servicios técnicos" es una particularidad prevista en el tratado para evitar la doble imposición celebrado entre Portugal y Brasil en 2000, el cual incluye las remuneraciones derivadas de este tipo de servicios dentro de la noción de *royalty*, algo excepcional en el conjunto de tratados concluidos por Portugal pero habitual en los tratados celebrados por Brasil. Es más, el tribunal recuerda que Brasil ha incluido precisamente una posición al Modelo de la OCDE sobre esta cuestión, reservándose el derecho a incluir las remuneraciones por servicios técnicos en la definición de *royalties*.

Como indica el tribunal, la distinción entre "contratos de prestación de servicios técnicos", "contratos de asistencia técnica" y "contratos de *know-how*" resulta compleja, ya que todos están relacionados con la amplia y vaga noción de "transferencia de tecnología". Así, para diferenciar estos conceptos, el tribunal recurre como en el caso de la sentencia anterior a los Comentarios al Modelo de la OCDE en la versión de 1992, destacando su utilidad como criterio interpretativo.[1259] Teniendo en cuenta lo anterior, el tribunal concluye que las actividades previstas en tales contratos no pueden considerarse "servicios técnicos con transferencia de tecnología" y por lo tanto no pueden

[1258] En concreto, en la sentencia se indica: "*os Comentários do Comité de Assuntos Fiscais da OCDE (na versão de 1992, artigo 12, § 11), são claros ao considerar que as remunerações por prestação de serviços (por oposição às remunerações no âmbito das convenções de "know-how") recaem, não no âmbito do artigo 12 - que se refere a "royalties" - mas no âmbito do artigo 14° ou do artigo 7Q, conforme se trate de trabalho autónomo desenvolvido por pessoa singular ou de serviço prestado por "empresa"*".

[1259] La sentencia señala expresamente: "*Esta diferença entre "know-how" e prestação de serviços foi, aliás, reconhecida pelo Comité de Assuntos Fiscais da OCDE nos comentários à Convenção Modelo (versão de 1992), comentários esses que revestem grande valor interpretativo para os tratados que nela se basearam*".

equipararse a la noción de *royalty*. En consecuencia, dado que la sociedad brasileña no disponía de ningún establecimiento permanente en Portugal, según lo previsto en el tratado tales rentas tributan únicamente en Brasil.

En suma, puede observarse que los Comentarios al Modelo de la OCDE, son empleados para interpretar los tratados en vigor celebrados por Portugal, incluso cuando se trata de tratados anteriores a la versión de los Comentarios citada y en los casos en que uno de los Estados parte no es miembro de la OCDE.

m) Reino Unido

La jurisprudencia del Reino Unido ha admitido de forma clara el recurso a los Comentarios al Modelo de la OCDE al interpretar los tratados en vigor. Así, en su sentencia de 17 de abril de 1984, la *Chancery Division* indicó en el caso *Sun Life Assurance Co. of Canada v. Pearson (Inspector of Taxes)*, Referencia [1984] STC 461, que es posible, y de hecho necesario, referirse a los Comentarios al modelo de la OCDE al interpretar un tratado para evitar la doble imposición.[1260] De ahí que al resolver el caso, que versa sobre la tributación de una filial británica de una sociedad canadiense, se tengan en cuenta los Comentarios al Modelo de la OCDE al interpretar el tratado para evitar la doble imposición celebrado entre el Canadá y el Reino Unido en 1978 y que entró en vigor en 1980. En concreto, el tribunal constata que los artículos del Modelo de 1977 relativos a la tributación de los beneficios empresariales y a la prohibición de discriminación son idénticos a los del tratado, de forma que son analizados en detalle al resolver el caso.

En sentencias más recientes también es posible apreciar la atención que prestan los tribunales a los Comentarios al Modelo de la OCDE. Así, podemos referirnos a la sentencia del *Upper Tribunal (Tax and Chancery)*, de 13 de octubre de 2011, en el caso *Revenue and Customs Commissioners v. FCE Bank Plc.*, [2011] UKUT 420 (TCC). Tal litigio versa sobre la posibilidad de que dos sociedades británicas filiales de una sociedad norteamericana pudieran compensar mutuamente sus pérdidas. En principio, la normativa de origen interno del Reino Unido no permitía considerar que tales sociedades formaran un grupo a efectos fiscales dado que la sociedad matriz no era británica. Sin embargo, es posible que tal medida resulte discriminatoria a la luz del convenio para evitar la doble imposición celebrado entre el Reino Unido y los Estados Unidos en 1975, por lo que resulta necesario interpretar el art. 24 del tratado relativo a la prohibición de discriminación. En este sentido, el tribunal apunta que tal precepto es idéntico al del Modelo de la OCDE y se refiere a los Comentarios publicados por la OCDE a la hora de determinar el sentido del tratado.[1261]

[1260] En concreto, se indica: "*It is common ground that […] the commentaries must be referred to as a guide to the interpretation of the treaty*."

[1261] Véase el párrafo 16 de la sentencia.

Otra muestra de la relevancia de los Comentarios es la sentencia *Trevor Smallwood Trust v. Revenue & Customs*, de 19 de febrero de 2008, [2008] UKSPC SPC00669, en la que el tribunal denominado *Special Commissioners of Income Tax* se enfrenta a un posible caso de evasión fiscal para cuya resolución resulta necesario determinar con precisión el significado de la expresión "lugar de dirección efectiva" (*place of effective management*).[1262]

En concreto, el señor Smallwood, ciudadano residente en el Reino Unido, estableció un *trust*, residente en la República de Mauricio, en beneficio suyo y de su familia. Este *trust*, administrado por una sociedad de Mauricio durante una parte del año, obtuvo beneficios pero antes de finalizar el año volvió a ser administrado por el señor Smallwood. En su opinión, los beneficios obtenidos por el *trust* deberían tributar únicamente en la República de Mauricio, ya que de acuerdo con la el tratado para evitar la doble imposición celebrado entre este país y el Reino Unido, las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier tipo de propiedad tributarán únicamente en el país de residencia de quien las enajena. Sin embargo, dado que durante una parte del año el administrador del *trust* residió en el Reino Unido, la Administración tributaria británica entiende que tales beneficios también deben tributar en el Reino Unido, posibilidad que según el señor Smallwood comportaría una doble imposición no acorde con el tratado.

En la opinión del tribunal, de acuerdo con la legislación británica, el hecho de que el señor Smallwood fuera residente en el Reino Unido durante una parte del año conlleva que deba tributar en tal país en relación con todo el ejercicio fiscal. Así pues, la consecuencia es que, teniendo en cuenta la legislación británica sobre *trusts*, el tribunal concluye que se da un caso de doble residencia de los administradores del *trust* en Mauricio y el Reino Unido respecto al momento en que se obtuvo la ganancia patrimonial. Para resolver este supuesto de doble residencia, el tribunal aplica los criterios previstos en el tratado, según el cual la residencia se determinará en función del lugar de dirección efectiva del *trust*.

A la hora de interpretar la noción de "lugar de dirección efectiva", el tribunal recurre a los Comentarios de la OCDE después de recordar los criterios generales para la interpretación de los tratados contenidos en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.[1263] En la opinión del tribunal es lógico suponer que los negociadores del tratado para evitar la doble imposición celebrado entre el Reino Unido y Mauricio

[1262] El tribunal denominado *General Commissioners of Income Tax* fue suprimido el 1 de abril de 2009 y sus funciones son desarrolladas actualmente por la *Tax Chamber of the First-Trier Tribunal*, establecida mediante la *Tribunals, Courts and Enforcement Act 2007*. Los *General Commissioners* desarrollaban funciones jurisdiccionales y se encargaban de resolver los litigios planteados entre los contribuyentes y la Administración tributaria británica (*Her Majesty's Revenue and Customs*). A su vez, los *Special Commissioners of Income Tax* constituían un tribunal separado que conocía de casos más complejos.

[1263] Véanse los párrafos 94 a 95 de la sentencia.

conocían el contenido del Comentario y aceptaban su aplicación a la hora de interpretar el tratado. Tal postura es sostenida por el tribunal en relación con ambos países, a pesar de que en el momento en que se adoptó el tratado únicamente los Estados miembros de la OCDE podían manifestar su desacuerdo con el Comentario incluyendo una observación.[1264]

Así, inicialmente se parte de lo dispuesto en la versión de 1977, que era la existente en el momento en que se adoptó el tratado. Las siguientes versiones de los Comentarios introdujeron algunos cambios en la noción de "lugar de dirección efectiva", pero el tribunal admite la posibilidad de seguirlas a pesar de que es evidente que las partes no las pudieron considerar a la hora de concluir el tratado. Ello se debe a que en caso contrario no podría tenerse en cuenta, por ejemplo, la necesaria adaptación de la fiscalidad internacional a los cambios que tienen lugar en la realidad sobre la que se aplica, de forma que se entiende que lo más adecuado es tener en cuenta la última versión y, en función de la relevancia de los cambios que se hayan introducido respecto a versiones previas, valorar si deben ser considerados. [1265] Así, el tribunal concluye que la dirección efectiva del *trust* se llevó a cabo desde el Reino Unido, por lo que sus administradores debían tributar allí por las ganancias obtenidas, tal y como sostenía la Administración tributaria británica.[1266]

[1264] El tribunal se expresa en los siguientes términos: "*Our view is that the negotiators on both sides could be expected to have the Commentary in front of them and can be expected to have intended that the meaning in the Commentary should be applied in interpreting the Treaty when it contains the identical wording. This is as much true of the United Kingdom which is a member of the OECD as it is of Mauritius, which is not. The difference is that the United Kingdom had the opportunity of stating that it disagreed with any part of the Commentary by making an Observation, while Mauritius did not, although the Commentary does now contain Observations by a number of non-OECD member countries, but not including Mauritius*" (párrafo 98 de la sentencia).

[1265] En la sentencia se indica: "*The relevance of Commentaries adopted later than the Treaty is more problematic because the parties cannot have intended the new Commentary to apply at the time of making the Treaty. However, to ignore them means that one would be shutting one's eyes to advances in international tax thinking, such as how to apply the treaty to payments for software that had not been considered when the Treaty was made. The safer option is to read the later Commentary and then decide in the light of its content what weight should be given to it*" (párrafo 99 de la sentencia).

[1266] Escribiendo en 2001, cuando los tribunales del Reino Unido todavía no se habían pronunciado sobre la posibilidad de interpretar los tratados de acuerdo con una versión posterior de los Comentarios, AVERY JONES indica: "*I expect that the courts will be willing to at later Commentaries, but if there has been any substantial change in the Commentary since the date of the treaty, they are not likely to pay much attention to them*" (AVERY JONES, John F., "Tax Treaty Interpretation in the United Kingdom", en LANG, Michael (ed.), *Tax Treaty Interpretation,* Linde, Viena, 2001, pág. 365). A la vista de la sentencia anterior, puede apreciarse que los tribunales sí que han apuntado la conveniencia de prestar atención a versiones posteriores de los Comentarios. En la opinión de AVERY JONES, los tribunales deberían justificar el recurso a los Comentarios en base al art. 31.4 CVDT, esto es, debería entenderse que los Comentarios permiten determinar el "sentido especial" que las partes quisieron dar a los tratados (AVERY JONES, John, "Tax Treaties: The Perspective of Common Law Countries", en MAISTO, Guglielmo (ed.), *Courts and Tax Treaty Law*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2007, pág. 69).

Por otra parte, la sentencia de los *Special Commissioners* en el caso *UBS AG v. Her Majesty's Revenue and Custom*, de 7 de junio de 2005 (SPC00480), en la que se interpreta el artículo sobre no discriminación del tratado entre el Reino Unido y Suiza para evitar la doble imposición, se refiere ampliamente al papel de los Comentarios al art. 24 del Modelo de la OCDE en el contexto de los criterios interpretativos de la Convención de Viena. En concreto, se considera que tales Comentarios informan sobre el sentido especial, de acuerdo con el art. 31.4 de la Convención de Viena, que las partes quisieron a los términos del tratado.[1267]

En sentencias de otros tribunales también puede observarse el recurso a los Comentarios al Modelo de la OCDE a la hora de interpretar los tratados en vigor. Por ejemplo, en la sentencia *Indofood International Finance Ltd v. Morgan Chase Bank* del *England and Wales Court of Appeal (Civil Division)* se plantea un caso en que resulta necesario interpretar el concepto de beneficiario efectivo (*beneficial owner*).[1268] Puede observarse que en este litigio no interviene la Administración tributaria, sino que surge entre dos particulares que acuerdan unas operaciones financieras condicionadas a que no se produzcan cambios en la legislación tributaria de ciertos países, entre ellos Indonesia, que afecten a su tributación. Así pues, la *England and Wales Court of Appeal (Civil Division)* debe decidir si los nuevos convenios de Indonesia para evitar la doble imposición afectan a la tributación de la operación de financiación inicialmente diseñada, en cuyo caso podría ser rescindida. En concreto, la controversia se plantea a la hora de interpretar la noción de "*beneficial owner*", para lo cual el tribunal se refiere directamente a lo dispuesto en el Comentario al Modelo de la OCDE. A partir de lo indicado en los Comentarios, resulta claro que una mera sociedad interpuesta no podría beneficiarse de las ventajas fiscales que comporta el nuevo tratado celebrado por Indonesia, por lo que el tribunal concluye que ello afectaría a la tributación de la operación y por lo tanto se admitía su rescisión por una de las partes.[1269]

En la jurisprudencia reciente del *United Kingdom First Trier Tribunal (Tax)* también es posible apreciar este recurso a las publicaciones de la OCDE a la hora de interpretar preceptos controvertidos de los tratados en vigor como el artículo relativo a la prohibición de discriminación. Por ejemplo, en la sentencia *FCE Bank Plc v. Revenue & Customs*, de 1 de abril de 2010, [2010] UKFTTT 136 (TC), el tribunal no solo tiene en cuenta el contenido del modelo de la OCDE, sino también la jurisprudencia de

[1267] Véanse especialmente los párrafos 10 y 11 de la sentencia.

[1268] Sentencia *Indofood International Finance Ltd v JP Morgan Chase Bank N.A. London Branch* [2006] EWCA Civ 158 (2 de marzo de 2006). Las sentencias del *England and Wales Court of Appeal (Civil Division)* solo pueden ser recurridas ante la Supreme Court del Reino Unido.

[1269] En relación con la atención que presta el tribunal a los Comentarios al Modelo de la OCDE, así como a otras publicaciones de esta organización, como el informe de 1986 "Double Tax Conventions and the Use of Conduit Companies", véanse especialmente los párrafos 35 y 36 de la sentencia.

tribunales extranjeros que interpreta preceptos equivalentes. Ello se debe a que el tribunal considera importante que determinados preceptos empleados habitualmente en los tratados para evitar la doble imposición basados en el modelo de la OCDE sean interpretados de la forma lo más homogénea posible.[1270] Igualmente, la sentencia *Felixtone Dock and Railway Company Limited et al. v. Her Majesty's Revenue and Customs*, de 19 de diciembre, [2011] UKFTT 838 (TC), reitera lo dispuesto en el caso *Smallwood* sobre la importancia de los Comentarios al Modelo de la OCDE a la hora de interpretar los tratados para evitar la doble imposición.[1271]

n) Suiza

Para analizar la incidencia de los Comentarios al Modelo de la OECD en la jurisprudencia suiza sobre la interpretación de la normativa tributaria (tanto tratados para evitar la doble imposición como normas de origen interno) nos centraremos en los pronunciamientos más recientes del Tribunal Federal (*Tribunal fédéral* / *Bundesgericht*), que es la última instancia judicial suiza.[1272] Igualmente, también tendremos en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Administrativo Federal (*Tribunal Administratif Fédéral* / *Bundesverwaltungsgericht*), que trata en primera instancia los recursos presentados contra resoluciones de la Administración federal, entre las que se incluyen las relativas a los impuestos federales.

En algunos casos, la jurisprudencia utiliza los Comentarios al Modelo para resolver los problemas de interpretación que pueden surgir a la hora de interpretar los tratados en vigor porque ello es precisamente lo que los Estados parte habían acordado previamente. Por ejemplo, en el caso dirimido por la sentencia del Tribunal Federal de 6 de marzo de 2008 (2C.558/2007) resulta necesario interpretar el tratado celebrado entre Suiza y Alemania y para ello se tienen en cuenta los Comentarios al Modelo ya que es lo que las partes habían acordado en el protocolo al tratado para el caso en que surgieran

[1270] Como indica el tribunal: "*We are fortified in reaching the conclusion that the Treaty prohibits the denial of group relief where there is a US (as opposed to a UK) holding company and rely on the fact that courts at the highest level in at least three other countries have reached the same conclusion on identical (or near so) treaty provisions in relation to similar reliefs in their respective jurisdictions. We regard it as important that courts give consistent interpretations of treaty provisions contained in the OECD Model that are widely used in tax treaties*".

[1271] Véanse especialmente los párrafos 19 a 23 y 29 de la sentencia.

[1272] Para una presentación de la jurisprudencia hasta 1998, véase WALDBURGER, Robert, "Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts", en LANG, Michael (ed.), *Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Deutschlands, der Schweiz und Österreichs*, Linde, Viena, 1998, págs. 51-116. En relación con la jurisprudencia de la década de 1980 véase igualmente LOCHER, Peter, "Switzerland", *Cahiers de Droit Fiscal*, vol. 78a (Interpretation of double taxation conventions), 1993, pág. 587.

divergencias interpretativas.[1273] Sin embargo, este tipo de previsiones resulta excepcional, esto es, normalmente las partes no indican expresamente cómo hay que interpretar el tratado.

Entre la jurisprudencia del Tribunal Federal puede citarse la sentencia de 24 de junio de 2005 (2P.306/2004), que si bien reconoce que el Modelo de convenio no es jurídicamente vinculante, emplea sus Comentarios como mecanismo de interpretación.[1274] En concreto, la parte actora es un piloto de Fórmula 1 que, entre otras cuestiones, solicita que le sea aplicado el régimen jurídico previsto para los deportistas en los tratados celebrados por Suiza con los países en que llevó a cabo su actividad como piloto. Para determinar si ello es posible, el Tribunal Federal tiene en cuenta que los tratados celebrados por Suiza siguen el Modelo de convenio de la OCDE y de acuerdo con lo previsto en los Comentarios a su art. 17, el término "deportista" debe interpretarse de forma amplia, esto es, incluyendo también los pilotos de Fórmula 1.

De forma similar, en la sentencia del Tribunal Federal de 8 de octubre de 2007 (2C.265/2007), en la que se trata el caso de un actor de teatro francés cuyas rentas derivadas de una actuación en Suiza son sometidas a imposición por la Administración tributaria de este país, también se tienen en cuenta los Comentarios al Modelo de la OCDE para su interpretación. En concreto, el tribunal indica que dado que el art. 19 del tratado celebrado con Francia, relativo a la tributación de los artistas y deportistas, es análogo al art. 17 del Modelo de la OCDE, los Comentarios a este artículo son útiles para interpretar el art. 19 del convenio con Francia.[1275]

Otra sentencia del Tribunal Federal que versa sobre la interpretación del artículo que dedican los tratados para evitar la doble imposición a la fiscalidad de los artistas y deportistas es la de 6 de mayo de 2008 (2C.276/2007). En este caso un ciclista con residencia en Suiza participa en carreras en diversos países europeos y como consecuencia se plantean problemas interpretativos a la hora de determinar cómo tributan los diferentes tipos de rentas (salario de su equipo, premios…) que percibe como consecuencia de su actividad como ciclista. Dado que los tratados celebrados por Suiza siguen en este aspecto el art. 17 del Modelo de la OCDE, el Tribunal Federal emplea los Comentarios a este artículo para interpretar aspectos como el concepto de deportista o los tipos de renta que debe entenderse que derivan de una actividad

[1273] Véase el F. J. 2.3 de la sentencia.

[1274] En concreto, se indica: "*Il convient de rappeler d'abord que la Convention-modèle n'est pas du droit positif, mais un model de convention proposé aux Etats membres de l'OCDE qui entendent conclure des conventions bilatérales et dont le recourant ne peut tirer aucun droit*" (F. J. 8.1).

[1275] Véase en especial el F. J. 2.3 de la sentencia, en el que se indica: "*L'art. 19 CDI-F ayant un contenu identique à celui de l'art. 17 de la Convention modèle OCDE […], les commentaires formulés à propos de ce dernier article sont utiles dans l'interprétation et l'application de l'art. 19 CDI-F*".

deportiva. Es más, el propio tribunal indica que la interpretación que se haga de los tratados debe ser coherente con lo previsto en los Comentarios de la OCDE.[1276]

El Tribunal Federal también tiene en cuenta los Comentarios al Modelo de la OCDE en su sentencia de 28 de noviembre de 2005 (2P.140/2005), en la que resulta necesario interpretar el artículo del tratado celebrado entre Suiza y Francia relativo a la prohibición de discriminación. Ello se debe a que la parte actora, un banco residente en Francia con establecimientos permanentes en Suiza, considera que se le ha aplicado una presión fiscal superior a la que le hubiera correspondido en el caso de tener la sede de dirección en Suiza en vez de en París.[1277] Sin embargo, el tribunal concluye que no existe tal discriminación.

Por otra parte, en el caso resuelto por la sentencia del Tribunal Federal de 28 de noviembre de 2005 (2A.239/2005) puede considerarse que los Comentarios al Modelo de la OCDE se emplean no solo como criterio interpretativo sino incluso como complemento a lo dispuesto en el tratado celebrado entre Suiza y Dinamarca. En concreto, en el citado caso la Administración tributaria considera que el contribuyente hace un uso abusivo de lo dispuesto en el tratado (práctica también conocida como *treaty shopping*). Así, el Tribunal Federal empieza recordando que, como Estados miembros de la OCDE, Suiza y Dinamarca deben interpretar los preceptos del tratado de acuerdo con los Comentarios al Modelo de la OCDE.[1278] Sin embargo, la particularidad de este caso es que en propiedad no se interpreta una disposición del tratado, ya que este no contiene ninguna referencia explícita a las prácticas abusivas.

Así, el Tribunal Federal entiende que aunque el tratado entre Suiza y Dinamarca de 1973 no incluye ninguna cláusula destinada a evitar prácticas abusivas, resulta necesario tener en cuenta los Comentarios al Modelo de la OCDE aprobados posteriormente en relación con esta cuestión. En particular, se recuerda que según el párrafo 9.4 del Comentario al art. 1 en la versión existente en el momento de dictar sentencia, los Estados parte no están obligados a otorgar los beneficios del tratado cuando se lleven a cabo prácticas abusivas. Más aún, el Tribunal Federal destaca la necesidad de emplear los Comentarios incluso en un supuesto como este, en el que el tratado no incluye referencia alguna a este tipo de prácticas abusivas a pesar de que recientemente se introdujeron modificaciones en el citado tratado respecto a otros aspectos. Es más, ello

[1276] La sentencia indica literalmente: "*Der OECD-Kommentar ist für die Auslegung der von der Schweiz nach dem Vorbild dieses Kommentars geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen von erheblicher Bedeutung. Eine Lösung für Abkommen, die dem Musterabkommen nachgebildet sind, muss daher mit dem OECD-Kommentar im Einklang stehen*" (F. J. 5.3).

[1277] Véase el F. J. 4.1 de la sentencia, en el que se tiene en cuenta el comentario al art. 24 del Modelo de Convenio de la OCDE.

[1278] En concreto, el Tribunal Federal indica: "*Als Mitgliedstaaten der OECD sind die Schweiz und Dänemark schliesslich grundsätzlich gehalten, die Musterabkommen samt dazu verfasste Kommentare der OECD mit zu berücksichtigen*" (F. J. 3.4.5).

se justifica por el hecho de que cualquier precepto que intentara evitar los abusos al tratado podría dar lugar a nuevas estrategias abusivas de los contribuyentes.[1279] Así, para el Tribunal Federal resulta preferible que el tratado no incluya ninguna cláusula destinada a evitar prácticas abusivas, ya que para prevenir tal situación resulta más efectivo aplicar el conjunto de indicaciones contenidas en los Comentarios.[1280] El resultado de esta concepción es que los Comentarios al Modelo se emplean como si constituyeran derecho positivo y, como puede observarse en esta sentencia, resultan decisivos para la resolución del caso.

Posteriormente, la línea jurisprudencial iniciada por la anterior sentencia del Tribunal Federal ha sido seguida por el Tribunal Administrativo Federal. Así, en su sentencia de 30 de octubre de 2008 (A-2163/2007), a la hora de determinar si un contribuyente había hecho un uso abusivo de lo dispuesto en el tratado entre Suiza y Alemania, se recuerda la necesidad de seguir lo previsto en los Comentarios al Modelo de convenio al respecto (F. J. 8.1), a pesar de que el propio Tribunal Administrativo Federal es consciente de las críticas que había generado en la doctrina el criterio del Tribunal Federal (F. J. 8.3).

Igualmente, la sentencia del Tribunal Administrativo Federal de 23 de marzo de 2010 (A-2744/2008) también tiene en cuenta lo dispuesto en los Comentarios al Modelo de la OCDE a la hora de interpretar el Convenio para evitar la doble imposición celebrado entre Suiza y Austria. De hecho, tal convenio no contiene ninguna cláusula específica sobre prácticas abusivas, pero la sentencia se remite a la jurisprudencia del Tribunal Federal según la cual cabe entender que este tipo de actuaciones (tal y como se indica en los Comentarios al Modelo) se encuentran inherentemente prohibidas.[1281]

[1279] La citada sentencia dispone: "*Dass es vorliegend an einer ausdrücklichen Regelung fehlt und beide Staaten anlässlich einer späteren Änderung des Abkommens (vgl. BBl 1997 III 1118 ff. und AS 2000 2215 ff.) keine entsprechende Ergänzung vorgenommen haben, ändert nichts [...]. Gegen explizite Regelungen des Rechtsmissbrauchs wird im Übrigen teilweise angeführt, dass sie einerseits neue Schlupflöcher für den Rechtsmissbrauch schaffen und anderseits die Gefahr bergen, dass sie auch den nicht missbräuchlichen Rechtsverkehr treffen und damit über ihr Ziel hinausschiessen*" (F. J. 3.4.6).

[1280] En los términos empleados por el tribunal: "*Für die Frage, in welchen Fällen Abkommensmissbrauch anzunehmen ist, können gemäss den Ausführungen in Erwägung 3.4 hiervor die Kommentierungen zu den OECD-Musterabkommen als Interpretationshilfe herangezogen werden. Diese Vorgehensweise gewährleistet eine möglichst einheitliche (N. 2 f. der Einleitung des OECD-Kommentars zu OECD-MA 1995 und 2003) und für alle Beteiligten voraussehbare Handhabung auf internationaler Ebene. Dadurch wird entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin auch nicht die "Souveränität" von Dänemark beeinträchtigt*" (F. J. 3.6).

[1281] En concreto, la sentencia indica: "*Das DBA zwischen der Schweiz und Österreich enthält zwar keine geschriebenen Missbrauchbestimmungen wie etwa eine „arranged-or-maintained" Klausel [...]. Das Bundesgericht anerkennt jedoch einen den Doppelbesteuerungsabkommen inhärenten, ungeschriebenen Missbrauchsvorbehalt (Urteil des Bundesgerichts 2A.239/2005 vom 28. November 2005 E. 3.4.3). Für die Frage, in welchen Fällen ein solcher anzunehmen sei, hat es Kommentierungen der OECD-Musterabkommen bzw. Entsprechende Formulierungsvorschläge beigezogen*" (F. J. 3.8).

En consecuencia, puede observarse que la jurisprudencia del Tribunal Federal es seguida por el Tribunal Administrativo Federal y, como se indica en el sentencia de 21 de enero de 2010 (A-7789/2009), se reconoce que ni el Modelo ni sus Comentarios son jurídicamente vinculantes, pero tienen un papel muy importante a la hora de interpretar los tratados en vigor.[1282] En concreto, tal caso versa sobre el intercambio de información entre las autoridades tributarias de Suiza y de los Estados Unidos en relación con los indicios que existen de que el Banco UBS AG ha facilitado a contribuyentes norteamericanos la apertura de cuentas bancarias ocultando la identidad de los verdaderos titulares a las autoridades norteamericanas.

Más aún, el Modelo y sus Comentarios son también empleados a la hora de interpretar la normativa de origen interno. Por ejemplo, en la sentencia del Tribunal Administrativo Federal de 25 de noviembre de 2008 (A-3127/2008) se interpreta un precepto de la Ley del Impuesto Federal Directo a la luz de los Comentarios al art. 17 del Modelo ya que el litigio versa sobre la correcta imposición de unas rentas obtenidas por unos jugadores de fútbol sin que exista ningún elemento de internacionalidad (aunque sí que se discute qué cantón es el competente para exigir el impuesto). En este caso, la jurisprudencia tiene en cuenta lo dispuesto en el Modelo y en sus Comentarios ya que, según el tribunal, el legislador no había deseado distanciarse del Modelo de la OCDE a la hora de elaborar la Ley sobre el Impuesto Federal Directo ni la Ley sobre Armonización de los impuestos directos de los cantones y municipios.[1283]

[1282] En concreto, el Tribunal Administrativo Federal indica el carácter no vinculante en los siguientes términos: "*Angesichts der Adressaten des OECD-MA und des entsprechenden Kommentars, nämlich der Regierungen der OECD-Mitgliedstaaten, vermögen diese Regelwerke weder für die Gerichte der Mitgliedstaaten noch für ihe Steuerpflichtigen irgendeine und damit auch keine abgeschwächte Bindungswirkung zu erzielen*" (F. J. 3.6.2). Sin embargo, se destaca también su importancia como criterio interpretativo: "*Bestehen in einem Doppelbesteuerungsabkommen dem Musterabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung [...] nachgebildete Regeln, so ist in der schweizerischen Lehre und in der Rechtsprechung unbestritten, dass dem OECD-MA und seine offiziellen Kommentierungen bei der Auslegung von DBA eine Zentrale Bedeutung zukommen*" (F. J. 3.6.2).

[1283] En concreto, la sentencia indica: "*Il est bien évident que ce modèle de convention – outre le fait qu'il s'agit d'un texte de référence qui n'appartient pas au droit positif - n'a d'impact que sur le plan international […]. Cela étant, le législateur n'a pas souhaité se distancer de cette convention modèle dans le cadre de l'élaboration de la LIFD et de la LHID mais a tout au contraire déclaré vouloir s'en inspirer*" (F. J. 4.2.3.4).

2. Estados no miembros de la OCDE

a) Argentina

Aunque Argentina no es un Estado miembro de la OCDE, también es posible observar como su Administración tiene en cuenta los Comentarios al Modelo de la OCDE a la hora de resolver los casos que se le platean.[1284] En este sentido, la doctrina argentina ha destacado que aunque las recomendaciones del Consejo de la OCDE en principio no afectan a Argentina al no ser un Estado miembro, a la hora de determinar la relevancia de los Comentarios al Modelo de la OCDE para la interpretación de los tratados celebrados por este país no puede ignorarse que Argentina es un Estado observador que ha participado en las reuniones para la preparación del Modelo e incluso ha incluido múltiples "posiciones" en relación con aquellos aspectos que no comparte.[1285]

A título de ejemplo podemos citar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, de 3 de marzo de 2005.[1286] En relación con tal institución hay que tener en cuenta que, aunque se emplee el término "tribunal", se trata de una institución administrativa cuyos miembros son nombrados por el poder ejecutivo, si bien actúan de forma independiente a la hora de resolver los litigios que se plantean entre los contribuyentes y la Administración Federal de los Ingresos Públicos. A su vez, sus resoluciones podrán ser recurridas ante órganos del poder judicial, en concreto, ante la Cámara Contencioso-Administrativa Federal.

Tal litigio versa fundamentalmente sobre la aplicación de la normativa del Impuesto sobre el valor añadido a la actividad de intermediación en la venta de productos químicos entre compradores locales y vendedores extranjeros que lleva a cabo una sociedad argentina. Al interpretar tal normativa, una de las primeras cuestiones que se plantean consiste en determinar si puede considerarse que la sociedad argentina que desarrolla las actividades de intermediación constituye un establecimiento permanente de las sociedades extranjeras. Para resolver tal controversia, el Tribunal Fiscal de la Nación se refiere a lo dispuesto en el art. 5 del Modelo de convenio de la OCDE y concluye que dado que la sociedad argentina en su carácter de agente de ventas

[1284] Sin embargo, VICCHI apunta que en el ámbito judicial no es habitual que se recurra a los Comentarios al Modelo de la OCDE para interpretar los tratados en vigor, pero considera que en princpio no existe ningún motivo que impida tenerlos en cuenta (VICCHI, Juan Carlos, "Argentina", *Cahiers de Droit Fiscal*, vol. 78a (Interpretation of double taxation conventions), 1993, pág. 170).

[1285] Véase RIVEIRO, Ricardo Enrique, "Relatoría nacional de Argentina (Tema I: Interpretación y aplicación de los convenios para evitar la doble imposición internacional)", en SERRANO ANTÓN, Fernando; SIMÓN ACOSTA, Eugenio; TAVEIRA TORRES, Heleno (dirs.), *Fiscalidad y Globalización*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2012, pág. 199.

[1286] Sentencia del Tribunal Fiscal de Nación, Sala B, de 3 de marzo de 2005, expediente 20.106-I caratulado "Taylor y Cía. SRL s/apelación".

independiente no dispone de poderes para concluir contratos en nombre de las empresas extranjeras, no puede considerarse que exista un establecimiento permanente. Así pues, puede observarse que en este caso las publicaciones de la OCDE se emplean para interpretar conceptos, como el de "establecimiento permanente", que son usados no solo en los tratados para evitar la doble imposición, sino también en la legislación argentina.[1287]

Igualmente, en las resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), que es el ente encargado de la aplicación de la normativa tributaria, aduanera y de la recaudación de los ingresos de la seguridad social, también es posible apreciar el recurso a las recomendaciones de la OCDE a la hora de interpretar la normativa de origen interno. Así, en la Resolución General de la AFIP núm. 1.621/2004, la Administración tributaria argentina interpreta el concepto de residencia contenido en la legislación sobre el Impuesto a las ganancias.[1288]

En concreto, en el inciso b) del art. 125 de la Ley de Impuesto a las ganancias (que es la normativa que regula la imposición sobre la renta tanto de las personas físicas como de las jurídicas) se emplea la expresión "centro de intereses vitales" sin incluir ninguna precisión adicional. Para interpretar tal concepto, la Administración tributaria argentina tiene en cuenta lo dispuesto en el Comentario al Modelo de la OCDE, según el cual tal noción es definida como "el lugar sito en un país en el cual la persona mantiene sus relaciones personales y económicas más estrechas". Por consiguiente, puede apreciarse como en este caso las recomendaciones de la OCDE también son empleadas para interpretar la normativa de origen interno.

b) Brasil

Brasil no es un Estado miembro de la OCDE. Sin embargo, en la jurisprudencia de sus principales tribunales es posible apreciar como en algunas ocasiones se recurre a lo dispuesto en el Modelo y en los Comentarios de la OCDE a la hora de interpretar los tratados en vigor.[1289] A título de ejemplo podemos citar la sentencia del *Tribunal*

[1287] Para más detalles sobre otras sentencias del Tribunal Fiscal de la Nación en las que también puede apreciarse la relevancia de los Comentarios al Modelo de la OCDE a la hora de resolver controversias interpretativas, véase RIVEIRO, Ricardo Enrique, "Relatoría…", ob. cit., 2012, págs. 191-192.

[1288] Resolución General de la Administración Federal de los Ingresos Públicos núm. 1.621/2004, de 13 de enero de 2004, publicada en el Boletín Oficial de 15 de enero de 2004 y en el Boletín AFIP núm. 79, de febrero de 2004, página 224. Tal resolución fue dictada en virtud de lo dispuesto en el art. 7 del Decreto núm. 618, de 10 de julio de 1997, el cual faculta al Administrador Federal para impartir normas generales obligatorias en las materias en que las leyes autorizan a la Administración Federal de Ingresos Públicos a reglamentar la situación de los contribuyentes frente a la Administración.

[1289] En la opinión de ROCHA, es infrecuente que los tribunales brasileños se refieran directamente a los Comentarios al Modelo de la OCDE, lo cual no es de extrañar teniendo en cuenta que Brasil no es un país miembro de esta organización internacional y por lo tanto no habría razones para considerarlos parte del

Regional Federal da 2ª Região de 16 de marzo de 2010 (referencia 2004.50.01.001354-5).[1290] Tal litigio surge a raíz de unas operaciones de prestación de servicios técnicos efectuadas por una sociedad finlandesa a una sociedad brasileña sin que la primera tuviera ningún establecimiento permanente en Brasil. En la opinión de la Administración tributaria brasileña, a la hora de aplicar el convenio para evitar la doble imposición celebrado entre Brasil y Finlandia, a los pagos efectuados por la sociedad brasileña a título de contraprestación por los servicios de asistencia técnica prestados por la sociedad finlandesa se les debe aplicar el artículo del tratado relativo a rendimientos no expresamente mencionados en ningún otro artículo del tratado, ya que no existe ninguna referencia específica a las prestaciones de servicios técnicos. Por consiguiente, tales pagos quedarían sometidos a un impuesto en la fuente, es decir, en Brasil. En cambio, el contribuyente sostiene que a dichas contraprestaciones se les debe aplicar el artículo relativo a los beneficios empresariales (*lucros das empresas*). En el caso de considerar aplicable tal precepto, dado que la sociedad finlandesa no disponía de ningún establecimiento permanente en Brasil, tales pagos tributarían únicamente en Finlandia.

Al interpretar el convenio celebrado entre Brasil y Finlandia y determinar cómo deben ser calificadas las rentas, el *Tribunal Regional Federal da 2ª Região* se refiere expresamente al hecho de que tal tratado se basa en las recomendaciones de la OCDE. En concreto, la cuestión controvertida es la interpretación que hay que dar al término "*lucros das empresas*" (beneficios empresariales). En este sentido, se señala que la normativa brasileña no define el término "*lucros*", en plural, y la aplicación del concepto brasileño de "*lucro*" podría distorsionar la finalidad que perseguían las partes al concluir el tratado. Por el ello, el tribunal considera que tal término debe interpretarse de acuerdo con las recomendaciones de la OCDE, que en este caso son compartidas por los Estados parte del tratado, y concluye que a los pagos efectuados por la sociedad brasileña se les debe aplicar el artículo relativo a los beneficios empresariales, de forma que solo tributarán en Finlandia.[1291]

---

contexto (en el sentido del art. 32 CVDT) de los tratados para evitar la doble imposición (ROCHA, Sérgio André, *Interpretation of Double Taxation Conventions – General Theory and Brazilian Perspective*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2009, pág. 136). Sin embargo, PARAÍSO ROCHA apunta que en principio no existe ningún impedimento para admitir que los Comentarios puedan tenerse en cuenta a la hora de interpretar los tratados en vigor (PARAÍSO ROCHA, Roberto, "Brazil", *Cahiers de Droit Fiscal*, vol. 78a (Interpretation of double taxation conventions), 1993, pág. 254).

[1290] Sentencia del *Tribunal Regional Federal da 2ª Região* de 16 de marzo de 2010, referencia 2004.50.01.001354-5, fuente E-DJF2R – fecha de publicación: 06/05/2010, pág. 262/263, ponente Alberto Nogueira. El *Tribunal Regional Federal da 2ª Região* ejerce su jurisdicción sobre los Estados de Río de Janeiro y Espíritu Santo y sus resoluciones pueden ser recurridas ante el *Superior Tribunal de Justiça*.

[1291] En concreto, en la sentencia se señala: "*Inobstante, estamos diante de um acordo para evitar a dupla ou politributação internacional, o que extrapola, em muito, e mera previsão do texto convencional da OCDE. Ou seja, aqui se tem, além do cenário multilateral, a bilateralidade. Portanto, o acordo para evitar a dupla tributação se justapõe à base do sistema da OCDE. Esse é o primeiro aspecto. [...]Estou,*

Sin embargo, hay que señalar que en la anterior sentencia uno de los magistrados emite un voto particular argumentando que el término "*lucros*" debería ser interpretado según la legislación brasileña. De todos modos, incluso para argumentar tal posición, el magistrado se refiere a lo dispuesto en el Modelo de la OCDE, señalando que aunque Brasil no es un Estado miembro de tal organización internacional, ha participado en sus múltiples procesos de revisión expresando su opinión sobre tales reformas. En concreto, uno de tales cambios afectó a su art. 3.2, según el cual las expresiones de un convenio que no se encuentren definidas por el propio tratado serán interpretadas según la legislación del Estado que aplica el tratado. Por ello, el magistrado entiende que al término "*lucros*" se le debería dar el sentido propio de la legislación brasileña y, en consecuencia, incluir las contraprestaciones por servicios dentro de la categoría de "otras rentas", de forma que se someterían a tributación en Brasil.[1292]

Una situación muy similar se plantea en la sentencia del *Tribunal Regional Federal da 2ª Região*, de 16 de marzo de 2010 (referencia 2002.51.01.002701-0).[1293] En tal caso, una sociedad brasileña fue contratada por una sociedad francesa para que le prestara servicios de estudio, fabricación e instalación de una línea de montaje de vehículos para la fábrica que pretendía instalar en Brasil. Al interpretar el tratado para evitar la doble imposición entre Brasil y Francia para determinar la calificación que hay que dar a los pagos efectuados por la sociedad brasileña (ya sea como "beneficios empresariales" o como "otras rentas"), el tribunal tiene en cuenta que tal tratado se basa, en líneas generales, en el modelo desarrollado por la OCDE y también se refiere al hecho de que Brasil, a pesar de no ser un Estado miembro de tal organización, ha participado, dando su opinión, en los diferentes procesos de revisión del modelo que se han llevado a cabo. En esta ocasión, el tribunal considera que la sociedad brasileña que prestó los servicios a la sociedad francesa puede considerarse un establecimiento permanente de esta última, por lo que tales rentas deberían someterse a tributación en Brasil tanto si se aplica el

certamente, em comunhão com o eminente Relator quando, pautado no próprio raciocínio e em abonada doutrina, diz que no sistema da OCDE as partes contratantes podem dentro de certos limites –não podem neutralizar as regras pactuadas -, dar uma definição jurídica própria, contando que não o façam discriminadamente".

[1292] En el voto particular se indica: "*Desde a sua criação, os modelos da OCDE passaram por inúmeras revisões, de forma que nestas revisões sistemáticas há a participação de Países que não são membros da organização, como por exemplo o Brasil, podendo opinar e expressar seus pontos de vista. Dentre as alterações, uma das mais significativas refere-se ao § 2º do artigo 3º, o qual trata da interpretação de expressões de um tratado internacional de acordo com o Direito interno do país que o aplica*".

[1293] Sentencia del *Tribunal Regional Federal da 2ª Região* de 16 de marzo de 2010, referencia 2002.51.01.002701-0, fuente E-DJF2R – fecha de publicación: 15/04/2010, pág. 126/127, ponente Luiz Antonio Soares. Puede observarse que esta sentencia fue acordada en la misma fecha que la anterior, pero fue publicada antes.

artículo del tratado relativo a beneficios empresariales como si se aplica el artículo relativo a otras rentas.[1294]

c) India

Los tribunales de la India se han referido en ocasiones en sus sentencias a las publicaciones de la OCDE al interpretar la normativa en vigor, como puede apreciarse en la sentencia de la *Supreme Court of India* de 4 de enero de 2007 (referencia *Appeal (civil) 9 of 2007*). En tal proceso se analiza la tributación a aplicar a los servicios prestados por una sociedad japonesa a su establecimiento permanente situado en la India y encargado de la construcción de una instalación de almacenamiento y transformación de gas natural. En particular, resulta necesario interpretar el art. 7.1 del tratado celebrado entre la India y Japón, que indica que los beneficios de una sociedad de un Estado únicamente pueden someterse a tributación en el otro Estado en que desarrolla sus operaciones mediante un establecimiento permanente en la medida en que tales beneficios puedan ser atribuidos directa o indirectamente a tal establecimiento permanente.

Al resolver el caso, el tribunal señala que el convenio para evitar la doble imposición celebrado entre la India y Japón se basa fundamentalmente en el Modelo de la OCDE e incluso tiene en cuenta la doctrina científica que analiza tal texto y los correspondientes Comentarios publicados por la OCDE, que tratan en detalle la cuestión de la determinación de los beneficios que resultan atribuibles a un establecimiento permanente. Así pues, teniendo en cuenta la posición de la OCDE en este ámbito, el tribunal concluye, a diferencia de lo que sostenía la Administración tributaria india, que los beneficios derivados de los servicios prestados por la sociedad japonesa no pueden atribuirse al establecimiento permanente situado en la India y por lo tanto deben tributar únicamente en Japón.

De forma similar, en la sentencia de la *Supreme Court of India* de 18 de mayo de 2007 (referencia *Appeal (civil) 2734 of 2007*) también se plantea un caso en que resulta necesario interpretar el artículo que regula la tributación de los beneficios empresariales de un convenio para evitar la doble imposición, en este caso el celebrado entre la India y la República de Corea. Al determinar los beneficios que resultan atribuibles al

[1294] En particular, a la hora de determinar si existe o no un establecimiento permanente, el *Tribunal Regional Federal da 2ª Região* señala: "*Em verdade, pelo que acima foi visto como conceito de estabelecimento para efeitos de aplicação das convenções internacionais sobre dupla tributação, que seguem o modelo OCDE, o pleno controle da PCI [Process Conception Ingenierie] do Brasil pela PCI S.A. e o modus operandi pelo qual os serviços são prestados (como se pode perceber pelo contrato de prestação de serviços), conclui-se que a empresa brasileira funciona como uma espécie de estabelecimento permanente da empresa francesa, até porque, pela configuração societária da sociedade nacional e pelo objeto social da mesma, dificilmente se vislumbraria a hipótese de ser contratada empresa diversa da PCI S.A.*".

establecimiento permanente situado en la India de una sociedad coreana, el tribunal señala también en su argumentación que el art. 7 del tratado celebrado entre la India y Corea se basa en el Modelo de la OCDE. Así, tras tener en cuenta lo anterior, el tribunal concluye que, a diferencia de lo que sostenía la Administración tributaria india, los beneficios derivados del suministro de ciertos productos por parte de la sociedad coreana no podían ser atribuidos al establecimiento permanente, por lo que solo podían someterse a tributación en Corea y no en la India.

Igualmente, en tribunales inferiores especializados en el ámbito tributario también es posible apreciar la relevancia de los Comentarios. Por ejemplo, el *Income Tax Appellate Tribunal (Kolkata bench)*,[1295] en su sentencia *Sojitz Corporation (formerly known as M/s Nissho Iwai Corporation), Kolkata v. Assistant Director of Income Tax (International Taxation)-II* (ITA Núm. 1252/Kol/2006), de 29 de septiembre de 2008, recurre a los Comentarios al artículo 5 del Modelo de la OCDE a la hora de interpretar el precepto análogo del tratado entre la India y Japón y poder determinar si una empresa japonesa operaba mediante establecimiento permanente en la India.[1296]

d) Sudáfrica

Si bien Sudáfrica no es un Estado miembro de la OCDE, en algunas sentencias de sus tribunales es posible apreciar el recurso a los Comentarios al Modelo de la OCDE como herramienta interpretativa, aunque sea de forma esporádica. Como muestra de ello podemos referirnos a la sentencia de 25 de mayo de 1990 de la *Transvaal Special Court*, Caso núm. 9023, 53 SATC 342 (T), en el que se plantea un litigio relativo al tratamiento fiscal que deben recibir los intereses bancarios que obtiene en Sudáfrica una compañía aérea extranjera. En concreto, de acuerdo con el tratado para evitar la doble imposición celebrado entre Sudáfrica y el país B (su identidad no se desvela en la sentencia), si se considera que los intereses bancarios están conectados con el transporte aéreo al que se dedica la compañía, no tributarán en Sudáfrica. En este sentido, al interpretar el tratado, el tribunal apunta que el Modelo de la OCDE de 1977 sirvió de base de la red de tratados para evitar la doble imposición de Sudáfrica, por lo que se tiene en cuenta lo dispuesto por los Comentarios sobre la determinación de los beneficios derivados del tráfico aéreo internacional, los cuales resultan fundamentales a la hora de resolver el caso y determinar que tales intereses no debían tributar en Sudáfrica.[1297]

[1295] Los *Income Tax Appellate Tribunals* tienen naturaleza administrativa pero comparten elementos en común con los órganos de poder judicial, como su plena independencia

[1296] Véase el párrafo 35 de la sentencia.

[1297] El papel clave de los Comentarios en este caso puede apreciarse en las últimas oraciones de la sentencia, en las que se indica: "*We are of the opinion that on the principle laid down in the commentary to the OECD convention that the interest earned in the present case is from an ancillary activity if not part of the operation of the aircraft. We find therefore that the Commissioner for Inland Revenue erred in*

3. Síntesis de la influencia de los Comentarios en la jurisprudencia

En general, puede apreciarse que los Comentarios al Modelo de la OCDE han ejercido una significativa influencia en la jurisprudencia y en la doctrina administrativa en las que se tratan cuestiones relativas a la interpretación de los tratados para evitar la doble imposición y en algunos casos incluso de la normativa de origen interno. Sin embargo, la situación no ha sido la misma en todos los países estudiados, por ejemplo por lo que respecta a los argumentos que se han empleado para justificar el recurso a los Comentarios o en lo relativo a la posibilidad de seguir versiones de los Comentarios aprobadas con posterioridad a los tratados que deben ser interpretados.

Entre los Estados miembros de la OCDE, es particularmente frecuente observar referencias a los Comentarios al Modelo de esta organización internacional en las sentencias y en publicaciones de las Administraciones tributarias de países como Alemania, Australia, Austria, Canadá, España, Suiza y el Reino Unido. En cambio, en otros Estados miembros como Bélgica, los Estados Unidos, Francia, Irlanda y Nueva Zelanda las menciones directas a este tipo de instrumentos jurídicamente no vinculantes son escasas. En los Estados no miembros de la OCDE, la influencia de los Comentarios también puede apreciarse, aunque sea de forma relativamente puntual, en la jurisprudencia de países como Brasil, la India y Sudáfrica. De hecho, la doctrina ha apuntado que el uso que se hace de estos Comentarios en la jurisprudencia de los países en vías de desarrollo es cada vez mayor.[1298]

Los aspectos de los tratados para evitar la doble imposición que han dado lugar a litigios para cuya resolución fueron útiles los Comentarios al Modelo de la OCDE son muy variados, si bien algunos temas son especialmente recurrentes. Por ejemplo, los tribunales han seguido frecuentemente los Comentarios al interpretar la noción de "establecimiento permanente" prevista en los tratados y determinar su tributación, como puede observarse en diversos casos comentados previamente de Alemania, Austria, los Estados Unidos, Francia y la India. Igualmente, otros temas en los que los Comentarios han sido especialmente útiles son el de la interpretación del principio de no discriminación previsto en los tratados (como se aprecia en diversos casos de Alemania, el Reino Unido y Suiza), el de la tributación de los cánones (en países como España y Portugal) y el de la tributación de los artistas y deportistas (en España y Suiza).

Esta notable influencia del *soft law* en la jurisprudencia ha sido criticada por autores como SCHREUER, quien advierte de que su uso para interpretar tratados para evitar la doble imposición resulta controvertido al afectar de forma directa a la posición de los

raising income tax on the interest earned on the current account of the appellant with the A Bank. In the result the appeal succeeds and the assessments raised are set aside".

[1298] Véase SHELTON, Ned, *Interpretation...*, ob. cit., 2007, pág. 122.

ciudadanos.[1299] Igualmente, MARTÍN JIMÉNEZ también advierte del riesgo que supone que los Comentarios al Modelo de la OCDE, que constituyen un mero instrumento jurídicamente no vinculante, se acaben convirtiendo en *hard law* como consecuencia de su aplicación automática por la jurisprudencia y las Administraciones tributarias, de forma que para los contribuyentes que quieran evitar situaciones conflictivas la única opción sea seguir lo recomendado por la OCDE.[1300] Para el anterior autor, ello resulta particularmente problemático si se tiene en cuenta que el poder ejecutivo es el que tiene un mayor papel en el marco de la OCDE, de forma que las modificaciones introducidas en los Comentarios al Modelo de esta organización internacional podrían emplearse para alterar el sentido de los tratados en vigor evitando su renegociación y facilitar la protección de los intereses de las Administraciones tributarias en detrimento de los derechos y garantías de los contribuyentes, como los principios de legalidad y seguridad jurídica.[1301] De ahí que autores como SHELTON se hayan mostrado reacios a dar un mayor protagonismo a los Comentarios al Modelo de la OCDE y consideren que estos constituyen únicamente un medio de interpretación complementario en el sentido del art. 32 CVDT y, por lo tanto, resultan aplicables únicamente de forma subsidiaria.[1302]

En cuanto a los argumentos que emplean los tribunales para referirse a las recomendaciones de la OCDE en sus sentencias, lo más habitual es que se obvie este aspecto y simplemente se citen los Comentarios al Modelo de la OCDE, práctica que resulta especialmente frecuente en países como en Alemania. En cambio, en algunas sentencias de tribunales de Australia, Austria, Bélgica, Irlanda y el Reino Unido es posible apreciar que las referencias a los Comentarios se justifican en base a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, si bien tales menciones suelen ser vagas. Entre las principales sentencias en que se analiza esta cuestión puede citarse, por ejemplo, la de la *High Court of Australia* relativa al caso *Thiel v. Federal Commissioner of Taxation* (1990), en la que se apunta que el recurso a los Comentarios puede justificarse tanto en virtud del art. 31 como del art. 32 CVDT.

Los Comentarios al Modelo de la OCDE no solo han incidido en la interpretación de los tratados para evitar la doble imposición, sino que también se han tenido en cuenta al resolver litigios que versaban sobre la interpretación de la legislación nacional. En concreto, ello puede apreciarse en España y Suiza, especialmente en casos en que la legislación interna sobre determinados impuestos, como el IVA, emplea conceptos,

[1299] Véase SCHREUER, Christoph, "Die innerstaatliche…", ob. cit., 1983, pág. 256.

[1300] Véase MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., "Los comentarios…", ob. cit., 2007, pág. 52.

[1301] Ibíd., págs. 56-58.

[1302] SHELTON indica claramente: "*The danger is that courts seem more and more prone to consider the OECD Model Commentaries as being some form of gospel truth, some kind of official government dictionary or encyclopaedia providing official, weighty, well-reasoned statements as to what the terms in the treaties mean*" (SHELTON, Ned, *Interpretation...*, ob. cit., 2007, pág. 188).

como el de "establecimiento permanente", que son ampliamente analizados por los Comentarios al Modelo de la OCDE.

En relación con la versión de los Comentarios que debe ser considerada, los tribunales suelen indicar la necesidad de remitirse a la que existía en el momento en el que se celebró el tratado que es objeto de interpretación, como puede apreciarse en la jurisprudencia de Alemania y de Austria. Sin embargo, en ciertos casos los tribunales de países como Bélgica, Canadá y España han preferido basarse en la última versión aprobada por la OCDE, incluso si esta es posterior al tratado que se pretende interpretar. Ello resulta especialmente problemático cuando las modificaciones introducidas en los Comentarios constituyen cambios significativos, por ejemplo por responder a alteraciones en el propio Modelo, como se ha puesto de manifiesto a raíz de la jurisprudencia del Tribunal Supremos español sobre la interpretación de los preceptos relativos a la tributación de artistas y deportistas de varios tratados. Igualmente, el uso de versiones de los Comentarios más recientes cuyas innovaciones van más allá de ser meras aclaraciones puede apreciarse también en países como Suiza (sentencia del Tribunal Federal de 28 de noviembre de 2005).

Por último, hay que tener en cuenta que la influencia de las recomendaciones de la OCDE no solo queda patente en la jurisprudencia, sino también en la doctrina administrativa. Así, en países como Argentina, Chile, España e Italia es posible observar frecuentes referencias de las autoridades tributarias a las publicaciones de la OCDE al interpretar la normativa y dar respuesta a las consultas planteadas por los contribuyentes, por ejemplo para precisar conceptos como el de "establecimiento permanente" o el de "canon".

CAPÍTULO III. Las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia

I. Introducción al problema de los precios de transferencia

Antes de presentar en detalle el proceso de elaboración de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia y su influencia en las fuentes formales del Derecho, resulta necesario introducir, aunque sea de forma breve, el problema que intentan solventar estas Directrices. En caso contrario no sería posible comprender cuál es la relevancia de este instrumento jurídicamente no vinculante.

A. El problema de los precios de transferencia

Para empezar, hay que tener en cuenta que el problema de los precios de transferencia no es únicamente tributario, a pesar de que esta es probablemente una de sus principales dimensiones. Uno de los ámbitos en que esta cuestión resulta más evidente es el de las empresas multinacionales que, como es conocido, desarrollan un importante papel en la economía actual, de forma que numerosas transacciones económicas tienen lugar entre las diferentes unidades, situadas en diferentes partes del mundo, que las integran. Dado que estas subunidades no son independientes, sino una parte del conjunto de la multinacional, uno de los problemas que surge consiste en determinar el precio correspondiente a los bienes y servicios que se intercambian entre estas entidades vinculadas.

A la hora de fijar estos precios, las empresas multinacionales tienen diferentes aspectos en cuenta. Por ejemplo, un objetivo puede ser la minimización de los riesgos asociados a los tipos de cambio de las diferentes monedas con que operan. Igualmente, también pueden utilizar los precios de transferencia para evitar las restricciones a los movimientos de capitales (como la repatriación de beneficios) que puedan imponer algunos países o para ayudar a sus nuevas filiales a competir durante los primeros años después de su establecimiento en un nuevo mercado.[1303]

Sin embargo, el factor más importante que suele tenerse en cuenta es el de la fiscalidad, incluyendo no solo los impuestos sobre los beneficios empresariales, sino también los

[1303] En relación con los diferentes aspectos que pueden condicionar la fijación de los precios de transferencia, véanse, por ejemplo, ABDALLAH, Wagdy, M., *International Transfer Pricing Policies: Decision-Making Guidelines for Multinational Companies*, Quorum Books, New York, 1989, págs. 14-22; y LINDE, Stephen A., "Regulation of Transfer Pricing in Multinational Corporations: An International Perspective", *New York University Journal of Law and Politics*, vol. 10, núm. 1, 1977, págs. 70-74.

aranceles sobre las importaciones de bienes. Si un país exige elevados aranceles, las empresas multinacionales tendrán un incentivo para fijar precios de transferencia bajos en las ventas que efectúen a sus filiales, ya que de esta forma se consigue reducir el valor de las importaciones y el de los correspondientes aranceles. De forma similar, la presión fiscal por el impuesto sobre sociedades puede variar sensiblemente en función del país, lo que faculta a las empresas multinacionales para utilizar los precios de transferencia para que los beneficios afloren en las jurisdicciones con una menor presión fiscal.

La importancia de este factor ha sido ampliamente señalada por la literatura económica sobre el tema. Por ejemplo, BARTELSMAN y BEETSMA han analizado el uso de los precios de transferencia para favorecer la localización de los beneficios en las filiales situadas en territorios con una menor presión fiscal y, de acuerdo con sus estimaciones, en términos marginales más del 65% de los ingresos tributarios adicionales que resultarían de un incremento unilateral de la presión fiscal se pierden como consecuencia de la manipulación de los precios de transferencia.[1304] Igualmente, los datos presentados por BORKOWSKI a partir de una encuesta efectuada en 1995 por las Naciones Unidas a los gobiernos de sus Estados miembros muestran que la gran mayoría de Estados tienen la percepción de que las empresas multinacionales utilizan los precios de transferencia para reducir de forma artificial su base imponible.[1305]

B. Posibles soluciones

En relación con las posibles soluciones al problema de la manipulación de los precios de transferencia, existen dos alternativas principales. Una opción consiste en exigir que los precios entre entidades vinculadas se correspondan con los que se habrían fijado en una operación equivalente entre entidades independientes en condiciones de libre competencia (principio conocido como *arm's length*). Tal posibilidad es la recomendada por la OCDE, a pesar de que en determinados casos su aplicación puede resultar compleja si se tiene en cuenta que no siempre es posible encontrar una transacción equivalente en condiciones de libre mercado. De hecho, como ya apuntó COASE, una de las razones que justifican la existencia de empresas multinacionales (y de todas las empresas en general) es que resulta menos costoso efectuar determinadas transacciones dentro de una empresa que en condiciones de libre competencia entre

[1304] Véase BARTELSMAN, Eric J.; BEETSMA, Roel M. W., "Why Pay More? Corporate Tax Avoidance through Transfer Pricing in OECD Countries", *Journal of Public Economics*, vol. 87, núm. 9-10, 2003, pág. 2246.

[1305] Véase BORKOWSKI, Susan C., "The Transfer Pricing Concerns of Developed and Developing Countries", *The International Journal of Accounting*, vol. 32, núm. 3, 1997, pág. 330.

entidades independientes.[1306] En otras palabras, los costes de transacción asociados a las operaciones en condiciones de libre mercado pueden comportar que determinadas transacciones solo sean viables dentro de una empresa. Por lo tanto, es posible que no siempre exista una operación comparable para determinar el precio que se hubiera aplicado en condiciones de libre mercado.[1307]

Otra alternativa para solucionar el problema de la manipulación de los precios de transferencia es el sistema de imposición unitaria (*unitary taxation*), según el cual el conjunto de beneficios de una multinacional es distribuido entre los diferentes Estados en los que opera de acuerdo con una determinada fórmula preestablecida (por ello este sistema recibe también la denominación de *formulary apportionment*). De acuerdo con este mecanismo, en primer lugar resulta necesario determinar el beneficio total de una empresa multinacional, incluyendo tanto el de la matriz como el de las diferentes filiales. A continuación, este es distribuido entre los diferentes países en que la multinacional opera de acuerdo con una fórmula preestablecida que tiene diferentes factores en cuenta, como las ventas o el número total de empleados en cada país.[1308]

El empleo de este sistema tiene varias ventajas. Por una parte, si se admite que en el caso de las empresas multinacionales no resulta posible determinar qué país es la "verdadera" fuente de una determinada renta (ya que el conjunto de las filiales actúa de forma interrelacionada), entonces la distribución de los beneficios totales entre los diferentes Estados que han contribuido a su generación debe efectuarse de la forma más equitativa posible, lo cual resulta más fácil si se emplea una fórmula que represente una determinada concepción de la equidad.[1309] Igualmente, desde un punto de vista práctico, es probable que el sistema de *formulary apportionment* sea más fácil de administrar y no requiera dedicar tantos recursos a documentar todas las transacciones para poder

[1306] En concreto, COASE indica que "the main reason why it is profitable to establish a firm would seem that there is a cost of using the price mechanism", (COASE, Ronald H., "The Nature of the Firm", *Economica*, vol. 4, núm. 16, 1937, pág. 390).

[1307] Véase igualmente COCKFIELD, Arthur J., "Formulary Taxation versus the Arm's Length Principle: The Battle among Doubting Thomases, Purists and Pragmatists", *Canadian Tax Journal / Revue Fiscal Canadienne*, vol. 52, núm. 1, 2004, pág. 117.

[1308] Para una presentación más detallada del debate existente en Estados Unidos sobre el método a aplicar (*arm's length* o *formulary apportionment*) véase LEPARD, Brian D., "Is the United States Obligated to Drive on the Right? A Multidisciplinary Inquiry into the Normative Authority of Contemporary International Law using the Arm's Length Standard as a Case Study", *Duke Journal of Comparative and International Law*, vol. 10, núm. 1, 1999, págs. 52-56. Para más detalles sobre este método, véase, por ejemplo, EDEN, Lorraine, *Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America*, University of Toronto Press, Toronto, 1998, págs. 35-36.

[1309] Véase HELLERSTEIN, Walter, "The Case for Formulary Apportionment", *International Transfer Pricing Journal*, vol. 12, núm. 3, 2005, pág. 108.

mostrar ante las Administraciones tributarias que no se han manipulado los precios de transferencia para conseguir una menor presión fiscal.[1310]

De todos modos, la distribución de la base imponible total según una fórmula también comporta ciertos inconvenientes. Por ejemplo, es probable que existan dificultades para alcanzar un consenso sobre la definición de la base imponible o sobre el peso de cada uno de los factores empleados en la fórmula para distribuir la base imponible total.[1311] De hecho, como COCKFIELD ha indicado, la utilización de este método puede resultar inaceptable desde el punto de vista de la soberanía fiscal, ya que los Estados quedarían obligados a utilizar una fórmula establecida a nivel supranacional.[1312] Igualmente, hay que tener en cuenta que la utilización de una fórmula para distribuir la base imponible total de una multinacional entre los diferentes Estados en que opera puede resultar un sistema excesivamente rígido en comparación con el principio de valoración en condiciones de libre competencia, el cual se adapta más fácilmente a los cambios en el entorno económico y en las prácticas empresariales.[1313] Teniendo en cuenta estas desventajas, la adopción de este método por la OCDE resulta muy improbable, de forma que incluso autores que se han mostrado favorables a su adopción han reconsiderado su posición y han sugerido la posibilidad de emplearlo en el contexto del principio de plena competencia para distribuir el beneficio residual cuando se utiliza el método conocido como *profit split*.[1314]

Así pues, puede apreciarse que tanto el principio de valoración en condiciones de plena competencia (*arm's length*) como el de imposición unitaria o *formulary apportionment* tienen ventajas e inconvenientes, de forma que no puede afirmarse que ninguna de las dos opciones sea claramente mejor. Sin embargo, lo que sí es importante es que todos los países estén de acuerdo en seguir el mismo método. Como RADAELLI ha indicado,

[1310] Véase AVI-YONAH, Reuven S.; CLAUSING, Kimberly A., "Reforming Corporate Taxation in a Global Economy: A Proposal to Adopt Formulary Apportionment", *The Brookings Institution Discussion Paper*, núm. 2007-08, 2007, págs. 14-16. Sin embargo, COCKFIELD considera que el grado de cooperación entre Administraciones tributarias que se necesitaría sería superior al actual (COCKFIELD, Arthur J., "Formulary…", ob. cit., 2004, págs. 119).

[1311] Véase HELLERSTEIN, Walter, "The Case…", ob. cit., 2005, pág 110; y PICCIOTTO, Sol, *International*..., ob. cit., 1992, págs. 246-249.

[1312] Véase COCKFIELD, Arthur J., "Formulary…", ob. cit., 2004, págs. 122-123.

[1313] Véase NEIGHBOUR, John; OWENS, Jeffrey, "Transfer Pricing in the New Millennium: Will the Arm's Length Principle Survive?", *George Mason Law Review*, vol. 10, núm. 4, 2002, pág. 956. En este sentido, GRAETZ apunta que si bien sería difícil determinar la fórmula más adecuada, ello no quiere decir que este esfuerzo no deba ser hecho (GRAETZ, Michael, "The David R. Tillinghast Lecture…", ob. cit., 2001, pág. 319).

[1314] Véase AVI-YONAH, Reuven S., "Between Formulary Apportionment and the OECD Guidelines: A Proposal for Reconciliation", *University of Michigan Law School – The John M. Olin Center for Law and Economics Working Paper Series*, núm. 102, 2009.

desde la perspectiva de la teoría de juegos, las interacciones estratégicas del problema de los precios de transferencia no deberían modelarse como un dilema del prisionero, sino como un juego de coordinación.[1315] En el caso de los países que han optado por evitar la manipulación de los precios de transferencia para reducir la presión fiscal, todas las partes mejoran su situación si siguen la misma estrategia, independientemente de la que se elija. El ejemplo clásico de este tipo de juegos o interacciones estratégicas consiste en elegir el lado de la carretera por el que conducir, ya que lo que en realidad importa es que todos los conductores elijan el mismo lado, independientemente de cuál sea.[1316]

Como destaca LEPARD, ya durante la etapa de la Sociedad de Naciones quedó patente que el comportamiento de los Estados puede caracterizarse como un "juego de coordinación", dado que si bien la mayor parte de países eran indiferentes entre seguir el principio de *arm's length* o emplear una fórmula predeterminada para distribuir los beneficios, se consideraba que el método que se eligiera debía ser compartido por el mayor número posible de Estados para evitar problemas a la hora de aplicarlo. Así, los primeros trabajos publicados por la Sociedad de Naciones sobre esta materia, como el Informe elaborado por Mitchell B. CARROLL, que se decantaron por la aplicación del principio de *arm's length*, actuaron como un punto focal[1317] y provocaron el progresivo consenso sobre el uso de tal criterio.[1318]

Sin embargo, en el caso del problema de los precios de transferencia no todas las alternativas tienen las mismas consecuencias para todos los países. Por ejemplo, el sistema de distribución de la base imponible según una fórmula predeterminada puede ser especialmente atractivo para los países en vías de desarrollo, ya que suelen carecer de suficientes recursos administrativos para garantizar que se cumpla la compleja normativa que desarrolla el principio de valoración según las condiciones de libre competencia. Como MUTÉN indica, si la cuestión de los precios de transferencia es un tema complejo para cualquier administración tributaria, todavía lo es más para las

[1315] Véase RADAELLI, Claudio M., "Creating the International Tax Order: Transfer Pricing and the Search for Coordination in International Tax Policy", *EUI Working Papers*, RSC núm. 98/28, 1998, pág. 18. Sin embargo, hay que tener en cuenta que con carácter previo a la determinación de la forma en que los Estados cooperarán para evitar este problema, es necesario que los países decidan si optan por cooperar o no. Esta última situación se aproxima más a la del dilema del prisionero, ya que no todos los países tendrán los mismos intereses y, de hecho, en la práctica puede apreciarse que muchos pequeños Estados pueden caracterizarse como paraísos fiscales y no regulan la cuestión de los precios de transferencia.

[1316] Para más detalles, véase, por ejemplo, BAIRD, Douglas G.; GERTNER, Robert H.; PICKER Randal C., *Game Theory and the Law*, ob. cit., 1995, págs. 41-42.

[1317] En relación con la noción de "punto focal", véase, por ejemplo, MCADAMS, Richard H., "A Focal…", ob. cit., 2000, págs. 1649-1729.

[1318] En este sentido, LEPARD ha destacado que la influencia de los trabajos de la Sociedad de Naciones tuvo lugar a pesar de que estos no eran jurídicamente vinculantes (LEPARD, Brian D., "Is the United States…", ob. cit., 1999, págs. 117-118).

administraciones de los países en vías de desarrollo, que no disponen de suficientes recursos para prestar a esta cuestión la atención que se merece y que por lo tanto, se encuentran en una situación de desventaja cuando deben tratar casos en los que también intervienen Administraciones tributarias de países desarrollados.[1319]

Igualmente, muchos países en vías de desarrollo también pueden temer que la introducción de medidas para evitar la manipulación de los precios de transferencia sea vista como un acto hostil que perjudique la atracción de inversiones extranjeras.[1320] Otro inconveniente que ha señalado la doctrina en relación con la aplicación del principio de valoración según las condiciones de libre competencia en los países en vías de desarrollo es el hecho de que en este tipo de Estados frecuentemente no existe suficiente jurisprudencia para guiar a los contribuyentes, especialmente si se tiene en cuenta su inestabilidad política y la debilidad del Estado de Derecho.[1321]

A su vez, LAMONT también advierte de que en la mayoría de tratados para evitar la doble imposición en que se establece el uso del principio de *arm's length*, el único mecanismo que se prevé para garantizar el cumplimiento efectivo de este precepto es el procedimiento amistoso mediante el cual las partes se comprometen a intentar alcanzar una solución. Por lo tanto, en el caso de tratados entre países desarrollados y países en vías de desarrollo, la debilidad de la posición negociadora de estos últimos los sitúa en una situación de desventaja a la hora de solucionar las diferencias que puedan surgir respecto a la aplicación del principio de *arm's length*.[1322]

A lo anterior, LINDE añade que, en la práctica, la inclusión en los tratados de la posibilidad de efectuar ajustes en los beneficios empresariales si sus transacciones no se valoran según el principio de libre competencia puede acabar beneficiando únicamente a los países más desarrollados. Ello se debe a que frecuentemente las Administraciones tributarias de los países en vías de desarrollo no son capaces de cuantificar y aplicar los ajustes que resultan a favor suyo.[1323] A la luz de todo lo anterior, no es extraño que

[1319] Cfr. MUTÉN, Leif, "Double…", ob. cit., 1992, pág. 7. De forma similar, HAMAEKERS apunta que los países más desarrollados y con sofisticadas Administraciones tributarias son los más beneficiados (HAMAEKERS, Hubert, "Arm's Length – How Long?", en *International and Comparative Taxation – Essays in Honour of Klaus Vogel*, Kluwer, Londres, 2002, pág. 33).

[1320] Véase LALL, Sanjaya, "Transfer Pricing and Developing Countries: Some Problems of Investigation", *World Development*, vol. 7, 1979, pág. 65.

[1321] Véase BAISTROCCHI, Eduardo A., "The Transfer Pricing Problem: A Global Proposal for Simplification", *Tax Lawyer*, vol. 59, núm. 4, 2006, pág. 954.

[1322] En consecuencia, LAMONT considera que este tipo de diferencias deberían solucionarse mediante otros procedimientos, como el arbitraje por parte de un tercero (LAMONT, Howard, "Multinational Enterprise, Transfer Pricing and the 482 Mess", *Columbia Journal of Transnational Law*, vol. 14, núm. 3, 1975, págs. 431).

[1323] Véase LINDE, Stephen A., "Regulation…", ob. cit., 1977, pág. 92.

CASANEGRA DE JANTSCHER y MANSFIELD consideren que haya resultado difícil aplicar el principio de *arm's length* en América Latina.[1324]

De todos modos, también resulta evidente que el interés que puedan tener los países en vías de desarrollo por un sistema alternativo como el de imposición unitaria o *formulary apportionment* dependerá de los diferentes factores que se introduzcan en la fórmula. En este sentido, varios autores incluso consideran que los criterios más habituales acabarían beneficiando especialmente a los países desarrollados. Por ejemplo, si se tiene en cuenta el valor de los activos que una multinacional tiene en cada Estado, los países desarrollados recibirían tributos sobre la mayor parte de los beneficios totales ya que las instalaciones en estos países suelen disponer de equipamiento más caro.[1325]

Por lo tanto, incluso si se acepta que cada una de las diferentes soluciones puede resultar más beneficiosa para un determinado tipo de países (a pesar de que en todo caso resulta más conveniente para los diferentes Estados seguir una misma estrategia que varias diferentes), el problema de los precios de transferencia pude ser considerado, como explica RADAELLI, como un problema de coordinación con un conflicto distributivo.[1326] En este tipo de situaciones, una vez se adopta un estándar (como el principio de *arm's length*), ningún Estado por sí solo tendrá incentivos para desviarse. De ahí que para solucionar tales problemas de coordinación no sea necesario emplear normas jurídicamente vinculantes ni establecer sanciones para evitar que los Estados sigan otras alternativas.[1327]

II. Proceso de elaboración y naturaleza jurídica de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia

Seguidamente se presentarán los aspectos más destacados de la evolución histórica de la regulación de la cuestión de los precios de transferencia hasta llegar a las actuales Directrices de la OCDE, centrándonos en cuestiones como el papel de las diversas

[1324] Véase CASANEGRA DE JANTSCHER, M.; MANSFIELD, C.Y., "Tax Policies towards Multinational Enterprises in Latin America", en PLASSCHAERT, Sylvain (ed.), *Transnational Corporations: Transfer Pricing and Taxation*, Routledge, Londres, 1993, pág. 38.

[1325] Véanse MUTÉN, Leif, "Double…", ob. cit., 1992, pág. 7; y CASANEGRA DE JANTSCHER, M.; MANSFIELD, C.Y., "Tax Policies…", ob. cit., 1993, pág. 38.

[1326] Este tipo de juegos también es conocido por su denominación en ingles como "battle of the sexes game". Segun RADAELLI en el ámbito de la regulación de los precios de transferencia, los diferentes actores están interesados en emplear un estándar común, ya sea el principio de *arm's length* o el de imposición unitaria y posterior distribución mediante una fórmula preestablecida. Sin embargo, no todas las posibles soluciones son igualmente atractivas para todos los países (RADAELLI, Claudio M., "Creating…", ob. cit., 1998, págs. 5-6).

[1327] Véase LEPARD, Brian D., "Is the United States…", ob. cit., 1999, pág. 152.

organizaciones internacionales implicadas (desde la Sociedad de Naciones) o los países que resultaron más influyentes. Igualmente, se comentará la naturaleza jurídica de los instrumentos que se emplearon.

A. Primeros antecedentes: la normativa de los Estados Unidos y los trabajos de la Sociedad de Naciones

Los Estados Unidos fueron el primer país en adoptar una amplia y detallada regulación sobre precios de transferencia, así como un considerable cuerpo de jurisprudencia en este ámbito que permitió guiar a los contribuyentes.[1328] Dado que esta normativa tuvo una importante influencia a nivel internacional, hasta llegar a influir en los actuales trabajos de la OCDE, a continuación indicaremos brevemente los orígenes de la actual normativa norteamericana.[1329]

Como expone LAMONT, los antecedentes legislativos de la sección 482 del actual *Internal Revenue Code* (en adelante, IRC) se remontan a la sección 240(*d*) de la *Internal Revenue Act* de 1921. Desde entonces ya se preveía la posibilidad de que la Administración tributaria revisara las operaciones entre entidades vinculadas para evitar que se desviaran beneficios.[1330] Posteriormente, tal precepto se incorporó sin variaciones significativas en la sección 482 IRC, aprobada en 1954.[1331] De hecho, EDEN incluso remonta los antecedentes de este precepto hasta la sección 41 de la *War Revenue Act* de 1917, que facultaba a la Administración tributaria para reasignar rentas entre entidades vinculadas.[1332] De todos modos, los preceptos de la legislación fueron relativamente genéricos, de manera que, como se tratará de forma más detallada más adelante, lo más relevante fue la interpretación que de tales preceptos hizo la Administración tributaria de los Estados Unidos en las *Treasury Regulations under Section 482*.

[1328] Para más detalles, véase LINDE, Stephen A., "Regulation…", ob. cit., 1977, pág. 83; y HAMAEKERS, Hubert, "Arm's Length…", ob. cit., 2002, pág. 34.

[1329] Para una presentación sintética de la evolución de la normativa norteamericana hasta 1996, véase EDEN, Lorraine, *Taxing Multinationals…*, ob. cit., 1998, págs. 448-453.

[1330] En concreto, la sección 240(d) de la *Internal Revenue Act* de 1921 establecía: "*In any case of two or more related trades or businesses (whether unicorporated or incorporated and whether organized in the United States or not) owned or controlled directly or indirectly by the same interests, the Commissioner may and at the request of the taxpayer shall, if necessary in order to make an accurate distribution or apportionment of gains, profits, income, deductions, or capital between or among such related trades or businesses, consolidate the accounts of such related trades or businesses*" (artículo citado por LAMONT, Howard, "Multinational…", ob. cit., 1975, pág. 385).

[1331] Ibíd., pág. 387.

[1332] Véase EDEN, Lorraine, *Taxing Multinationals…*, ob. cit., 1998, págs. 386 y 448.

A pesar de lo anterior, los Estados Unidos no fueron el único Estado que tomó medidas para evitar la pérdida de ingresos fiscales como consecuencia de la manipulación de los precios de transferencia por parte de las empresas multinacionales. Sin embargo, PICCIOTTO considera que las medidas alternativas tomadas inicialmente por países como Alemania, Francia o el Reino Unido no consiguieron alcanzar su objetivo, por lo que no se extendieron a otros Estados y finalmente tuvieron que ser reformadas.[1333]

Por lo que respecta a los primeros trabajos de la Sociedad de Naciones en el ámbito de los precios de transferencia, como comentaremos a continuación, desde un principio se optó por que las operaciones entre entidades vinculadas se valoraran de acuerdo con los precios que corresponderían en condiciones de libre competencia entre entidades independientes (*arm's length*). Este criterio se ha recogido tradicionalmente en los modelos de convenio para evitar la doble imposición hasta llegar a nuestros días.

Inicialmente, los primeros trabajos desarrollados por la Sociedad de Naciones, como el Informe de 1923 elaborado por los profesores BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN y STAMP, no trataron el problema de la distribución de los beneficios de las empresas multinacionales entre los distintos Estados en que operan.[1334] Igualmente, esta cuestión tampoco fue analizada durante los primeros encuentros del Comité de Expertos Técnicos.

Posteriormente, el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones se interesó por este asunto pero, como indica en su Informe presentado en 1929, tras discutirlo durante su primera sesión quedó patente que dada su complejidad era necesario contar con más datos antes de efectuar cualquier recomendación. Así, el Comité solicitó a sus miembros y al representante de la Cámara de Comercio Internacional que recopilaran información sobre cómo era tratada esta cuestión en los diferentes países.[1335]

En su segundo encuentro, el Comité Fiscal analizó los datos aportados por sus miembros, que habían sido sistematizados en un informe preparado por el profesor ADAMS. Sin embargo, a la vista de la dificultad del tema, se acordó que cinco de los miembros del Comité Fiscal formarían un sub-comité centrado en el estudio de esta cuestión, cuya actividad se financiaría gracias a una beca de la Fundación Rockefeller.[1336]

[1333] Por ejemplo, PICCIOTTO destaca que la normativa alemana introducida en 1925 para evitar la manipulación de los precios de transferencia no resultó plenamente satisfactoria y tuvo que ser sustituida en 1972 por la ley sobre la fiscalidad de las relaciones con el extranjero (*Außensteuergesetz*). Para más detalles, véase PICCIOTTO, Sol, *International*..., ob. cit., 1992, págs. 175-183.

[1334] Véase SOCIEDAD DE NACIONES, *Report*..., ob. cit., 1923.

[1335] Véase SOCIEDAD DE NACIONES, *Report*..., ob. cit., 1929, pág. 5.

[1336] Tal estudio constituye el apéndice II del Informe presentado por el Comité Fiscal tras su segundo encuentro (SOCIEDAD DE NACIONES, *Report*..., ob. cit., 1930, págs. 5 y 10-22).

Tal estudio fue dirigido por Mitchell B. CARROLL y se llevó a cabo durante varios años.[1337] En general, el anterior autor se mostró partidario de aplicar el principio de *arm's length* a la hora de determinar los beneficios correspondientes a las diferentes unidades que operan en el marco de una empresa multinacional ya que consideraba que este método plantearía menos problemas que acordar una fórmula para distribuir el beneficio total entre todos los Estados en que la multinacional desarrolla su actividad.[1338]

A partir de los anteriores estudios, el Comité Fiscal aprobó durante su quinto encuentro un borrador de convención sobre la distribución de los beneficios entre empresas multinacionales. Sin embargo, como el propio Comité señala, tal borrador se caracterizaba por establecer principios relativamente amplios y no contenía criterios detallados.[1339] Entre los principales aspectos que se acordaron, destaca la idea de que los establecimientos permanentes deberían tributar en el Estado en que se encontraran como si fueran sociedades independientes.[1340] Como señala LEPARD, es probable que en ciertos aspectos los redactores del borrador se inspiraran en el tratado para evitar la doble imposición celebrado en 1932 entre los Estados Unidos y Francia, que ya incluía en su art. IV la idea de que las operaciones entre entidades vinculadas debían ser valoradas como si hubieran tenido lugar entre entidades independientes.[1341]

Posteriormente, el anterior borrador fue revisado en la sesión del Comité Fiscal de 1935, pero sin incluir modificaciones significativas.[1342] Así, el art. VI del borrador de Convenio para la distribución de los beneficios de empresas internacionales presentado en 1935 indica:

> "When an enterprise of one contracting State has a dominant participation in the management or capital of an enterprise of another contracting State, or when both enterprises are owned or controlled by the same interests, and as the result of such situation there exists, in their commercial or financial relations, conditions different

[1337] Véase SOCIEDAD DE NACIONES, *Report*..., ob. cit., 1931, págs. 5-6.

[1338] Para una valoración del Informe presentado por CARROLL, véase LEPARD, Brian D., "Is the United States…", ob. cit., 1999, págs. 64-66.

[1339] Véase SOCIEDAD DE NACIONES, *Report to the Council on the Fourth Session of the Committee, Sociedad de Naciones*, Ginebra, C.399.M.204.1933.II.A, 1933, pág. 2.

[1340] Véase el texto del borrador de convenio y sus correspondientes comentarios incluidos en el Anexo al cuarto informe de Comité Fiscal (SOCIEDAD DE NACIONES, *Report to the Council on the Work of the Fourth Session of the Committee*, Sociedad de Naciones, Ginebra, C.399.M.204.1933.II.A, 1933, págs. 3-7).

[1341] Véase LEPARD, Brian D., "Is the United States…", ob. cit., 1999, págs. 68-69.

[1342] Véase SOCIEDAD DE NACIONES, *Report*..., ob. cit., 1935, pág. 3.

> from those which would have been made between independent enterprises, any item of profit or loss which should normally have appeared in the accounts of one enterprise, but which has been, in this manner, diverted to the other enterprise, shall be entered in the accounts of such former enterprise, subject to the rights of appeal allowed under the law of the State of such enterprise".[1343]

Más adelante, este principio también se incluyó en los borradores de Convenio preparados en las conferencias que tuvieron lugar en la Ciudad de México y en Londres durante la última etapa del Comité Fiscal de Naciones Unidas. Como se detalla en el Comentario al art. IV de ambos modelos, relativo a la tributación de los beneficios empresariales, se considera que a cada establecimiento permanente se le deben atribuir los beneficios que hubiera obtenido en el caso de constituir una empresa independiente que operara en el mismo ámbito bajo condiciones similares. Por lo tanto, cada establecimiento permanente o filial debe contabilizar todas sus operaciones de forma separada. A partir de la anterior contabilidad, se faculta a la Administración tributaria para que pueda efectuar correcciones si se desvían beneficios de un país a otro.[1344] En el caso en que no sea posible aplicar el método de la contabilidad separada (por ejemplo, porque existen importantes deficiencias en los registros de la empresa), se prevé la posibilidad de determinar los beneficios aplicando un determinado porcentaje sobre los ingresos brutos, que se fijará teniendo en cuenta la situación de empresas independientes que operen en el mismo sector.[1345] Por último, en el caso de que ninguno de los anteriores métodos resulte aplicable, por ejemplo, por la falta de elementos de comparación, se admite la posibilidad de distribuir los beneficios derivados de una determinada operación entre la matriz y una filial aplicando una fórmula que tenga en cuenta factores como el valor de los activos, los costes de personal o la producción en los diferentes Estados, seleccionados de forma que el resultado sea lo más cercano posible al que se obtendría con el método de la contabilidad separada.[1346]

[1343] Ibíd., pág. 6.

[1344] Tal posibilidad se recoge en el art. VI, párrafo 1, sección B del Protocolo a los anteriores Modelos. En concreto, se establece que estas correcciones tendrán lugar "*especially in order to correct errors or omissions, or to reestablish the prices or remunerations entered in the books at the value which would prevail between independent persons dealing at arm's length*". Igualmente, se indica que cuando se efectúe una corrección en un país, también será necesario efectuar otra corrección en la contabilidad de la entidad vinculada situada en el otro país en que tiene lugar la operación, ya que en caso contrario se daría un supuesto de doble imposición. Para más detalles, véase el Comentario al art. IV de ambos modelos (Sociedad de Naciones, *London and Mexico Model Tax Conventions, Commentary and Text*, Sociedad de Naciones, Ginebra, C.88.M.88.1946.II.A, 1946, págs. 13-22).

[1345] Esta posibilidad se establece en el art. VI, párrafo I, sección C del Protocolo a los Modelos de México y Londres.

[1346] Esta tercera opción se regula en el art. VI, párrafo I, sección D del Protocolo a los Modelos de México y Londres.

B. La evolución de la normativa de Estados Unidos y los trabajos iniciales de la OCEE y de la OCDE

Por lo que respecta a la evolución de la normativa de los Estados Unidos sobre precios de transferencia durante las décadas de 1960 y 1970, en general hay que destacar el incremento de su grado de precisión. También se produjeron algunas modificaciones que, como expone KRAGEN, reflejan el cambio de política del gobierno de los Estados Unidos hacia las inversiones en el extranjero que tuvieron lugar a principios de los años sesenta.[1347] Previamente se habían fomentado las inversiones en el exterior tanto de personas físicas como de sociedades norteamericanas, pero como consecuencia del creciente déficit de la balanza comercial, la Administración KENNEDY intentó reducir la salida de capital de los Estados Unidos y las reformas introducidas, especialmente la de 1968, responden este propósito.[1348]

En concreto, se estableció el uso de técnicas específicas para evaluar los precios fijados por las empresas, ordenados según la prioridad con que debían ser empleados. Así, inicialmente se previeron cuatro métodos: el *comparable uncontrolled price method* (CUPM), el *resale price method*, el *cost plus method* y una cuarta alternativa relativamente vaga prevista para el caso en que el uso de los anteriores métodos no fuera viable.[1349]

La aplicación de la normativa norteamericana sobre precios de transferencia desarrollada durante la década de 1960 requería, como destaca LANGBEIN, de la cooperación internacional.[1350] En consecuencia, la doctrina considera que la inclusión del principio de *arm's length* en los Modelos de tratado de la OCDE y de Naciones Unidas se debió en gran medida a la influencia ejercida por los Estados Unidos.[1351] Más aún, LEPARD ha apuntado que durante la década de 1960 el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos llevó a cabo una campaña internacional para conseguir que otros Estados adoptaran criterios similares a los previstos en la normativa norteamericana que

[1347] Para una exposición detallada de esta cuestión, véase KRAGEN, Adrian A., "Avoidance of International Double Taxation Arising From Section 482 Reallocations", *California Law Review*, vol. 60, núm. 6, 1972, pág. 1495.

[1348] Para más detalles sobre la normativa norteamericana de 1968, véase PICCIOTTO, Sol, *International…*, ob. cit., 1992, págs. 185-187.

[1349] Para un análisis detallado de estos métodos, véase LAMONT, Howard, "Multinational…", ob. cit., 1975, págs. 394-405.

[1350] Véase LANGBEIN, Stanley I., "The Unitary Method and the Myth of Arm's Length", *Tax Notes*, vol. 30, 1986, págs. 651-652.

[1351] Véase, por ejemplo, AVI-YONAH, Reuven S., *International Tax as International Law…,* ob. cit., 2007, pág. 104. PICCIOTTO también destaca que el establecimiento por parte de la OCDE de un grupo de trabajo para tratar la cuestión de los precios de transferencia fue solicitado por los Estados Unidos (PICCIOTTO, Sol, *International…*, ob. cit., 1992, pág. 188).

desarrollaba la aplicación del principio de *arm's length*.[1352] Según EDEN *et al*., los esfuerzos de los Estados Unidos para extender su regulación se llevaron a cabo tanto de forma directa con otros Estados como a través de la OCDE.[1353] De todos modos, para los Estados Unidos no resultaba tan importante el criterio que se aplicara (*arm's length* o *formulary apportionment*) sino el hecho de que existiera un grado de coordinación a nivel internacional suficientemente elevado.[1354]

Así pues, el liderazgo de los Estados Unidos es claro y, de hecho, para THOMAS ello resulta normal si se tiene en cuenta que tras la Segunda Guerra Mundial este país tuvo un papel preeminente en la regulación de las relaciones económicas internacionales y que las empresas norteamericanas eran las más internacionalizadas.[1355] Más aún, MARCUSSEN sostiene que el hecho de que la contribución de los Estados Unidos al presupuesto de la OCDE sea mucho más importante que la de cualquier otro país condiciona la actividad de esta organización internacional, hasta el punto de que sus actuaciones se han encontrado frecuentemente al servicio de este país.[1356]

Desde el punto de vista de la coordinación internacional a la hora de aplicar el principio de *arm's length*, la doctrina consideraba que era necesario que esta cuestión fuera regulada por normas substantivas uniformes en diferentes países.[1357] Según MADERE, en los ámbitos en que la normativa ya era similar (por ejemplo, el uso del método del precio libre comparable para valorar las ventas de bienes tangibles era el seguido en la mayoría de Estados) no sería difícil alcanzar un acuerdo, mientras que en relación con otras cuestiones más controvertidas (como la valoración de las prestaciones de servicios) sería necesario un mayor esfuerzo negociador.[1358] Para alcanzar tal objetivo,

[1352] Véase LEPARD, Brian D., "Is the United States…", ob. cit., 1999, págs. 74-75.

[1353] Véase EDEN, Lorraine; DACIN, M. Tina; WAN, William P., "Standards across borders: crossborder diffusion of the arm's length standard in North America", *Accounting, Organization and Society*, vol. 26, 2001, pág. 7.

[1354] Véase LEPARD, Brian D., "Is the United States…", ob. cit., 1999, pág. 119.

[1355] Véase THOMAS, Chantal, "Customary International Law and State Taxation of Corporate Income: The Case for the Separate Accounting Method", *Berkeley Journal of International Law*, vol. 14, núm. 1, 1996, pág. 127.

[1356] Véase MARCUSSEN, Martin, "OECD…", ob. cit., 2004, pág. 120.

[1357] Según MADERE, el establecimiento de criterios internacionales homogéneos que facilitaran la aplicación del principio de *arm's length* era cada vez más necesaria ya que no resultaba extraño que los contribuyentes tuvieran que enfrentarse a criterios ambiguos e incluso contradictorios en algunos casos (MADERE, Glenn L., "International Pricing: Allocation Guidelines and Relief From Double Taxation", *Texas International Law Journal*, vol. 10, núm. 1, 1975, págs. 133, 136). Para KRAGEN, la existencia de criterios uniformes es también fundamental para evitar situaciones de doble imposición (KRAGEN, Adrian A., "Avoidance…", ob. cit., 1972, pág. 1515).

[1358] Véase MADERE, Glenn L., "International…", ob. cit., 1975, pág. 133.

algunos autores sugirieron el empleo de un tratado multilateral que estableciera criterios para la distribución de los beneficios empresariales derivados de operaciones entre entidades vinculadas situadas en diferentes países, pero tal posibilidad se consideró difícilmente viable por su rigidez y, por ello, se percibió que sería más fácil que la OCDE o alguna otra organización internacional se encargara de elaborar directrices que facilitaran una mayor coordinación de la normativa de los diferentes Estados.[1359] Como veremos a continuación, esta fue la opción que finalmente se siguió.

Así, la OCEE siguió el criterio general de los trabajos de la Sociedad de Naciones según el cual las operaciones entre entidades vinculadas deben tributar de forma equivalente a como lo hubieran hecho si se hubieran producido entre entidades independientes en condiciones de libre competencia. Sin embargo, dada su complejidad, esta cuestión no se trató en los primeros informes publicados en 1958 y 1959, sino que hubo que esperar a su informe de 1960, que presentó un borrador de artículo a incluir en los tratados para evitar la doble imposición. En concreto, tal artículo establecía:

> "Where
>
> a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of the other Contracting State, or
> b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State,
>
> and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly".[1360]

El comentario al anterior borrador de artículo publicado por la OCEE destaca que no es necesario revisar todas las operaciones entre entidades vinculadas, sino solo aquellas en que se ha aprovechado la vinculación para imponer condiciones especiales para desviar beneficios, de forma que la propia OCEE reconoce que tal precepto no incluye ninguna innovación relevante, sino que simplemente expresa de la manera más clara posible el criterio seguido en los modelos de México y de Londres y recogido en la mayoría de tratados bilaterales en vigor en aquella época.[1361] Más aún, la OCEE es consciente de

[1359] Kragen, Adrian A., "Avoidance…", ob. cit., 1972, pág. 1515. Por su parte, MADERE sugiere la elaboración por parte de la OCDE de un borrador de protocolo que pudiera ser añadido a los tratados en vigor para regular esta cuestión (MADERE, Glenn L., "International…", ob. cit., 1975, pág. 134). En la opinión de LINDE, la preparación por la OCDE o por Naciones Unidas de directrices que pudieran complementar a los tratados en vigor era la opción más adecuada para alcanzar una mayor uniformidad a la hora de tratar el problema de los precios de transferencia (LINDE, Stephen A., "Regulation…", ob. cit., 1977, pág. 101).

[1360] Véase OCEE, *The elimination…*, ob. cit., 1960, pág. 24.

[1361] Ibíd., págs. 17 y 42.

que en el limitado ámbito del artículo de un tratado no es posible presentar una solución precisa para todos los supuestos de hecho que se pueden plantear, por lo que indica que la resolución de estas cuestiones particulares será más fácil cuando los Estados miembros acuerden directrices generales sobre esta materia.[1362]

Posteriormente, esta cuestión continuó siendo tratada por la OCDE y el borrador de convenio publicado en 1963 reguló este asunto en su artículo 9, estableciendo que las operaciones entre entidades vinculadas debían valorarse como si hubieran tenido lugar entre entidades independientes. Así pues, incluso antes de la publicación de directrices más precisas, el principio de *arm's length* ya era en la práctica el estándar universal para evaluar las transacciones entre entidades vinculadas, si bien la falta de criterios precisos en todos los Estados podía dificultar su aplicación.[1363] Más adelante, la OCDE continuó liderando las discusiones sobre esta materia y, de hecho, las Naciones Unidas tuvieron una posición muy conservadora al tratar esta cuestión, algo que PICCIOTTO explica por el hecho de que frecuentemente las mismas personas participaban en ambas instituciones.[1364]

C. Las Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales de 1976

Las *Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales*, cuya primera versión data de 1976, no se centran en el problema de la valoración de las operaciones entre entidades vinculadas, pero sin embargo entendemos que pueden considerarse un antecedente de las actuales Directrices sobre precios de transferencia por dos motivos. En primer lugar, en cuanto al contenido, aunque sea de forma breve, sí que incluyen una sección dedicada a la tributación de las empresas multinacionales en la que se menciona la cuestión de los precios de transferencia. En segundo lugar, respecto a la forma, es especialmente relevante que también se trate de unas "directrices", por lo que, aunque existen algunas diferencias, muchos de los aspectos relativos a su estatus jurídico son comparables.

En relación con los otros temas tratados por tales Directrices, pueden destacarse los aspectos relativos a la protección del medio ambiente, a las políticas de empleo, a la prevención de la corrupción y a la protección de los consumidores y de la competencia. En cuanto al contenido de la actual Sección XI, relativa a los aspectos fiscales, se establece que las empresas deben respetar la normativa tributaria de los Estados en los

[1362] En concreto, la OCEE considera que "the settlement of any special cases which may arise should not give rise to serious difficulties when satisfactory general directives have been established and agreed by all States concerned" (ibíd., pág. 17).

[1363] Véase LINDE, Stephen A., "Regulation…", ob. cit., 1977, pág. 82.

[1364] Véase PICCIOTTO, Sol, *International…*, ob. cit., 1992, págs. 189-190.

que operan y, en particular, deben actuar de acuerdo tanto con su letra como con su espíritu. En consecuencia, se indica la necesidad de facilitar toda la información necesaria para la correcta cuantificación de los tributos y de valorar las operaciones entre entidades vinculadas como si hubieran tenido lugar entre entidades independientes en condiciones de libre competencia.[1365]

Así pues, estas Directrices no aportan nuevas obligaciones significativas para las empresas multinacionales, ya que estas sociedades estarían igualmente obligadas a cumplir con la normativa tributaria vigente en los diferentes Estados en que operan.[1366] De todos modos, puede interpretarse que las Directrices no solo recomiendan cumplir con la normativa tributaria, sino especialmente mostrar una actitud de colaboración con la Administración tributaria.[1367] Igualmente, en relación con la recomendación de seguir el principio de *arm's length* en la valoración de las operaciones entre entidades vinculadas, la actual versión del correspondiente Comentario recomienda expresamente que se sigan las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, que precisamente desarrollan el principio de *arm's length*.[1368]

En cuanto a la naturaleza jurídica de las Directrices para empresas multinacionales, estas fueron incluidas como un apéndice a la Declaración de los Gobiernos de los Estados miembros de la OCDE de 21 de junio de 1976 (C(76)99/FINAL) en la que conjuntamente recomiendan su cumplimiento a las empresas multinacionales.[1369] En este sentido, hay que destacar que este procedimiento no fue el seguido posteriormente en el caso de las Directrices sobre precios de transferencia. Así, aunque en ambos casos

[1365] En concreto, el texto del apartado 1 de la Sección XI de la version de 2011 de las Directrices es: "*It is important that enterprises contribute to the public finances of host countries by making timely payment of their tax liabilities. In particular, enterprises should comply with both the letter and spirit of the tax laws and regulations of the countries in which they operate. Complying with the spirit of the law means discerning and following the intention of the legislature. It does not require an enterprise to make payment in excess of the amount legally required pursuant to such an interpretation. Tax compliance includes such measures as providing to the relevant authorities timely information that is relevant or required by law for purposes of the correct determination of taxes to be assessed in connection with their operations and conforming transfer pricing practices to the arm's length principle*".

[1366] En la opinión de FRANCIONI, el contenido material de las Directrices de la OCDE sobre Empresas Multinacionales es excesivamente general y vago como para dar lugar al surgimiento de nuevas obligaciones para los Estados (FRANCIONI, Francesco, "International Codes of Conduct for Multinational Enterprises: An Alternative Approach", *Italian Yearbook of International Law*, vol. 3, 1977, pág. 157).

[1367] En este sentido, los Comentarios a la Sección XI destacan la importancia de que las empresas multinacionales cooperen aportando información sobre sus actividades en los diferentes Estados en que operan (véase en especial el párrafo 101).

[1368] Véanse los párrafos 104 a 106 de los Comentarios a las Directrices (OCDE, *OECD Guidelines for Multinational Enterprises*, OECD Publishing, París, 2011, págs. 62 y 63).

[1369] La revisión de 2011 se ha llevado a cabo mediante la Declaración de 25 de mayo de 2011 (C/MIN(2011)11).

se emplea el término "Directrices", en el primero constituyen el objeto de una recomendación de los Gobiernos de los países miembros de la OCDE a empresas multinacionales que se expresó directamente mediante una declaración sin la participación del Consejo de la OCDE, mientras que en el segundo, como veremos con más detalle posteriormente, constituyen el objeto de una recomendación del Consejo de la OCDE a los Gobiernos de los diferentes Estados miembros.[1370]

Otra diferencia significativa es el hecho de que las Directrices para Empresas Multinacionales contienen un detallado mecanismo para promover y supervisar su cumplimiento.[1371] En concreto, se establece que los Estados que se adhieren a las Directrices establecerán Puntos Nacionales de Contacto encargados de desarrollar actividades para promover su cumplimiento por parte de la comunidad empresarial. En particular, se encargan de difundir las Directrices en el mundo económico; de responder a las consultas planteadas por empresas, gobiernos de Estados que no se han adherido a las Directrices, organizaciones no gubernamentales y el público en general; así como de promover la solución de los conflictos que puedan surgir. Más aún, se prevé que el Comité de Inversiones de la OCDE tenga en cuenta las opiniones manifestadas por los órganos asesores de la OCDE (el *Business and Industry Advisory Committee* (BIAC) y el *Trade Union Advisory Committee to the OECD* (TUAC)) y se encargue se clarificar las Directrices si así lo solicita, por ejemplo, una empresa a título individual. En este sentido, es importante destacar que este procedimiento, además de lo previsto en las propias Directrices, ha sido regulado por una decisión del Consejo de la OCDE que resulta jurídicamente vinculante para sus Estados miembros y que, de hecho, incluso impone obligaciones a los países que no son miembros de la OCDE pero se han adherido a las Directrices (como Argentina o Brasil).[1372]

Teniendo en cuenta el procedimiento previsto para garantizar el cumplimiento de las Directrices, la doctrina ha destacado que en la medida en que este se intensifica podría

[1370] En relación con el estatus jurídico de las Directrices de 1976 y la relevancia de que se empleara una declaración de los Estados miembros de la OCDE, véase BAADE, Hans W., "The Legal Effects of Codes of Conduct for MNEs", en HORN, Norbert (ed.), *Legal Problems of Codes of Conduct for MNEs*, Kluwer, Deventer, 1980, págs. 4-38, reimprimido en FATOUROS, A. A. (ed.), *Transnational Corporations: The International Legal Framework*, Routledge, Londres, 1994, págs. 224-234.

[1371] La doctrina ha destacado frecuentemente que esta característica en principio no parece propia de un instrumento jurídicamente no vinculante (véase THÜRER, Daniel, ""Soft Law"…", ob. cit., 1985, págs. 438-439; y VAN HOOF, Godefridus J. H., *Rethinking…*, ob. cit., 1983, págs. 272-273).

[1372] Para más detalles sobre este procedimiento, véase la Decisión del Consejo de la OCDE sobre las Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales de 27 de junio de 2000 (C(2000)96/FINAL) en la versión de 25 de mayo de 2011 (25 May 2011 - C/MIN(2011)11), así como, en general, la sección dedicada a la implementación de las Directrices y sus correspondientes comentarios (OCDE, *OECD Guidelines…*, ob. cit., 2011, págs. 65-89). En cuanto a la relevancia que ha tenido este procedimiento en relación con casos sobre cuestiones fiscales, véase HARDECK, Inga, "Die Empfehlungen der OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen im Bereich der Besteuerung", *Internationales Steuerrecht*, vol. 20, núm. 24, 2011, pág. 937.

sostenerse que adquieren un cierto carácter coactivo,[1373] esto es, que podría considerarse que el *soft law* evoluciona hasta adquirir las características del *hard law*, especialmente en la medida en que surgen mecanismos de resolución de conflictos administrados por un tercero (como el arbitraje) cuyas decisiones son publicadas (lo cual facilita la resolución de casos posteriores similares), de forma comparable a lo que sucede normalmente en los sistemas jurídicos.[1374] De hecho, HORN considera en cierto modo contradictorio que las Directrices sean voluntarias y no vinculen jurídicamente al mismo tiempo que se prevén mecanismos de supervisión para garantizar su cumplimiento efectivo.[1375]

Como una muestra de la relevancia de los efectos prácticos de este mecanismo para garantizar la aplicación de las Directrices a pesar de no ser jurídicamente vinculantes, la doctrina ha destacado el *caso Badger*, de 1977.[1376] Igualmente, HARDECK también considera que si a través del mecanismo de supervisión que prevén las Directrices para empresas multinacionales se determina que no se han respetado las recomendaciones sobre fiscalidad, ello puede perjudicar gravemente la reputación de las empresas afectadas e incluso atraer la atención de las Administraciones tributarias sobre sus actividades.[1377] En cambio, en el caso de las Directrices sobre precios de transferencia, a pesar de que se prevé un proceso de supervisión, no es comparable a lo previsto en el caso de las Directrices para Empresas Multinacionales para promover su aplicación y solucionar las controversias que puedan surgir a la hora de ponerlas en práctica.

De todos modos, la doctrina ha destacado que en ningún momento se cuestionó el carácter no vinculante de las Directrices para Empresas Multinacionales ya que ningún Gobierno ni la propia OCDE propusieron que fueran vinculantes.[1378] Sin embargo, VOGELAAR considera que las Directrices tienen un valor político y social y no están desprovistas de relevancia jurídica, ya que para el citado autor, el mero hecho de que

[1373] Véase BAXTER, Richard R., "International Law in…", ob. cit., 1980, págs. 562-563.

[1374] Véase CALLIES, Gralf-Peter; RENNER, Moritz, "Between Law and Social Norms: The Evolution of Global Governance", *Ratio Juris*, vol. 22, núm. 2, 2009, págs. 268-277.

[1375] Véase HORN, Norbert, "Normative…", ob. cit., 1982, pág. 347.

[1376] Tal caso versaba sobre la responsabilidad de una sociedad norteamericana en relación con su filial belga. Para el Comité de la OCDE que analizó el caso, la actuación de la sociedad matriz resultaba contraria a las Directrices de 1976 y como consecuencia de ello tuvo que reconsiderar su actuación. Para más detalles, véase KLABBERS, Jan, *An Introduction…*, ob. cit., 2002, págs. 211-212.

[1377] Véase HARDECK, Inga, "Die Empfehlungen…", ob. cit., 2011, pág. 938.

[1378] Véase VOGELAAR, Theo W., "The OECD Guidelines: Their Philosophy, History, Negotiation, Form, Legal Nature, Follow-Up Procedures and Review", en Horn, Norbert (ed.), *Legal Problems of Codes of Conduct for Multinational Enterprises*, Kluwer, Deventer, 1980, págs. 127-136.

hayan sido adoptadas por 23 gobiernos de los principales países occidentales les otorga una cierta autoridad legal.[1379]

Por otra parte, hay que tener en cuenta que el uso de *soft law* no es la única alternativa para regular esta cuestión, ya que otras instituciones han intentado regular la actividad de las empresas multinacionales mediante instrumentos que sí que son jurídicamente vinculantes. En este sentido, FRANCIONI destaca el ejemplo del Código sobre Inversiones introducido por la Decisión 24 de la Comisión Andina, vinculante en el marco del Pacto Andino (organización internacional conocida actualmente como Comunidad Andina).[1380] De todos modos, para el anterior autor, el empleo de códigos de conducta como las Directrices de la OCDE sobre Empresas Multinacionales resulta la forma más adecuada de regular los problemas económicos, políticos y jurídicos inherentes a este tipo de empresas, entre los que FRANCIONI incluye la problemática de los precios de transferencia.[1381]

D. El Informe sobre Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales de 1979 y otros antecedentes directos de las Directrices de 1995

El principal antecedente de las actuales Directrices es el *Informe sobre Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales*,[1382] adoptado por el Comité Fiscal en enero de 1979 y objeto de la recomendación del Consejo de la OCDE a los Gobiernos de los Estados Miembros de 16 de mayo de 1979. Por lo tanto, dado que tal mecanismo fue empleado también en relación con las Directrices sobre precios de transferencia de 1995, el análisis del estatus jurídico de estas últimas directrices será extensible también al Informe de 1979.

En este sentido, PICCIOTTO llama la atención sobre el hecho de que, a pesar de la importancia del Informe a nivel internacional, este no tomara la forma de un nuevo modelo de tratado o, por lo menos, de comentario al modelo existente, de manera que para su aplicación cada país siguió mecanismos distintos. En algunos casos, como Alemania, se publicaron directrices propias y detalladas adaptando las de la OCDE,

[1379] Ibíd., pág. 135.

[1380] De todos modos, FRANCIONI es consciente de que la apliación del citado Código requiere en numerosos aspectos del desarrollo normativo por parte de los Estados (FRANCIONI, Francesco, "International…", ob. cit., 1977, págs. 157-158).

[1381] Ibíd., pág. 169.

[1382] Véase, OCDE 2009, Prefacio, párrafo 13.

mientras que en otros, como el Reino Unido, se optó por establecer criterios muy generales.[1383]

En cuanto a su relevancia, CALDERÓN CARRERO ha destacado que la publicación del Informe de 1979 comportó un cambio en el contenido del principio de *arm's length*, ya que este pasó a configurarse fundamentalmente desde una perspectiva internacional en vez de interna, hasta el punto de que las directrices se emplearon para colmar las lagunas que sobre esta cuestión existían en muchos ordenamientos jurídicos.[1384] De hecho, estas directrices conllevaron la extensión al plano internacional de muchos de los criterios seguidos en los Estados Unidos.[1385] Así, uno de los aspectos más destacados del Informe es el hecho de que rechazara explícitamente la posibilidad de emplear el método conocido como *formulary apportionment* a la hora de aplicar lo previsto en el Modelo de la OCDE.[1386] Con esta iniciativa, la OCDE pasó a liderar esta cuestión hasta el punto de que, como veremos en la próxima sección, las Naciones Unidas han renunciado a preparar unas directrices propias y se remiten a las de la OCDE a la hora de interpretar su propio tratado.

Posteriormente, desde la publicación del Informe sobre Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales de 1979 hasta la aprobación de las Directrices de 1995, el Comité Fiscal continuó trabajando en esta materia y publicó varios informes sobre aspectos más puntuales. En este sentido pueden destacarse los informes *Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Three Taxation Issues*, publicado en 1984,[1387] y *Thin Capitalization*, publicado en 1987.[1388]

Igualmente, durante este período la OCDE también prestó una atención especial a la evolución de la normativa de los Estados Unidos sobre esta materia, que en 1992 sufrió una importante reforma al introducirse la posibilidad de emplear en ciertos casos métodos basados en la distribución de beneficios, lo cual se apartaba por lo tanto de la

[1383] Véase PICCIOTTO, Sol, *International*..., ob. cit., 1992, págs. 190-191. El Informe, al citar el artículo 9 del Modelo de la OCDE, únicamente se refiere a él como un texto relevante sobre el tema de los precios de transferencia (OCDE, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Report of the OECD Committee on Fiscal Affais*, OCDE, París, 1979, párrafo 31), si bien la Recomendación del Consejo de 16 de mayo de 1979 también se refiere al art. 9 del Modelo de la OCDE en sus considerandos.

[1384] Véase CALDERÓN CARRERO, José M., "The OECD…", ob. cit., 2007, pág. 9.

[1385] Véase LEPARD, Brian D., "Is the United States…", ob. cit., 1999, pág. 76.

[1386] Ibíd., pág. 76.

[1387] La OCDE apunta que los tres informes pueden ser vistos como complementos al Informe de 1979 (OCDE, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Three taxation issues*, OCDE, París, 1984, pág. 3).

[1388] OCDE, *Thin Capitalization – Taxation of Entertainers, Artists and Sportsmen*, OCDE, París, 1987.

filosofía inicial del principio de plena competencia.[1389] En este sentido, hay que destacar la elaboración por la OCDE del informe *Tax Aspects of Transfer Pricing within Multinational Enterprises: The United States Proposed Regulations*, publicado en 1993.[1390] Sin embargo, durante la década de 1980 el Congreso norteamericano se había planteado en diversas ocasiones la posibilidad de que la distribución de los beneficios de las entidades vinculadas a partir de una fórmula preestablecida resultara más conveniente que la aplicación del principio de *arm's length*, si bien finalmente se rechazó introducir tal cambio.[1391] Así pues, aunque los cambios introducidos no fueron profundos, suscitaron las críticas de otros países y conllevaron el inicio de un proceso de diálogo y negociación en el marco de la OCDE que tuvo como resultado la introducción de ligeras modificaciones en la normativa estadounidense en 1994 y la preparación de las nuevas Directrices de la OCDE de 1995, si bien los Estados Unidos llevaron la iniciativa durante todo el proceso.[1392] En el mismo sentido, EDEN también ha resaltado la influencia de los Estados Unidos en las nuevas Directrices.[1393]

E. Las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia de 1995

La versión inicial de las actuales Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia fue aprobada por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 27 de junio de 1995 y constituye el objeto de la Recomendación del Consejo de la OCDE el 13 de julio de 1995 (C(95)126/FINAL), la cual comportó la revocación del Informe de 1979. Como apunta HORNER, las Directrices de 1995 deben ser vistas como un punto de partida para alcanzar un consenso entre los Estados en este ámbito y evitar situaciones

[1389] Véase RIXEN, Thomas, *The Political*..., ob. cit., 2008, págs. 126-130.

[1390] Sin embargo, la OCDE considera que, dado el limitado objeto de este informe, su influencia en las Directrices de 1995 fue menor (véase OCDE, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations – 2010 Edition*, OECD Publishing, París, 2010, Prefacio, párrafo 14).

[1391] Véase LEPARD, Brian D., "Is the United States…", ob. cit., 1999, pág. 79.

[1392] Así, las Directrices de la OCDE acabaron admitiendo el uso en ciertas circunstancias de métodos para determinar los precios de transferencia basados en la distribución de beneficios, de forma que la posición de consenso final acabó siendo más próxima a lo defendido por los Estados Unidos que a lo que hubieran preferido los principales países europeos (RADAELLI, Claudio M., "Creating…", ob. cit., 1998, págs. 12-15). EDEN también destaca la reacción adversa que generó la nueva normativa norteamericana en la OCDE (EDEN, Lorraine, *Taxing Multinationals*, ob. cit., 1998, págs. 419 y 425-426).

[1393] Véase EDEN, Lorraine; DACIN, M. Tina; WAN, William P., "Standards…", ob. cit., 2001, pág. 8, quienes destacan que, en general, los Estados Unidos consiguieron extender internacionalmente diversos aspectos de su normativa que inicialmente despertaron las críticas de otros Estados.

conflictivas.[1394] En este sentido, desde 1995 se han introducido varias modificaciones, por ejemplo en relación con cuestiones como la propiedad de bienes intangibles y los servicios,[1395] pero como la doctrina ha destacado, tales modificaciones no suponen una ruptura con lo previsto anteriormente, sino que suelen tomar la forma de desarrollos subsumibles en los conceptos tradicionalmente aceptados.[1396] En la actualidad, las Directrices se encuentran sometidas a un proceso de revisión y actualización continuo y la última modificación de la Recomendación de 1995 data de 16 de mayo de 2013.

En relación con el contenido de las Directrices de 1995, HORNER, considera que no suponen un cambio substancial en comparación con el informe previo de 1979, sino que reafirman la aplicación del principio de *arm's length* y muestran el interés de los Estados por cooperar y evitar un incremento de la competencia fiscal entre países.[1397] Dado que el contenido en sí de las Directrices no es el principal punto de atención de este estudio, no se analizará en detalle. Simplemente destacaremos que están estructuradas en siete capítulos que versan sobre los siguientes aspectos. El primer capítulo es el más importante ya que presenta el principio de *arm's length* así como los criterios generales para su aplicación. Los dos siguientes capítulos desarrollan esta cuestión. Por una parte, el segundo capítulo trata distintos métodos para determinar los precios de transferencia, mientras que el tercero se centra en el análisis de la comparabilidad. A continuación, los capítulos cuarto y quinto se ocupan de cuestiones administrativas y de la documentación de las operaciones vinculadas. Finalmente, los últimos capítulos se dedican a tratar aspectos problemáticos concretos, como cuestiones relativas a patentes y marcas o a servicios intra-grupo.

En cuanto a la naturaleza jurídica de las Directrices, a continuación analizaremos su estatus jurídico como recomendación del Consejo de la OCDE y comentaremos la importancia que tiene su interrelación con otros instrumentos jurídicamente no vinculantes, como los Modelos de convenio para evitar la doble imposición. Otro aspecto relevante es la relación existente entre las Directrices y las fuentes formales del Derecho, como los tratados, las normas consuetudinarias y la legislación de los distintos Estados, aspecto que se comentará de forma más detallada en las siguientes secciones.

Para empezar, como se ha apuntado, las Directrices sobre precios de transferencia constituyen el objeto de la Recomendación del Consejo de la OCDE sobre la

[1394] Véase HORNER, Frances M., "International Cooperation and Understanding: What's New About the OECD's Transfer Pricing Guidelines", *Miami Law Review*, vol. 50, núm. 3, 1996, pág. 594.

[1395] El *Report on intangible property and services*, que recibió el visto bueno por parte del Comité de Asuntos Fiscales el 23 de enero de 1996 y por el Consejo de la OCDE el 11 de abril de 1996, afectó al contenido de los Capítulos VI y VII de las Directrices. Para una enumeración detallada de los diferentes cambios introducidos en las Directrices desde 1995, véase su Prefacio.

[1396] Véase RIXEN, Thomas, *The Political*..., ob. cit., 2008, págs. 190-191.

[1397] Véase HORNER, Frances M., "International…", ob. cit., 1996, págs. 577-578.

determinación de los precios de transferencia entre empresas vinculadas de 13 de julio de 1995 (C(95)126/FINAL), modificada el 11 de abril de 1996 (C(96)46/FINAL), el 24 de julio de 1997 (C(97)144/FINAL), el 28 de octubre de 1999 (C(99)138), el 16 de julio de 2009 (C(2009)88), el 22 de julio de 2010 (C(2010)99) y el 16 de mayo de 2013 (C(2013)69). Como la propia Recomendación indica, su adopción se basa en el art. 5.b) de la Convención de la OCDE, de forma que, como se expuso previamente al tratar los diferentes instrumentos jurídicos elaborados por la OCDE, no resulta jurídicamente vinculante.

En concreto, el contenido de la recomendación a los Gobiernos de los Estados miembros es el siguiente. En primer lugar, se recomienda que sus Administraciones tributarias sigan, cuando revisen y ajusten los precios de transferencia entre empresas vinculadas, los principios de las Directrices de la OCDE para determinar el precio que se hubiera establecido en condiciones de plena competencia. En segundo lugar, que sus Administraciones tributarias promuevan el seguimiento de las Directrices por los contribuyentes y, para ello, les den la suficiente publicidad y las traduzcan si es necesario. Por último, se recomienda a los Gobiernos de los Estados miembros que desarrollen una mayor cooperación entre sus Administraciones tributarias sobre la cuestión de los precios de transferencia.[1398]

Por otra parte, la Recomendación del Consejo de la OCDE sobre precios de transferencia también invita a los Gobiernos de los Estados miembros a notificar al Comité de Asuntos Fiscales cualquier modificación en el texto de cualquier ley o reglamento que sea relevante para la determinación de los precios de transferencia o la introducción de nuevas leyes o reglamentos.[1399] Si bien propiamente no se trata de una obligación, sino simplemente de una mera invitación, esta circunstancia puede ser vista como un factor que fomenta la aplicación de las Directrices.[1400]

En relación con la posición de los Estados no miembros, la recomendación instruye al Comité de Asuntos Fiscales que desarrolle un diálogo con ellos, coherente con las políticas de la OCDE, con la finalidad de promover el conocimiento y la aplicación las Directrices por parte de estos países.[1401]

[1398] Véanse los apartados I.1 a I.3 de la Recomendación del Consejo sobre la determinación de los precios de transferencia entre empresas vinculadas [C(95)126/FINAL]. La formulación de la Recomendación de 16 de mayo de 1979 era muy similar, si bien en vez de recomendar a los gobiernos que sus Administraciones tributarias "siguieran" las Directrices, en 1979 únicamente se recomendaba "que las tuvieran en cuenta". Igualmente, en 1979 no se recomendaba a las Administraciones tributarias que promovieran entre los contribuyentes el seguimiento del Informe, si bien sí que se recomendaba su traducción.

[1399] Véase el apartado II de la Recomendación.

[1400] Véase SCHERMERS, Henry G.; BLOKKER, Niels M., *International…*, ob. cit., 2003, págs. 768-769.

[1401] Véase el apartado III.4 de la Recomendación del Consejo sobre la determinación de los precios de transferencia entre empresas vinculadas [C(95)126/FINAL].

Adicionalmente, la recomendación instruye al Comité de Asuntos Fiscales que se encargue de supervisar la aplicación de las Directrices en cooperación con las autoridades tributarias de los Estados miembros y con la participación de la comunidad empresarial y, a partir de tal análisis, recomiende al Consejo los cambios que considere oportunos.[1402] En este sentido, las propias Directrices sobre precios de transferencia recogen en uno de sus anexos una serie de líneas directrices sobre su proceso de seguimiento.[1403] Su finalidad es examinar la medida en que la normativa y las prácticas administrativas de los Estados miembros son coherentes con las Directrices y proponer las actualizaciones de las Directrices que se consideren necesarias. Fundamentalmente, este proceso de supervisión está integrado por cuatro elementos: los exámenes de evaluación mutua (*peer reviews*), la identificación y análisis de casos paradigmáticos, los informes sobre la evolución de la normativa y las prácticas administrativas nacionales y, por último, el desarrollo de ejemplos para ser incluidos en las Directrices.

De los anteriores aspectos, el más relevante es el mecanismo de *peer review*, mediante el cual los propios delegados del Grupo de Trabajo núm. 6, relativo a los precios de transferencia, determinan qué país será el objeto de un examen y qué país será el encargado de preparar el informe que describa la situación en el país evaluado. Igualmente, hay que destacar que se prevé expresamente la participación de la comunidad empresarial en el conjunto de mecanismos de supervisión, también en el proceso de *peer review*, a través del *Business and Industry Advisory Committee*. Así pues, queda patente que a pesar de que los Estados miembros de la OCDE no estén jurídicamente obligados a aplicar las Directrices, la existencia de un procedimiento de supervisión muestra que se espera que sean seguidas.

En suma, la OCDE no impone a sus Estados miembros, ni mucho menos a los no miembros, la obligación de aplicar sus Directrices sobre precios de transferencia, sino que simplemente recomienda su seguimiento. Sin embargo, aunque propiamente no exista tal obligación jurídica, para algunos autores sí que se da una suerte de obligación moral. Así, LEPARD considera que por lo menos los Estados que se manifestaron a favor de la aprobación de las Directrices tienen la obligación moral de seguirlas.[1404]

Igualmente, para CALDERÓN CARRERO, las recomendaciones de la OCDE generan una suerte de "obligación *soft*" en el sentido que los Estados deben seguirlas excepto si introducen reservas o existen razones materiales, como singularidades de su normativa

[1402] Véase el apartado III.2 de la Recomendación del Consejo sobre la determinación de los precios de transferencia entre empresas vinculadas [C(95)126/FINAL]. En el caso de la recomendación de 16 de mayo de 1979 no se incluía ningún precepto análogo.

[1403] Para más detalles, véase OCDE, *OECD Transfer…*, ob. cit., 2010, págs. 305-311.

[1404] Véase LEPARD, Brian D., "Is the United States…", ob. cit., 1999, pág. 153.

de origen interno, que lo impiden.[1405] Otra muestra de esta concepción doctrinal es la posición de BULLEN, para quien las directrices de la OCDE pueden ser calificadas como un "acuerdo multilateral de *soft law*" ya que, a pesar de no ser jurídicamente vinculantes, incluyen "principios acordados internacionalmente" por el conjunto de Estados miembros de la OCDE.[1406] De todos modos, no hay que olvidar que las Directrices son el objeto de una recomendación de la OCDE y no de los Estados miembros, a pesar de que para que tal recomendación se adoptara era necesario el consentimiento de los Estados participantes en el Consejo de la OCDE.

Por otra parte, a la hora de estudiar la naturaleza jurídica de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia hay que tener presente su interrelación con otros instrumentos internacionales. En primer lugar, existe una importante conexión con el Modelo de convenio de la OCDE. Así, el primer párrafo del Comentario al art. 9, relativo a la fiscalidad de las entidades vinculadas, se remite a las Directrices sobre precios de transferencia, ya que se considera que recogen el consenso internacional sobre los criterios a seguir a la hora de aplicar el principio de *arm's length*.[1407] En concreto, se apunta:

> "[The conclusions of the Committee] are set out in the report entitled *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, which is periodically updated to reflect the progress of the work of the Committee in this area. That report represents internationally agreed principles and provides guidelines for the application of the arm's length principle of which the Article is the authoritative statement."[1408]

Para la doctrina, esta mención es particularmente relevante, ya que conlleva que las Directrices puedan considerarse una parte integrante de los Comentarios al Modelo de la OCDE, esto es, un comentario detallado al artículo 9 del Modelo,[1409] o que por lo menos tengan el mismo valor interpretativo que los Comentarios.[1410] Así, para CALDERÓN CARRERO el hecho de que en 1992 se incluyera en el Comentario al art. 9 del Modelo de convenio esta referencia explícita a las Directrices conlleva la interacción

[1405] Véase CALDERÓN CARRERO, José M., "The OECD…", ob. cit., 2007, pág. 11.

[1406] Véase BULLEN, Andreas, *Arm's Length…*, ob. cit., 2011, págs. 38-39. Otros autores que también consideran a las Directrices de la OCDE como una muestra de *soft law* son CASTRO JURADO, Sophia; DEL RÍO, Manuel, "2010 OECD Transfer Pricing Guidelines: Comments on the Impact in Andean Countries", *International Transfer Pricing Journal*, vol. 18, núm. 3, 2011, pág. 173.

[1407] En este sentido, el art. 9 del Modelo de la OCDE establece que las operaciones entre entidades vinculadas deben valorarse como si hubieran tenido lugar entre entidades independientes ya que, en caso contrario, la Administración tributaria podrá efectuar los correspondientes ajustes en los beneficios.

[1408] Véase el párrafo 1 del Comentario al art. 9 del Modelo (OCDE, *Model…*, ob. cit., 2010, pág. 181)

[1409] Véase VETTEL, Tobias, "Die normative…", ob. cit., 1996, pág. 19.

[1410] Véase BULLEN, Andreas, *Arm's Length…*, ob. cit., 2011, págs. 29-30.

entre el *hard law* (los tratados) y el *soft law*, lo cual resulta decisivo para explicar el "valor jurídico" de las Directrices, hasta el punto que estas, como "parte separada" de los Comentarios, podrían considerarse parte del contexto de los tratados en vigor a la hora de interpretarlos.[1411]

De hecho, los Comentarios al Modelo de la OCDE contienen otras referencias a las Directrices, fundamentalmente en relación con el art. 7, relativo a la tributación de los beneficios empresariales.[1412] Igualmente, actualmente el Modelo de la OCDE prevé en su art. 25.5 la posibilidad de que, en ciertas circunstancias, las diferencias que puedan surgir a la hora de aplicar un tratado puedan ser sometidas a un tribunal arbitral. En relación con esta posibilidad, el Comentario al art. 25 incluye un modelo de acuerdo sobre arbitraje que prevé que a la hora de resolver un caso sobre precios de transferencia, los árbitros interpretarán la normativa vigente a la luz de las Directrices de la OCDE.[1413]

Más aún, hay que destacar la referencia de los Comentarios al hecho de que las Directrices son periódicamente actualizadas para tener en cuenta los progresos en la materia, dando a entender que la última versión de las Directrices debe ser tenida en cuenta también a la hora de interpretar tratados previos.[1414]

A su vez, no solo los Comentarios al Modelo de la OCDE se refieren a las Directrices, sino que como HORNER destaca, las Directrices sobre precios de transferencia aprobadas en 1995 indicaron expresamente, por primera vez, que el art. 9.1 del Modelo expresa el principio de *arm's length*, mientras que en las Directrices de 1979 no indicaban esta relación de forma tan clara.[1415]

En segundo lugar, las Directrices de la OCDE también mantienen un importante vínculo con el Modelo de convenio de Naciones Unidas, por lo que la doctrina ha destacado que la influencia de las Directrices de la OCDE se extiende más allá de los Estados

[1411] Véase CALDERÓN CARRERO, José M., "The OECD…", ob. cit., 2007, págs. 11-13; y CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *Precios...*, ob. cit., 2005, págs. 84 y 87-88.

[1412] Las referencias a las Directrices versan fundamentalmente sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes (véanse los párrafos 5, 20, 22, 26, 45, 47 y 48 de los Comentarios al art. 7 del Modelo (OCDE, *Model…*, ob. cit., 2010).

[1413] Véase el párrafo 14 del Modelo de acuerdo sobre arbitraje (ibíd., pág. 385).

[1414] CALDERÓN CARRERO apunta que el Comentario al art. 9, al referirse a las actualizaciones de las Directrices, establece una interpretación dinámica del principio de *arm's length* (CALDERÓN CARRERO, José M., "The OECD...", ob. cit., 2007, pág. 21).

[1415] Véase HORNER, Frances M., "International…", ob. cit., 1996, pág. 578. Más adelante se analizará con más detalle la relación entre las Directrices y los tratados para evitar la doble imposición.

miembros de esta organización.[1416] En concreto, el Grupo de Expertos de Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Asuntos Fiscales también recomendó en los Comentarios al Modelo publicado en 2001 el empleo de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia en relación con la aplicación del principio *arm's length* establecido igualmente en el art. 9 del Modelo de convenio de las Naciones Unidas. Sin embargo, en la versión del Modelo de 2011 el Grupo de Expertos es más cauto y si bien recuerda lo apuntado en la versión anterior, se añade que esta cuestión no se encuentra plenamente resuelta. En concreto, el párrafo 3 de los Comentarios al art. 9 del Modelo de Naciones Unidas en su versión de 2011 indica:

> "With regard to transfer pricing of goods, technology, trademarks and services between associated enterprises and the methodologies which may be applied for determining correct prices where transfers have been made on other than arm's length terms, the former Group of Experts stated that the Contracting States will follow the OECD principles, which are set out in the OECD Transfer Pricing Guidelines. The former Group of Experts, in the United Nations Model Convention revised in 1999, came to the view that these conclusions represent internationally agreed principles and it recommended that the Guidelines should be followed for the application of the arm's length principle which underlies the Article.
>
> The views expressed by the former Group of Experts have not yet been considered fully by the Committee of Experts, as indicated in the records of its annual sessions."[1417]

En este sentido, llama la atención que las Naciones Unidas hayan descartado la posibilidad de elaborar unas Directrices sobre precios de transferencia propias que complementaran su Modelo de tratado. Sin embargo, su Grupo de Expertos se ocupó en diversas ocasiones de esta cuestión, pero se llegó a la conclusión de que los precios de transferencia eran un problema que afectaba tanto a los países desarrollados como a los países en vías de desarrollo, por lo que no se vio necesario recomendar medidas particulares en función del tipo de país.[1418] Sin embargo, ello no quiere decir que algunos miembros no apuntaran las particulares dificultades con que se encontraban los países en vías de desarrollo para aplicar determinados métodos para valorar las transacciones, por ejemplo, como consecuencia de sus limitaciones para obtener toda la información relevante.[1419] En este sentido, conviene señalar la reciente publicación en 2013 del *Manual Práctico sobre Precios de Transferencia para Países en Vías de*

[1416] Como CALDERÓN CARRERO apunta, de esta forma las Directrices expanden de forma considerable sus efectos de *soft law* (CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *Precios...*, ob. cit., 2005, pág. 92).

[1417] NACIONES UNIDAS, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, *United Nations Model…*, ob. cit., 2011, pág. 175.

[1418] Véase NACIONES UNIDAS, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, *Tax Treaties…*, ob. cit., 1975, págs. 14 y 20.

[1419] Ibíd., pág. 14.

Desarrollo, que es coherente con las Directrices de la OCDE y pretende facilitar la aplicación práctica del principio de *arm's length* en los países en vías de desarrollo.[1420]

En tercer lugar, las Directrices sobre precios de transferencias también se encuentran directamente relacionadas con otras publicaciones de la OCDE, como el Informe de 1998 sobre competencia fiscal perjudicial que fue objeto de la Recomendación del Consejo de la OCDE de 9 de abril de 1998 [C(98)17/FINAL]. En tal Informe se recomienda expresamente que los países sigan los principios previstos en las Directrices de 1995 sobre precios de transferencia y se abstengan de atraer transacciones gracias a un tratamiento fiscal especialmente ventajoso, ya que ello podría constituir una práctica fiscal perjudicial.[1421] Así pues, la doctrina ha destacado que esta interrelación es un factor que refuerza el impacto de las Directrices.[1422]

Igualmente, como se apuntó en secciones anteriores, los Comentarios a las Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales son otra muestra de instrumento jurídicamente no vinculante mediante el que los Estados miembros (empleando directamente una declaración y no a través de un acto del Consejo de la OCDE) recomiendan a las empresas multinacionales su seguimiento.[1423]

En cuarto lugar, las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia también se encuentran interconectadas con iniciativas de la Unión Europea. Si bien ya se apuntó previamente que en este estudio se centra en el *soft law* internacional y no en el de la Unión Europea, es necesario tener en cuenta que diversos instrumentos no vinculantes jurídicamente de esta organización internacional de integración se han referido a las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, lo que refuerza su autoridad y relevancia práctica.

En este sentido, la doctrina ha destacado el caso del Código de Conducta de la Unión Europea sobre Fiscalidad Empresarial,[1424] que se remite a los criterios de la OCDE sobre precios de transferencia a la hora de determinar si ciertas medidas tributarias

[1420] Véase NACIONES UNIDAS, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, *United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*, Nueva York, 2013, págs. vi-vii.

[1421] Véase OCDE, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD Publications, París, 1998, págs. 31 y 45.

[1422] Véase CALDERÓN CARRERO, José M., "The OECD…", ob. cit., 2007, págs. 7 y 15; GRIBNAU, Hans, "Soft Law and Taxation: EU and International Aspects", *Legisprudence*, vol. II, núm. 2, 2008, pág. 79.

[1423] Véanse el párrafo 106 de los Comentarios a las Directrices (OCDE, *OECD Guidelines…*, ob. cit., 2011, pág. 63).

[1424] Diario Oficial de las Comunidades Europeas de 6 de enero de 1998.

pueden considerarse como una práctica de competencia fiscal perjudicial.[1425] Igualmente, otra muestra de esta interrelación entre las iniciativas de la Unión Europea y las de la OCDE es el Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida a las empresas asociadas en la Unión Europea,[1426] que según la opinión de ciertos autores instrumentaliza las Directrices de la OCDE sobre esta materia.[1427]

En suma, las Directrices de la OCDE no son jurídicamente vinculantes, esto es, los Estados miembros de la OCDE no tienen la obligación jurídica de seguirlas. Sin embargo, ello no necesariamente significa que se trate de un texto sin ninguna relevancia desde un punto de vista jurídico. Así pues, más adelante analizaremos la relevancia de las Directrices a la hora de aplicar las fuentes formales del Derecho, tanto desde el punto de vista del Derecho Internacional Público como de los ordenamientos jurídicos nacionales de diferentes Estados.

F. Síntesis

En cuanto a las partes afectadas por el problema de los precios de transferencia, es claro que este repercute no solo en los países miembros de la OCDE, sino en todos aquellos en los que operan las empresas multinacionales. Como LINDE indica, la facilidad con que las empresas multinacionales pueden desviar beneficios de un país a otro comporta que una regulación unilateral de este problema no sea satisfactoria, por lo que resulta necesaria una regulación global en la que se vean implicados todos los países afectados.[1428]

En general, el papel de los Estados Unidos resultó determinante. Ello resulta lógico teniendo en cuenta que, como destacan SHAFFER y POLLACK, en el caso de problemas de coordinación en que todos los Estados no tengan las mismas preferencias, es habitual que los países más débiles sean excluidos de las negociaciones y se vean obligados en la práctica a seguir los estándares adoptados por las principales potencias.[1429] Así, KUDRLE

[1425] Para un análisis detallado de esta cuestión, véase GRIBNAU, Hans, "Soft Law…", ob. cit., 2008, págs. 81-84.

[1426] Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo de 27 de junio de 2006 (Diario Oficial de Unión Europea núm. C 176, de 28 de julio de 2006).

[1427] Véase CALDERÓN CARRERO, José M., "The OECD…", ob. cit., 2007, pág. 7. Respecto a la relación entre ambos instrumentos jurídicamente no vinculantes, véase ANEIROS PEREIRA, Jaime, "*Soft law* e interpretación: las *Directrices* de la OCDE en materia de precios de transferencia", *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, núm. 6/2011, págs. 8-9.

[1428] Véase LINDE, Stephen A., "Regulation…", ob. cit., 1977, pág. 69.

[1429] Véase SHAFFER, Gregory C.; POLLACK, Mark A., "Hard...", ob. cit., 2010, pág. 734.

destaca que, a diferencia de lo que sucede en otros ámbitos, en relación con esta cuestión la OCDE no actuó como un generador de nuevas ideas sino como un mero transmisor de los criterios que ya se seguían en los Estados Unidos.[1430]

Respecto al papel de los países en vías de desarrollo en los trabajos de la OCDE sobre precios de transferencia, hay que destacar que por lo general ha sido muy limitado a pesar de que en estos países la manipulación de los precios de transferencia por las empresas multinacionales también constituye un serio reto para sus Administraciones tributarias. Sin embargo, la OCDE ha mostrado en algunas de sus iniciativas más recientes sobre este tema una mayor atención a las particulares dificultades a las que se enfrentan los países en vías de desarrollo. Así, el informe *Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing*, encargado por el *Forum on Tax Administration* y desarrollado por un equipo de estudio integrado tanto por países miembros como no miembros de la OCDE, dedica un capítulo a los precios de transferencia en los países en vías de desarrollo.[1431] Entre otras cuestiones, se plantean los particulares retos a los que se enfrentan estos Estados, como la dificultad para recabar información y diseñar una legislación propia sobre precios de transferencia que tenga en cuenta las características particulares del país. En este sentido, se recomienda especialmente reforzar la colaboración entre países desarrollados y países en vías de desarrollo, por ejemplo mediante el intercambio de personal especializado en precios de transferencia para mejorar el funcionamiento de las Administraciones tributarias.[1432]

A pesar de lo anterior, la doctrina ha destacado que el hecho de que Estados no miembros de la OCDE se vean indirectamente presionados a seguir las Directrices de esta organización internacional resulta problemático ya que estos no pudieron influir de forma determinante en su elaboración.[1433]

Por otra parte, más allá de los Estados, que pueden ver reducidos sus ingresos tributarios como consecuencia de la manipulación de los precios de transferencia entre entidades vinculadas, a la hora de regular esta materia también es necesario tener en cuenta la posición de las propias empresas multinacionales y de la sociedad civil, ya que la configuración del sistema tributario afecta al conjunto de la sociedad. En este sentido, puede destacarse que la OCDE informa a través de su página web[1434] de la posibilidad

[1430] Véase KUDRLE, Robert T., "Tax…", ob. cit., 2010, págs. 76 y 83.

[1431] Véase OCDE, *Dealing Effectively with the Challenge of Transfer Pricing*, OECD Publishing, París, 2012, págs. 67-78.

[1432] Así, países como el Reino Unido han desplazado a personal de su Administración tributaria a Sudáfrica para que pudieran formar al personal de la Administración tributaria de este país (ibíd., pág. 70).

[1433] Véase, por ejemplo, CALDERÓN CARRERO, José M., "The OECD…", ob. cit., 2007, pág. 27.

[1434] Véase www.oecd.org/ctp/tp.

de participar en consultas sobre propuestas de reforma de las Directrices. Tales consultas pueden tener lugar de forma escrita o bien mediantes encuentros con los propios delegados que integran el Grupo de Trabajo núm. 6, relativo a los precios de transferencia. En general, puede apreciarse que los participantes en dichas consultas son en la mayor parte de los casos representantes de las principales firmas internacionales de consultoría y abogacía, de empresas multinacionales y las patronales de distintos países.

En relación con la naturaleza jurídica de las Directrices, hay que destacar que formalmente simplemente constituyen el objeto de una recomendación del Consejo de la OCDE, de forma que en principio no son jurídicamente vinculantes. Sin embargo, el Comité de Asuntos Fiscales se encarga de supervisar su cumplimiento, si bien los procedimientos que se siguen no se encuentran tan desarrollados como los que se comentarán en el capítulo relativo a los Estándares sobre transparencia e intercambio de información en materia tributaria. Igualmente, hay que tener en cuenta que las Directrices mantienen una estrecha relación con los Modelos de la OCDE y de Naciones Unidas de convenio para evitar la doble imposición, por lo que, como se expondrá en las siguientes secciones de forma más detalla, son particularmente relevantes a la hora de interpretar ciertos preceptos de los tratados bilaterales e incluso de la normativa de origen interno sobre precios de transferencia.

En cuanto a la transparencia del proceso de elaboración de las Directrices y a la propia publicidad que estas reciben, también existen aspectos mejorables. En relación con su proceso de preparación en el marco de la OCDE, la doctrina ha destacado el problema que plantea el hecho de que fundamentalmente participen técnicos gubernamentales, de forma que no es propiamente posible debatir las diferentes alternativas existentes de forma análoga a la que podría seguirse en las instituciones del poder legislativo.[1435] En este sentido, CHRISTIANS considera que el proceso de toma de decisiones en la OCDE es excesivamente opaco y que el uso de *soft law* es un factor que genera inseguridad jurídica.[1436]

En este sentido, hay que tener en cuenta que si bien inicialmente la cuestión de los precios de transferencia podía ser vista como un aspecto meramente técnico, PICCIOTTO ha destacado que progresivamente esta cuestión ha pasado a formar parte del debate público, especialmente por la creciente percepción por parte de la opinión pública de que algunas empresas multinacionales prácticamente no tributan en algunos de los países en que operan.[1437] Igualmente, RADAELLI ha destacado que las limitaciones del

[1435] Véase, por ejemplo CALDERÓN CARRERO, José M., "The OECD...", ob. cit., 2007, pág. 27; y ANEIROS PEREIRA, Jaime, "*Soft law* e interpretación...", ob. cit., 2011, pág. 5.

[1436] Véase CHRISTIANS, Allison D., "Networks…", ob. cit., 2010, págs. 33-34.

[1437] Véase PICCIOTTO, Sol, *International*..., ob. cit., 1992, pág. 760.

principio de *arm's length* ponen de manifiesto la dimensión política del problema de la tributación de las empresas multinacionales en los diferentes Estados en que operan.[1438]

En relación con la publicidad de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, también se ha destacado que el hecho de que estas no constituyan propiamente una norma jurídica afecta negativamente al principio de seguridad jurídica en la media en que este requiere una norma pública, clara y precisa.[1439] Más aún, es claro que el hecho de que las Directrices sean un material sujeto a *copyright* cuyo acceso no es gratuito dificulta que puedan ser consultadas por los contribuyentes y de los operadores jurídicos en general.

III. La influencia de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia en las fuentes formales del Derecho

Las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia han incidido a través de múltiples mecanismos en las fuentes del Derecho, tanto desde la perspectiva del Derecho Internacional Público como de los ordenamientos jurídicos nacionales.[1440]

A. Perspectiva internacional

1. Influencia en los tratados: uso de las Directrices como criterio interpretativo

La relación existente entre las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia y los tratados internacionales, especialmente los convenios para evitar la doble imposición, se produce fundamentalmente a la hora de interpretar los preceptos de los tratados relativos a la tributación de operaciones entre entidades vinculadas o a la asignación de beneficios a establecimientos permanentes.

[1438] Véase RADAELLI, Claudio M., "Creating…", ob. cit., 1998, pág. 18.

[1439] Véase ANEIROS PEREIRA, Jaime, "*Soft law* e interpretación...", ob. cit., 2011, pág. 6.

[1440] Algunas de las cuestiones tratadas en esta sección han dado lugar a una publicación (VEGA GARCÍA, Alberto, "International Governance through Soft Law: The Case of the OECD Transfer Pricing Guidelines", *TranState Working Papers (Universität Bremen, Collaborative Research Center 597: Transformations of the State)*, núm. 163, 2012.

a) Consideraciones generales

Como se ha apuntado previamente, los Comentarios al Modelo de la OCDE incluyen diversas referencias a las Directrices sobre precios de transferencia, hasta el punto de que estas podrían considerarse como una parte de los propios Comentarios al Modelo. Así pues, si se admite lo anterior, la cuestión que vuelve a plantearse es la del valor de los Comentarios al Modelo a la hora de interpretar los tratados en vigor. En concreto, cuál debe ser el papel de las Directrices sobre precios de transferencia en la interpretación del principio de *arm's length* recogido en prácticamente todos los tratados para evitar la doble imposición.

En el capítulo anterior ya se apuntó que el uso de los Comentarios al Modelo de la OCDE como instrumento interpretativo de los tratados para evitar la doble imposición resulta controvertido. Por ejemplo, su encaje en las previsiones de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados sobre la interpretación de los tratados no es claro y la preferencia de la OCDE por el empleo de la última versión de los Comentarios frente a la que existía en el momento en que se celebró el tratado resulta problemática.

De forma análoga, las anteriores cuestiones se plantean también en relación con la interpretación de ciertos preceptos de los tratados según las Directrices sobre precios de transferencia. Así, a la hora de determinar el precepto de la Convención de Viena que justifica el uso de las Directrices para interpretar ciertas cuestiones de los tratados, las posiciones de la OCDE y de la doctrina no son uniformes.

Igualmente, como se señaló previamente, el Modelo de acuerdo sobre arbitraje propuesto para desarrollar el art. 25.5 del Modelo (presentado en un anexo a los Comentarios al art. 25 del Modelo) prevé en su apartado 14 que a la hora de resolver las diferencias que versen sobre la aplicación del principio de *arm's length* se tendrán en cuenta las Directrices sobre precios de transferencia.[1441] En este sentido, al comentar la citada propuesta de acuerdo sobre arbitraje, la OCDE señala:

> "An examination of the issues on which competent authorities have had difficulties reaching an agreement shows that these are typically matters of treaty interpretation or of applying the arm's length principle underlying Article 9 and paragraph 2 of Article 7. As provided in paragraph 14 of the sample agreement, matters of treaty interpretation should be decided by the arbitrators in the light of the principles of interpretation incorporated in Articles 31 to 33 of the *Vienna Convention on the Law of Treaties*, having regard to these Commentaries as periodically amended, as explained in paragraphs 28 to 36.1 of the Introduction. Issues related to the application of the arm's length principle should similarly be decided in the light of the OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Since Article 32 of

[1441] OCDE, *Model*..., ob. cit., 2010, pág. 385.

> the *Vienna Convention on the Law of Treaties* permits a wide access to supplementary means of interpretation, arbitrators will, in practice, have considerable latitude in determining relevant sources for the interpretation of treaty provisions".[1442]

Así pues, si bien en el Modelo de acuerdo sobre arbitraje solo incluye una vaga referencia a los principios interpretativos previstos en los arts. 31 a 33 CVDT, los correspondientes Comentarios de la OCDE son más precisos y se refieren a los medios de interpretación complementarios previstos en el art. 32 CVDT, esto es, a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración.

En cuanto a la posición de la doctrina, VETTEL analiza las distintas posibilidades y sostiene que las Directrices, al contrario de lo sugerido por la OCDE, no integran el contexto de los tratados en el sentido del art. 31.2 CVDT ya que no se trata de un acuerdo celebrado "con motivo de la celebración del tratado". Sin embargo, el citado autor admite la posibilidad de que las Directrices se apliquen para interpretar los tratados según lo previsto en el art. 31.4 CVDT, esto es, para determinar el sentido especial que los Estados parte hayan querido dar a los términos de un tratado, ya que considera que frecuentemente los términos empleados en el ámbito de la fiscalidad internacional no tienen un significado unívoco. Por lo tanto, ello justificaría que las Directrices fueran tenidas en cuenta a la hora de interpretar los tratados que siguen lo dispuesto en el art. 9 del Modelo de la OCDE. Por otra parte, VETTEL apunta que si se rechazara la aplicación de las Directrices en virtud del art. 31.4 CVDT todavía sería posible considerarlas un medio de interpretación complementario en el sentido del art. 32 CVDT, si bien en tal caso únicamente podría recurrirse a ellas con carácter subsidiario.[1443]

Por su parte, LEPARD ha destacado que en la medida en que las Directrices de la OCDE recogen la opinión común de los Estados miembros de esta organización internacional, podría considerarse que constituyen un acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación de los tratados, de forma que según lo dispuesto en el art. 31.3 CVDT, las Directrices sobre precios de transferencia deberán tenerse en cuenta a la hora de interpretar los tratados.[1444] En relación con esta posibilidad, VETTEL destaca que el hecho de que el art. 31.3.a) CVDT se refiera únicamente a acuerdos ulteriores "entre las partes" conlleva que no pueda justificar el uso de las Directrices en relación con la interpretación de tratados en que al menos uno de los Estados parte no es un miembro de la OCDE y añade que la falta de carácter vinculante de las Directrices conlleva que tampoco puedan considerarse un "acuerdo ulterior" que permita afectar la interpretación

[1442] Véase el párrafo 33 del anexo a los Comentarios al art. 25 del Modelo de la OCDE (ibíd., págs. 393-394).

[1443] Para más detalles sobre las anteriores cuestiones, véase VETTEL, Tobias, "Die normative…", ob. cit., 1996, págs. 20-22.

[1444] Véase LEPARD, Brian D., "Is the United States…", ob. cit., 1999, pág. 141.

de los tratados celebrados entre dos Estados miembros. Igualmente, el anterior autor considera problemático concebir las Directrices como una práctica ulterior seguida en la aplicación de un tratado sobre la interpretación del tratado en el sentido del art. 31.3.b) CVDT.[1445]

En cuanto a la versión de las Directrices que debe ser tenida en cuenta, dado que periódicamente se introducen modificaciones en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, se plantea una controversia similar a la que se observa en relación con los Comentarios al Modelo de la OCDE. Así, si bien la OCDE se decanta por la última, aunque sea posterior al tratado que debe ser interpretado, VETTEL considera que ello debe rechazarse con carácter general ya que no pudieron ser tenidas en cuenta por los Estados parte en el momento de celebrar el tratado, si bien admite que excepcionalmente puedan emplearse versiones de las Directrices posteriores si la aplicación de la versión vigente en el momento en que el que se celebró el tratado deja cuestiones sin resolver. En consecuencia, VETTEL defiende que a la hora de interpretar tratados anteriores a 1979, las Directrices de 1979 o 1995 solo podrán ser tenidas en cuenta si tras la aplicación de otros materiales interpretativos todavía quedan lagunas. En cambio, para interpretar los tratados celebrados entre 1979 y 1995 se tendrán en cuenta las Directrices de 1979 (y solo de forma subsidiaria las de 1995), especialmente a partir de 1992, año en que los Comentarios al Modelo incluyeron la referencia directa a las directrices. Por último, los tratados celebrados a partir de 1995 se interpretarán según lo dispuesto en las Directrices de 1995, en la versión existente en el momento en que se celebró el tratado, sin que ya no se puedan tener en cuenta las Directrices de 1979.[1446]

De todos modos, como BULLEN apunta, si las Directrices se emplean para interpretar los tratados internacionales que siguen el art. 9 del Modelo de la OCDE, hay que tener en cuenta que el art. 9.1 no se ha modificado nunca y que el art. 9.2 no ha sufrido ningún cambio desde su introducción en 1977. Por lo tanto, ello facilita que la versión que sea tenida en cuenta sea la más reciente, en la medida en que puede considerarse que las modificaciones simplemente pretenden clarificar ciertos aspectos pero no introducen reformas sustantivas.[1447]

b) Acuerdos explícitos previendo la interpretación de tratados según las Directrices

En ciertas ocasiones, durante la preparación de un tratado para evitar la doble imposición los propios Estados parte señalan su voluntad de que las Directrices de la

[1445] Véase VETTEL, Tobias, "Die normative…", ob. cit., 1996, pág. 23.

[1446] Ibíd., págs. 25-27.

[1447] BULLEN, Andreas, *Arm's Length…*, ob. cit., 2011, pág. 53.

OCDE se empleen como criterio interpretativo. En este sentido, es posible distinguir varias posibilidades. Por una parte, tal acuerdo puede recogerse tanto en un instrumento jurídicamente vinculante (como un protocolo a un determinado tratado) como en uno que no lo sea (como sucede en el caso de los meros intercambios de notas diplomáticas). Por otra parte, la referencia a las Directrices puede ser genérica o bien puede especificarse que se tenga en cuenta una versión concreta (la más reciente o bien la que existiera en el momento en que se celebró el tratado.

Así, en primer lugar, como muestra de acuerdo jurídicamente no vinculante que recoge la voluntad de emplear la última versión de las Directrices para interpretar preceptos de un tratado podemos citar lo previsto en relación con el convenio para evitar la doble imposición firmado entre Estados Unidos y Japón en 2003. En la Explicación Técnica (*technical explanation*)[1448] publicada por el Departamento del Tesoro norteamericano a partir de las notas diplomáticas intercambiadas entre los dos Estados sobre la interpretación del tratado[1449] es posible apreciar numerosas referencias a las Directrices. En concreto, en relación con el art. 9 de dicho tratado, relativo a la tributación de las empresas vinculadas, entre otros aspectos se indica:

> "The OECD Transfer Pricing Guidelines reflect the consensus of OECD member countries (including the United States and Japan) on the application of the arm's length principle in the context of Article 9 of the OECD Model and of their respective bilateral treaties that are consistent with the OECD Model. Thus, it is generally understood that transfer pricing cases in the context of mutual agreement procedures between OECD member countries should be resolved with reference to the OECD Transfer Pricing Guidelines. Paragraph 3 of the [Diplomatic] Notes confirms and extends this understanding. Paragraph 3 reflects the intention of each Contracting State to conduct transfer pricing examinations of enterprises related to enterprises of the other Contracting State in accordance with the OECD Transfer Pricing Guidelines, rather than to utilize the OECD Transfer Pricing Guidelines solely in the context of the mutual agreement procedures under Article 25 of the Convention. Further, paragraph 3 clarifies that while each country may apply its domestic transfer rules in resolving transfer pricing cases, such rules may be applied only to the extent that they are consistent with the OECD Transfer Pricing Guidelines. The U.S. transfer pricing provisions, particularly Code section 482 and the regulations thereunder, generally are consistent with the current OECD Transfer Pricing Guidelines.

[1448] Como RIBES RIBES apunta, la relevancia de las *Technical Explanations* como criterio interpretativo dependerá de si son adoptadas de forma unilateral por los Estados Unidos o junto con el otro Estado parte del tratado. Para la anterior autora, en el caso de tener un carácter unilateral podrán calificarse como un medio complementario de interpretación (art. 32 CVDT), mientras que si son bilaterales podrían constituir el contexto del tratado en calidad de "instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado" según lo previsto en el art. 31.2.b) CVDT (RIBES RIBES, Aurora, *Convenios…*, ob. cit., 2003, pág. 232).

[1449] El documento completo puede consultarse en la página web del Departamento del Tesoro (http://www.treasury.gov).

> The reference in paragraph 3 of the Notes to the OECD Transfer Pricing Guidelines is to that document as it continues to evolve, rather than to the document as it exists at a certain point in time. It is well understood that the OECD Transfer Pricing Guidelines are periodically updated to reflect the ongoing development of international standards in this area. Thus, as the OECD Transfer Pricing Guidelines change, there may be corresponding changes in the respective obligations of the Contracting States under the Convention. Because the OECD is a consensus organization, the OECD Transfer Pricing Guidelines cannot be updated without the acquiescence of all of its members, including the United States and Japan."

Por lo tanto, en relación con la interpretación del anterior tratado pueden destacarse dos aspectos. Por una parte, el papel fundamental que los Estados parte reconocen a las Directrices. Por otra parte, el hecho de que expresamente se apunta que la versión de las Directrices que deberá tenerse en cuenta es siempre la última y no la que existía en el momento en que se celebró el tratado. Así, se admite la posibilidad de que la introducción de cambios en las Directrices afecte a las obligaciones derivadas del tratado, algo que para los Estados Unidos y Japón parece poco problemático ya que la aprobación de cambios en las Directrices requiere su voto favorable en el Consejo de la OCDE. Sin embargo, es evidente que el hecho de que una modificación en las Directrices afecte al contenido del tratado es contrario al principio de legalidad tributaria y priva al poder legislativo de la capacidad de controlar la afectación que se produce en los tratados, ya que en el Consejo de la OCDE participan únicamente representantes del poder ejecutivo de los distintos Estados miembros.

Para CALDERÓN CARRERO, esta interrelación entre el tratado para evitar la doble imposición entre Estados Unidos y Japón y las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia constituye un ejemplo paradigmático de integración de las Directrices, que pasan de formar parte del "contexto" a integrarse "en el texto" del tratado, maximizando la influencia de estas.[1450]

En segundo lugar hay que apuntar la existencia de acuerdos jurídicamente no vinculantes indicando que ciertos preceptos de un tratado serán interpretados según las Directrices sobre precios de transferencia, si bien sin especificar ninguna versión concreta. Ello ocurre por ejemplo en relación con los tratados entre Estados Unidos y Reino Unido de 2001 y entre Australia y Japón de 2008.

En particular, respecto a la interpretación del tratado entre los Estados Unidos y el Reino Unido, firmado el 24 de julio de 2001, ambos Estados acordaron mediante intercambio de notas diplomáticas tener en cuenta las Directrices a la hora de aplicar el art. 7 del tratado, relativo a la tributación de los beneficios empresariales:

[1450] Véase CALDERÓN CARRERO, José M., "The OECD…", ob. cit., 2007, págs. 14 y 19; y CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *Precios...*, ob. cit., 2005, pág. 92.

> "It is understood that the OECD Transfer Pricing Guidelines will apply, by analogy, for the purposes of determining the profits attributable to a permanent establishment. Accordingly, any of the methods described therein -- including profits methods -- may be used to determine the income of a permanent establishment so long as those methods are applied in accordance with the Guidelines".[1451]

Más aún, las Explicaciones Técnicas publicadas por el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos en relación con el anterior tratado también se refieren en numerosas ocasiones a las Directrices a la hora de interpretar los artículos 7 (beneficios empresariales) y 9 (empresas vinculadas).

De forma similar, también se han incluido referencias a las Directrices de la OCDE en las notas diplomáticas intercambiadas entre Australia y Japón con motivo del tratado firmado el 31 de enero de 2008, en las que, respecto al art. 9 (empresas vinculadas) se indica:

> "It is understood that both Contracting States shall undertake to conduct transfer pricing examinations of enterprises and evaluate applications for advance pricing arrangements in accordance with the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations of the Organisation for Economic Cooperation and Development (hereinafter referred to as "the OECD Transfer Pricing Guidelines"), which reflect the international consensus with respect to these issues. The domestic transfer pricing rules, including the transfer pricing methods, of each Contracting State may be applied in resolving transfer pricing cases under the Convention only to the extent that they are consistent with the OECD Transfer Pricing Guidelines".[1452]

Una tercera posibilidad, poco frecuente, consiste en recoger en un instrumento jurídicamente vinculante, como un protocolo a un tratado, que a la hora de interpretar ciertas cuestiones se tendrá en cuenta la última versión de las Directrices. Una muestra de ello es lo previsto en relación con el tratado entre Japón y los Países Bajos firmado el 25 de agosto de 2010. En el acuerdo complementario que desarrolla el procedimiento arbitral previsto en el art. 24.5 del tratado se prevé expresamente la posibilidad de que a la hora de resolver cuestiones interpretativas los árbitros recurran a instrumentos jurídicamente no vinculantes como los Comentarios al Modelo de la OCDE y las

[1451] Nota diplomática de 24 de julio de 2001 enviada por las autoridades británicas a las norteamericanas, quienes manifestaron su acuerdo mediante otra nota diplomática de la misma fecha.

[1452] Punto número 2 de la nota diplomática de 31 de enero de 2008 enviada por el Ministro de Asuntos Exteriores de Japón al Ministro de Asuntos Exteriores de Australia, quien mediante nota del mismo día expresó su acuerdo, indicando: "*The foregoing understanding being acceptable to the Government of Australia, I have the honour to confirm that Your Excellency's Note and this reply shall be regarded as constituting an agreement between the two Governments in this matter, which shall enter into force at the same time as the entry into force of the Convention. I take this opportunity to extend to Your Excellency the assurance of my highest consideration*".

Directrices sobre precios de transferencia, en particular a su última versión disponible. En concreto, en el punto número 13 del acuerdo se indica:

> "Applicable legal principles
>
> The arbitrators will decide the issues submitted to arbitration in accordance with the applicable provisions of the Convention and, subject to these provisions, of those of the domestic laws of the Contracting States.
>
> Issues of interpretation of the Convention will be decided by the arbitrators in the light of the principles of interpretation incorporated in Articles 31 to 33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties, having regard to the Commentaries of the OECD Model Tax Convention as periodically amended, as explained in paragraphs 28 to 36.1 of the Introduction to the OECD Model Tax Convention. Issues related to the application of the arm's length principle should similarly be decided having regard to the OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations".

Por último, son más frecuentes las referencias más genéricas a las Directrices, sin precisar una versión específica, en protocolos a tratados para evitar la doble imposición, cuyo contenido resulta jurídicamente vinculante del mismo modo que el tratado. Una muestra de ello es lo previsto en el protocolo al tratado entre los Estados Unidos y Bulgaria, ambos de 23 de febrero de 2007. En particular, en relación con el art. 7 de dicho tratado (beneficios empresariales) se indica:

> "The principles of the OECD Transfer Pricing Guidelines will apply for purposes of determining the profits attributable to a permanent establishment, taking into account the different economic and legal circumstances of a single entity. Accordingly, any of the methods described therein as acceptable methods for determining an arm's length result may be used to determine the income of a permanent establishment so long as those methods are applied in accordance with the Guidelines".

Referencias análogas a las Directrices se encuentran en el protocolo al tratado entre Bélgica y los Estados Unidos de 27 de noviembre de 2006, en el protocolo al tratado entre Islandia y los Estados Unidos, de 23 de octubre de 2007 y en el protocolo de 1 de junio de 2006 por el cual se modifica el tratado entre Estados Unidos y Alemania firmado el 29 de agosto de 1989, así como en las Explicaciones Técnicas del Departamento del Tesoro norteamericano a los anteriores tratados. Igualmente, la Explicación Técnica del Departamento del Tesoro norteamericano al protocolo de 21 de septiembre de 2007 que modifica el tratado celebrado entre los Estados Unidos y Canadá el 26 de septiembre de 1980 también señala que los Estados Unidos y Canadá interpretan el principio de *arm's length* de manera coherente con las Directrices de la OCDE.

c) *Estoppel*, aquiescencia y la obligación de emplear las Directrices como criterio interpretativo

Como se indicó al analizar los Comentarios al Modelo de la OCDE, también hay que plantearse hasta qué punto es posible que un Estado quede obligado a seguir lo dispuesto en las Directrices como consecuencia de los principios de *estoppel* y aquiescencia.[1453] En este sentido hay que distinguir dos posibilidades.

Por una parte, como se apuntó previamente, las Directrices pueden ser relevantes a la hora de interpretar las disposiciones de los tratados para evitar la doble imposición que siguen el art. art. 9 del Modelo de la OCDE. En relación con esta posibilidad, las Directrices pueden ser vistas como un complemento a los Comentarios al Modelo de la OCDE, de forma que lo indicado sobre la influencia del *estoppel* y la aquiescencia en el uso de los Comentarios se puede extender también a las Directrices.

Por otra parte, también suele recurrirse a las Directrices para interpretar la normativa de origen interno. En tal caso, la aplicación de instituciones propias del Derecho Internacional como la aquiescencia o el *estoppel* todavía resulta más problemática. Ello se debe a que la normativa de origen interno sobre la valoración de las operaciones entre entidades vinculadas afecta en algunos países como España tanto a operaciones de carácter nacional como internacional.

Así pues, parece claro que en el caso de operaciones entre entidades de un mismo país carece de sentido la aplicación de la doctrina del *estoppel* y de la noción de aquiescencia, ya que no existe ningún otro Estado que pueda considerarse perjudicado. Sin embargo, en el caso de las operaciones entre entidades de diferentes Estados, especialmente si ambos son Estados miembros de la OCDE, la aplicación de tales principios de Derecho Internacional podría ser adecuada. La razón es que, por consideraciones de buena fe, el hecho de haber votado a favor de la recomendación de seguir las Directrices puede comportar la necesidad de aplicarlas para no perjudicar las expectativas que los otros Estados se hayan podido formar. De todos modos, en los supuestos con elementos de internacionalidad es posible distinguir entre dos tipos de casos: aquellos en que resulta aplicable un tratado para evitar la doble imposición y aquellos en los que no.

En el primer tipo de supuestos, la existencia de un tratado incluyendo el criterio de valoración de las operaciones entre entidades vinculadas según el principio de *arm's length* comporta que las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia en propiedad no interpreten la normativa interna (o por lo menos no únicamente), sino

[1453] El análisis de esta cuestión fue recogido de forma prácticamente idéntica en una parte del estudio presentado en VEGA GARCÍA, Alberto, "¿Es obligatorio interpretar la normativa española de origen interno sobre precios de transferencia según las Directrices de la OCDE?", *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, núm. 4/2011, 2011, págs. 43-48.

fundamentalmente el artículo del tratado estableciendo tal principio. Como se ha apuntado previamente, lo expuesto sobre los principios de *estoppel* y aquiescencia en relación con los Comentarios al Modelo resultará extensible también a las Directrices.

En el segundo tipo de casos no hay que descartar la posibilidad de aplicar las nociones de aquiescencia y *estoppel*. Siguiendo el razonamiento de ENGELEN que comentamos a la hora de analizar los Comentarios al Modelo de la OCDE,[1454] podría considerarse que aquellos Estados que votaron a favor de la recomendación de seguir las Directrices de la OCDE (a pesar de poderse haber abstenido) posteriormente pueden verse obligados a seguir tales Directrices para no perjudicar las expectativas legítimas de otros Estados.

En relación con lo anterior, es importante señalar que, a diferencia de lo que sucede con el Modelo de convenio y sus Comentarios, en el caso de las Directrices no se prevé la posibilidad de que los Estados miembros e incluso los no miembros expresen su desacuerdo mediante reservas, observaciones o posiciones. Por lo tanto, para un Estado resulta más fácil mostrar su disconformidad con ciertos aspectos del Modelos o de sus Comentarios que con cuestiones específicas de las Directrices, lo que debilita la anterior posición doctrinal.

Así pues, entendemos que, como sostiene la mayoría de la doctrina en relación con el uso de los Comentarios a la hora de interpretar los tratados en vigor, el hecho de que en principio deba entenderse que las recomendaciones de la OCDE no son vinculantes comporta que si no se indica lo contrario deba continuarse presumiendo tal carácter. En consecuencia, no hay que presuponer que por el mero hecho de que un Estado haya votado a favor de la recomendación de emplear las Directrices las vaya a seguir en todos sus aspectos ya que, al fin y al cabo, se trata de una mera recomendación. Por lo tanto, sería muy improbable que la Corte Internacional de Justicia, si se planteara el caso, llegara a considerar que un Estado puede tener la legítima expectativa de que los Estados que han votado a favor de la recomendación de seguir las Directrices sobre precios de transferencia las aplicarán a la hora de configurar o interpretar su normativa interna sobre la materia, de forma que para evitar un perjuicio al Estado con tal expectativa, el otro deba seguir las Directrices de la OCDE a pesar de que en principio no sean jurídicamente vinculantes. Así pues, la aplicación de las nociones de aquiescencia y *estoppel* a este ámbito no resulta convincente.

2. Influencia en las normas consuetudinarias

Como ya se ha expuesto previamente, las Directrices se encargan de desarrollar el principio de *arm's length* contenido en los modelos de convenio. Así pues, en esta sección se analizará si las Directrices han contribuido a que este principio alcance la

[1454] Véase ENGELEN, Frank, "How "acquiescence"…", ob. cit., 2008, págs. 51-72.

naturaleza de norma consuetudinaria y, de ser así, hasta qué punto las propias Directrices pueden tener también ese carácter. Por lo tanto, en esta sección se tendrá en cuenta lo expuesto previamente sobre la influencia de las recomendaciones de las organizaciones internacionales en las normas consuetudinarias y se estudiará si se cumplen los requisitos relativos al elemento objetivo y subjetivo necesarios para afirmar que tal norma consuetudinaria existe.

En este sentido, ya puede avanzarse que la doctrina se encuentra dividida en relación con esta cuestión. De todos modos, antes de presentar las diferentes posiciones hay que advertir que, como ya se expuso en el primer capítulo, tampoco se observa una completa unanimidad en la doctrina sobre los criterios que deben satisfacerse para entender que existe una norma consuetudinaria. Por lo tanto, es lógico que la opinión de los diferentes autores a la hora de valorar si el principio de *arm's length* constituye una norma consuetudinaria se vea influida por su propia concepción de los requisitos que debe cumplir toda norma consuetudinaria de Derecho Internacional. A pesar de lo anterior, el siguiente análisis se centrará en los elementos generalmente aceptados por la doctrina.

Una de las autoras que ha sostenido más firmemente que el principio de *arm's length* constituye una norma consuetudinaria de Derecho Internacional es THOMAS.[1455] A continuación destacaremos los principales argumentos que emplea para defender tal conclusión, presentando de forma separada las cuestiones relativas al elemento objetivo y al subjetivo de las normas consuetudinarias.

Desde el punto de vista del elemento objetivo, THOMAS sostiene que efectivamente existe una práctica estatal suficientemente amplia.[1456] Así, el principio de *arm's length* se recoge tanto en los principales Modelos de Convenio para evitar la doble imposición como en la mayoría de tratados en vigor. Como se comentó previamente, tal criterio se contenía ya en los trabajos del Comité Fiscal de Sociedad de Naciones y a continuación fue recogido en términos similares por el Modelo de la OCDE y el de Naciones Unidas, en los que se basan la mayoría de tratados en vigor. Igualmente, la citada autora destaca que los Estados no se limitan a establecer tal principio en sus tratados internacionales, sino que la mayoría también lo han implementado en su normativa de origen interno.

[1455] Véase THOMAS, Chantal, "Customary...", ob. cit., 1996, págs. 99-136. Hay que destacar que la anterior autora se centra en el uso del principio de *arm's length* en el ámbito interno de los Estados Unidos, esto es, a la hora de determinar los criterios que siguen los diferentes Estados de los Estados Unidos en relación con la tributación de las empresas multinacionales. Sin embargo, THOMAS no se limita a considerar que tal principio haya pasado a constituir una norma consuetudinaria propia del ordenamiento jurídico de los Estados Unidos, sino que sostiene específicamente que tal principio ha adquirido el carácter de norma consuetudinaria de Derecho Internacional.

[1456] Ibíd., pág. 130.

Desde la perspectiva del elemento subjetivo, THOMAS emplea fundamentalmente dos argumentos para sostener que se cumple este requisito.[1457] En primer lugar, esta autora sostiene que la abundancia de tratados bilaterales que aplican el principio de *arm's length* debe ser considerada una muestra del sentido de obligación u *opinio iuris* con el que los Estados contemplan este principio. En este sentido, THOMAS destaca que la amplia red de tratados bilaterales no se limita a los países miembros de la OCDE, sino que también incluye los países en vías de desarrollo.

En segundo lugar, la anterior autora considera que, en el caso de que algún país se aparte de este criterio, existe una elevada probabilidad de que reciba una respuesta negativa por parte de la comunidad internacional. Como ejemplo de lo anterior, THOMAS cita el rechazo que produjo la introducción del método de imposición unitaria o "*formulary apportionment*" por parte de algunos de los Estados que integran los Estados Unidos en relación con la fiscalidad de las empresas multinacionales. Así, algunos de los principales socios comerciales de los Estados Unidos, como el Reino Unido y Japón, expresaron sus quejas por procedimientos diplomáticos y en el caso británico incluso se llegó advertir de la posibilidad de tomar represalias.[1458] De hecho, otros autores también han apuntado que en los casos en que un Estado se ha apartado de lo recomendado por la OCDE en materia de precios de transferencia se han producido reacciones adversas por el resto de países.[1459] Así pues, THOMAS concluye que este rechazo, que comportó cambios normativos en los Estados Unidos, es una muestra de que los Estados conciben el principio de *arm's length* como obligatorio. Más aún, hoy en día las consecuencias negativas que comporta el hecho de no aplicar el principio de *arm's length* según las Directrices de la OCDE son todavía más claras si se tiene en cuenta que pueden considerarse una práctica fiscal perjudicial contraria a los Estándares de la OCDE al respecto.[1460]

La posición de otros autores también aporta argumentos a favor de la existencia de *opinio iuris* en relación con esta cuestión. Así, EDEN sostiene la existencia de un "régimen internacional" de los precios de transferencia en el que el principio de *arm's length* ocuparía una posición preeminente. De acuerdo con la teoría de los regímenes internacionales presentada por KRASNER, estos se pueden definir como conjuntos de principios, normas, reglas y procedimientos de toma de decisiones en torno a los que

[1457] Para una exposición detallada de los argumentos relativos al elemento subjetivo, véase ibíd., págs. 130-132.

[1458] Para más detalles sobre esta cuestión, véase ibíd., pág. 131; RADAELLI, Claudio M., "Creating…", ob. cit., 1998, pág. 11; y PICCIOTTO, Sol, *International*..., ob. cit., 1992, págs. 241-243.

[1459] Así, CALDERÓN CARRERO se refiere al hecho de que durante la primera mitad de la década de 1990 determinadas medidas unilaterales de los Estados Unidos provocaron una cierta confrontación con otros países como Alemania, Japón y Suecia (CALDERÓN CARRERO, José M., "The OECD...", ob. cit., 2007, pág. 12).

[1460] Ibíd., pág. 15.

convergen las expectativas de los actores en una determinada área de las relaciones internacionales.[1461] Teniendo en cuenta esta concepción, EDEN considera que el *arm's length standard* constituye la "norma" fundamental de este régimen, entendiendo por "norma" aquellos estándares de comportamiento que se espera que sean seguidos por los miembros del régimen o que son seguidos en la práctica.[1462] Por lo tanto, puede apreciarse que la postura de esta autora conlleva admitir la existencia de *opinio iuris* en relación con el seguimiento del *arm's length standard*, por lo que, teniendo en cuenta su aplicación generalizada en la práctica, constituiría una norma consuetudinaria de Derecho Internacional.

Otros autores también se han manifestado en el mismo sentido. Así, AVI-YONAH ha indicado que el principio de *arm's length* aplicable a la fiscalidad de los precios de transferencia puede considerarse una norma consuetudinaria propia del régimen de la fiscalidad internacional.[1463] Igualmente, WOUTERS y VIDAL consideran que para el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el principio de *arm's length*, tal y como se contiene en el art. 9 del Modelo de convenio de la OCDE, tiene el carácter de norma consuetudinaria de Derecho Internacional.[1464]

Sin embargo, la idea de que el principio de *arm's length* haya adquirido el carácter de norma consuetudinaria de Derecho Internacional no goza de un respaldo unánime por parte de la doctrina. Por ejemplo, uno de los autores que ha rechazado esta posibilidad es LEPARD.[1465]

En relación con el elemento objetivo, LEPARD comparte la visión de THOMAS y acepta que efectivamente existe una práctica estatal suficientemente uniforme y coherente, especialmente respecto a la introducción del principio de *arm's length* en los tratados para evitar la doble imposición. Igualmente, el anterior autor también admite que más allá de la mención en la extensa red de tratados para evitar la doble imposición, los

[1461] Véase KRASNER, Stephen D., "Structural causes and regime consequences: regimes as intervening variables", *International Organization*, vol. 26, núm. 2, 1982, pág. 186, quien se refiere a las normas como estándares de comportamiento definidos en términos de derechos y obligaciones; a las reglas, como prescripciones específicas; y a los procedimientos de toma de decisiones, como las prácticas predominantes para la implementación de elecciones colectivas.

[1462] Véase EDEN, Lorraine, *Taxing Multinationals…,* ob. cit., 1998, pág. 108, especialmente la nota núm. 52 (pág. 660).

[1463] Véase AVI-YONAH, Reuven S., *International Tax as International Law…,* ob. cit., 2007, págs. 2 y 6-7.

[1464] La posición de los citados autores se basa en su interpretación de la Sentencia del TJUE de 12 de diciembre de 2002 (Asunto C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*), en cuyo párrafo 39 se indica que el principio de plena competencia, tal y como aparece reflejado en el art. 9 del Modelo de Convenio de la OCDE, resulta "internacionalmente reconocido". Véase WOUTERS, Jan; VIDAL, Maarten, "An International...", ob. cit., 2008, pág. 1005.

[1465] Véase LEPARD, Brian D., "Is the United States…", ob. cit., 1999, págs. 154-175.

Estados se esfuerzan por aplicar este principio en la práctica.[1466] De hecho, al presentar las características generales de las normas consuetudinarias ya se advirtió de que una norma consuetudinaria puede surgir incluso si la práctica de los Estados no es completamente uniforme, de forma coherente con la doctrina del objetor persistente.

En cambio, LEPARD no considera que se cumpla el requisito del elemento subjetivo u *opinio iuris*, esto es, para el citado autor en la actualidad los Estados no creen que sea deseable que exista una norma jurídica de alcance universal que obligue a emplear el principio de *arm's length* incluso en los casos en que no existe ningún tratado bilateral que obligue a usarlo.[1467] Según LEPARD, la anterior conclusión se justifica por dos motivos fundamentales.[1468] En primer lugar, el hecho de que los Estados hayan optado por incluir el principio de *arm's length* en tratados bilaterales en vez de emplear un tratado multilateral indica que los Estados no consideran adecuada la existencia de una obligación de carácter general, sino que prefieren negociar esta cuestión bilateralmente. Así, el citado autor destaca que, a pesar de que en el contexto de la Sociedad de Naciones se intentara inicialmente preparar una convención multilateral, tal opción no resultó viable por el rechazo de numerosos países. Igualmente, más adelante también se planteó en el marco de la OCDE y de las Naciones Unidas pero finalmente se ha llegado a la conclusión de que el empleo de tratados bilaterales es el mecanismo más adecuado.[1469] Así pues, para LEPARD, el hecho de que el principio de *arm's length* se incluya en la red de tratados bilaterales para evitar la doble imposición no es equiparable, por muy extensa que esta sea, a la mención de tal principio en un tratado multilateral.

En segundo lugar, LEPARD destaca que el hecho de que los Estados prefieran emplear tratados bilaterales en vez de uno multilateral es una muestra de que los Estados consideran que, como punto de partida, son libres para establecer la regulación que prefieran en relación con la tributación de las empresas multinacionales y, como consecuencia de esa libertad, pueden decidir celebrar o no tratados bilaterales que regulen esta cuestión. Así, a diferencia de lo que sostiene THOMAS, en general se considera que esta libertad de los Estados para decidir si eliminan la doble imposición es precisamente la norma consuetudinaria de Derecho Internacional que rige en este ámbito.[1470]

[1466] Ibíd., pág. 168.

[1467] Ibíd., págs. 168-169.

[1468] LEPARD argumenta detenidamente la cuestión del elemento subjetivo (ibíd., págs. 169-175).

[1469] El rechazo de la mayoría de Estados a celebrar un tratado multilateral para evitar la doble imposición, que incluiría el principio de *arm's length*, es comentado por LEPARD (ibíd., págs. 169-172).

[1470] Esta cuestión ya fue tratada con más detalle previamente al analizar los Modelos de tratado y sus comentarios. En la doctrina española, véase, por ejemplo, BORRÁS, Alegría, *La Doble...*, ob. cit., 1974, págs. 164-165.

En conjunto, la posición de THOMAS y LEPARD sobre el elemento objetivo necesario para la existencia de toda norma consuetudinaria de Derecho Internacional resulta aceptable y no conlleva controversias significativas. En relación con esta cuestión, no existen dudas de que el seguimiento del principio de *arm's length* en relación con la tributación de las operaciones entre entidades vinculadas constituye una práctica amplia y general de la mayoría de Estados.

Sin embargo, en relación con el elemento subjetivo, la posición de LEPARD parece más razonable ya que los Estados no se ven obligados a aplicar el principio de *arm's length* cuando no existen tratados bilaterales que lo prescriban. De todos modos, no todos los argumentos que emplea el anterior autor para sostener su postura parecen igualmente adecuados. En concreto, el hecho de que los Estados hayan optado por celebrar tratados bilaterales para evitar la doble imposición en vez de un tratado multilateral no necesariamente indica que no consideren conveniente otorgar al principio de *arm's length* el carácter de norma general. Así, LEPARD parece olvidar que los tratados bilaterales para evitar la doble imposición tratan muchos otros aspectos además del criterio a seguir para determinar los beneficios que una empresa multinacional obtiene en cado unos de los distintos países en los que opera. Por lo tanto, si los Estados no han considerado adecuado celebrar un tratado multilateral para evitar la doble imposición, probablemente ello no se deba a la falta de acuerdo sobre el uso del principio de *arm's length*. Por ejemplo, como RIXEN y SCHWARZ exponen, los tratados bilaterales permiten negociar otras cuestiones como la presión fiscal máxima que puede imponer el Estado de la fuente sobre ciertos tipos de renta, como intereses o dividendos, o la definición a aplicar (más o menos amplia) de establecimiento permanente.[1471]

Además, no hay que olvidar que según la doctrina mayoritaria los Estados no están obligados a eliminar la doble imposición, sino que, en realidad, el Derecho Internacional consuetudinario otorga una amplia libertad a los Estados para regular las cuestiones de fiscalidad internacional.

Por lo tanto, el anterior motivo es suficiente para concluir, a diferencia de THOMAS, que el principio de *arm's length* no forma parte de ninguna norma consuetudinaria de Derecho Internacional. Así pues, si el principio de *arm's length* no tiene el carácter de norma consuetudinaria, hay que entender que las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, que desarrollan el anterior principio, tampoco tendrán esa consideración.

De todos modos, como LEPARD admite, el hecho de que en la actualidad el principio de *arm's length* no tenga el carácter de una norma consuetudinaria de Derecho Internacional no significa que en el futuro no pueda adquirir tal carácter.[1472] Sin

[1471] Véase RIXEN, Thomas; SCHWARZ, Peter, "Bargaining…", ob. cit., 2008.

[1472] LEPARD, Brian D., "Is the United States…", ob. cit., 1999, pág. 175.

embargo, incluso en ese caso sería difícil que las propias Directrices llegaran a tener la consideración de norma consuetudinaria de Derecho Internacional. Ello se debe a que el carácter detallado de las previsiones contenidas en las Directrices no se corresponde con la naturaleza general que caracteriza a las normas consuetudinarias.[1473] En cambio, es probable que el principio *arm's length* encaje mejor en la categoría de principios generales del Derecho reconocidos por las naciones civilizadas, aspecto que analizaremos a continuación.

3. Influencia en los principios generales del Derecho

Como se expuso previamente, los principios generales del Derecho reconocidos por las naciones civilizadas han sido tradicionalmente una de las fuentes formales del Derecho Internacional más controvertidas. Entre las diferentes posiciones doctrinales que existen, fundamentalmente puede distinguirse entre los principios comunes a distintos ordenamientos jurídicos nacionales y los principios con un origen propiamente internacional.

En el caso del principio de *arm's length*, en su desarrollo ha tenido un papel fundamental el *soft law* elaborado por la OCDE. Sin embargo, si bien puede considerarse que en primera instancia la configuración de este principio tiene un origen internacional, hay que destacar que, como se presentará en las siguientes secciones con más detalle, ha sido recogido de forma más o menos precisa en los ordenamientos jurídicos no solo de los países miembros de la OCDE sino también de muchos Estados no miembros. Así pues, la doctrina ha apuntado que se trata de un principio aceptado en prácticamente todos los países, aunque pueden existir divergencias en cuanto a su aplicación.[1474]

Adicionalmente hay que recordar que la doctrina ha admitido la existencia de principios generales del Derecho reconocidos por las naciones civilizadas aplicables primordialmente en ciertos sectores del Derecho Internacional, como el ámbito de los derechos humanos o el de la protección del medio ambiente, de forma que también habría que admitir la posibilidad de que existan principios generales sobre cuestiones de fiscalidad internacional.

Por lo tanto, independientemente de si se entiende que los principios previstos en el art. 38.1.c) del Estatuto de la CIJ deben derivar de los distintos ordenamientos nacionales o bien pueden derivar directamente de instrumentos internacionales, el principio de *arm's length* parece un buen candidato a constituir uno de estos principios aplicables al ámbito de la fiscalidad internacional. Aunque hay que tener en cuenta que en general se

[1473] En este sentido se manifiesta BULLEN, Andreas, *Arm's Length…*, ob. cit., 2011, pág. 34.

[1474] Véase HAMAEKERS, Hubert, "Arm's Length…", ob. cit., 2002, pág. 39.

entiende que los Estados no están obligados a corregir la doble imposición, puede considerarse que en el caso de que dos países quieran evitar la doble tributación de los beneficios de empresas multinacionales, la alternativa más ampliamente aceptada consiste en aplicar el principio de *arm's length*.

En este sentido, en los Comentarios a las Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales, el principio de *arm's length* ha sido calificado por los propios gobiernos de los Estados miembros de la OCDE y por los de otros países que también se han adherido a estas Directrices como el estándar internacional para distribuir los beneficios entre empresas vinculadas. Igualmente, los países que se han adherido a las Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales (con la excepción de Brasil) también recomiendan a las empresas multinacionales que sigan lo dispuesto en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia para aplicar el principio de *arm's length*.[1475] Por lo tanto, este principio se ha recogido en los ordenamientos jurídicos de un amplio número de países, pero un actor internacional, la OCDE, ha desarrollado un papel central en su difusión.

De todos modos, no hay que olvidar que la relevancia práctica de los principios generales del Derecho reconocidos por las naciones civilizadas ha sido muy limitada en la jurisprudencia de la Corte Internacional de Justicia. Más aún, incluso si se aceptara que el principio de *arm's length* constituye uno de tales principios, todavía habría que determinar cuál es el papel que juegan las Directrices en relación con tal principio. En otras palabras, si bien es cierto que la finalidad principal de las Directrices consiste en desarrollar el anterior principio para facilitar su aplicación en la práctica, ello no significa que las Directrices en sí puedan ser vistas como una fuente formal de Derecho Internacional. Por lo tanto, las Directrices serían únicamente relevantes como criterio para interpretar y aplicar el anterior principio.

B. Perspectiva nacional: influencia en la legislación, especialmente en su interpretación por las autoridades tributarias y por la jurisprudencia de distintos Estados

Además de influir en las fuentes formales del Derecho Internacional, las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia también pueden repercutir en los ordenamientos jurídicos nacionales. De hecho, como veremos a continuación, su influencia a la hora de interpretar la legislación es muy significativa en numerosos países.

Sin embargo, a pesar de que lo habitual sea que las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia se empleen directamente para interpretar la normativa de origen interno, BULLEN considera que en general a la hora de analizar la tributación de las

[1475] Véase OCDE, *OECD Guidelines*..., ob. cit., 2011, págs. 62 y 63.

operaciones entre entidades vinculadas de diferentes Estados debería procederse siguiendo tres pasos. En primer lugar habría que interpretar los tratados para evitar la doble imposición según lo previsto en las Directrices; en segundo lugar, la normativa de origen interno según los criterios interpretativos del propio Estado; y, por último, determinar si el tratado (interpretado según las Directrices) restringe la aplicación de la normativa interna (interpretada según los criterios internos). [1476] De todos modos, el anterior autor es consciente de que las propias Directrices, al invitar a los Estados a seguir su contenido en sus prácticas internas sobre precios de transferencia, fomentan que sean aplicadas directamente a la hora de interpretar la normativa de origen interno, esto es, incluso en aquellos casos sin elementos internacionales.[1477]

El interés de la OCDE en que las Directrices repercutan en los ordenamientos jurídicos nacionales es lógico si se tiene en cuenta que el principio de *arm's length* contenido en los tratados para evitar la doble imposición es desarrollado normalmente también a nivel interno, de forma que para asegurar una correcta aplicación de los tratados es conveniente que no haya divergencias significativas entre los Estados parte a la hora de aplicarlos. En este sentido, las Directrices se convierten en una referencia común particularmente útil para alcanzar tal fin.[1478]

Seguidamente se analiza la influencia de las Directrices sobre precios de transferencia en los ordenamientos jurídicos de múltiples Estados, tanto miembros como no miembros de la OCDE. Para cada uno de los países se seguirá la siguiente estructura. En primer lugar, se presenta brevemente la normativa sobre precios de transferencia contenida en fuentes formales de origen interno, como legislación y reglamentos, para examinar si siguen lo previsto en las Directrices. Posteriormente se estudia la posición de las Administraciones tributarias, manifestada fundamentalmente en instrumentos como circulares o guías, sobre el papel de las Directrices a la hora de aplicar la normativa interna. La última parte se ocupa de la jurisprudencia para comprobar la atención que los tribunales prestan a las Directrices. De todos modos, hay que tener en cuenta que en algunos países puede no haber sentencias o publicaciones de la

[1476] BULLEN se refiere en concreto a la situación en Noruega, pero la práctica de interpretar la normativa interna según las propias Directrices es habitual en muchos otros Estados (BULLEN, Andreas, *Arm's Length...*, ob. cit., 2011, págs. 41-42).

[1477] Ibíd., págs. 41-42. En concreto, las Directrices establecen: "*OECD member countries are encouraged to follow these Guidelines in their domestic transfer pricing practices, and taxpayers are encouraged to follow these Guidelines in evaluatig for tax purposes whether their transfer pricing complies with the arm's length standard*" (OCDE, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, París, 2010, Prefacio, párrafo 16).

[1478] En relación con la conveniencia de seguir criterios interpretativos uniformes, véase VOGEL, Klaus, "Einleitung", ob. cit., 2008, págs. 142-145. BRAUNER también destaca que los criterios de las Directrices de la OCDE han penetrado en la normativa de muchos Estados no miembros de esta organización internacional (BRAUNER, Yariv, "An International…", ob. cit., 2003, pág. 274).

Administración tributaria que se refieran a las Directrices de la OCDE, por lo que la estructura de la exposición será más breve en estos casos.

Tras el estudio individualizado del papel de las Directrices de la OCDE en el ordenamiento jurídico de múltiples países, se presentará una síntesis en la que se compararán los aspectos más relevantes, como los diferentes tipos de referencias a las Directrices que pueden apreciarse en la legislación, en la posición de la Administración tributaria (manifestada en la doctrina administrativa, en circulares y en otros documentos publicados por las autoridades tributarias) y en la jurisprudencia tanto de Estados miembros como no miembros de la OCDE.

1. Estados miembros de la OCDE

Entre los Estados de la OCDE que se analizan se incluyen países de diferente tipo en relación con aspectos como el tamaño de su economía, su tradición jurídica o el tiempo que hace que son miembros de la OCDE.

a) Alemania

i. Influencia en las fuentes formales del Derecho

El principio básico de que las transacciones económicas internacionales que se lleven a cabo con entidades vinculadas deben valorarse de acuerdo con los precios que se hubieran fijado en condiciones de libre mercado se encuentra previsto en el §1(1) de la Ley sobre la Imposición de las operaciones internacionales (*Außensteuergesetz*).[1479] En concreto, se establece que en este tipo de operaciones los precios de transferencia deben fijarse como si se hubieran acordado entre terceros independientes en condiciones equiparables.[1480]

En relación con lo anterior, la misma ley establece también qué cabe entender por entidad vinculada y los métodos a utilizar para determinar los precios que se hubieran fijado en condiciones de libre mercado. Así, por ejemplo, de acuerdo, con el §1(2), se considera que existe vinculación cuando una parte participa en la otra por lo menos en un 25% o bien cuando ejerce una influencia dominante. Igualmente, también existe

[1479] *Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz), vom 8. September 1972* (BGBl. I S. 1713).

[1480] El tenor literal de la citada normativa es: "*Werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus einer Geschäftsbeziehung zum Ausland mit einer ihm nahe stehenden Person dadurch gemindert, dass er seiner Einkünfteermittlung andere Bedingungen, insbesondere Preise (Verrechnungspreise), zugrunde legt, als sie voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten (Fremdvergleichsgrundsatz), sind seine Einkünfte unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen, wie sie unter den zwischen voneinander unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären*".

vinculación si tal control es ejercido por un tercero sobre el contribuyente y la otra entidad que participa en la operación.[1481] Por otra parte, el §1(3) indica que los métodos generalmente conocidos como tradicionales, esto es, el método del precio libre comparable, el del coste incrementado y el del precio de reventa son los que deben emplearse de forma prioritaria, si bien se admiten otras posibilidades cuando la aplicación de los anteriores no sea viable.

Además de lo previsto en la *Außensteuergesetz*, otros preceptos legales también se refieren a cuestiones relacionadas con el problema de los precios de transferencia. Así, la Ley del Impuesto sobre Sociedades (*Körperschaftsteuergesetz*)[1482] también indica expresamente en su §8(3) a la inadmisibilidad de utilizar los precios de transferencia para efectuar distribuciones de beneficios o capitalizaciones encubiertas (*verdeckte Gewinnausschüttung*).[1483] Igualmente, la Ley General Tributaria alemana (*Abgabenordnung*)[1484] contiene algunas referencias específicas en relación con la obligación de documentar este tipo de operaciones (§90(3)) e incluso se prevén sanciones específicas en caso de incumplimiento (§162(4)).

[1481] En concreto, los supuestos en que se considera que existe vinculación se establecen del siguiente modo: "*Dem Steuerpflichtigen ist eine Person nahestehend, wenn*

1. die Person an dem Steuerpflichtigen mindestens zu einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt (wesentlich beteiligt) ist oder auf den Steuerpflichtigen unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben kann oder umgekehrt der Steuerpflichtige an der Person wesentlich beteiligt ist oder auf diese Person unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben kann oder

2. eine dritte Person sowohl an der Person als auch an dem Steuerpflichtigen wesentlich beteiligt ist oder auf beide unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben kann oder

3. die Person oder der Steuerpflichtige imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Steuerpflichtigen oder die Person einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluß auszuüben oder wenn einer von ihnen ein eigenes Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat".

[1482] *Körperschaftsteuergesetz (KStG), vom 15. Oktober 2002* (BGBl. I S. 4144).

[1483] El §8(3) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades indica: "*Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird. Auch verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Ausschüttungen jeder Art auf Genussrechte, mit denen das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös der Kapitalgesellschaft verbunden ist, mindern das Einkommen nicht. Verdeckte Einlagen erhöhen das Einkommen nicht. Das Einkommen erhöht sich, soweit eine verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat. Satz 4 gilt auch für eine verdeckte Einlage, die auf einer verdeckten Gewinnausschüttung einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person beruht und bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurde, es sei denn, die verdeckte Gewinnausschüttung hat bei der leistenden Körperschaft das Einkommen nicht gemindert. In den Fällen des Satzes 5 erhöht die verdeckte Einlage nicht die Anschaffungskosten der Beteiligung*".

[1484] *Abgabenordnung (AO), vom 1. Oktober 2002* (BGBl. I S. 3866, ber. I S. 61).

ii. Influencia en los posicionamientos de las autoridades tributarias

Al igual que en muchos otros países, dada la brevedad de la legislación sobre precios de transferencia, el Ministerio Federal de Finanzas (*Bundesministerium der Finanzen*) ha tratado esta cuestión con más detalle en diferentes Circulares (*Verwaltungsvorschriften*). Tales circulares vinculan únicamente a los órganos de la Administración tributaria alemana pero no regulan los derechos y obligaciones de los contribuyentes, esto es, su razón de ser es conseguir que la aplicación de la normativa tributaria sea homogénea y de esta forma se garantice el principio de igualdad ante la Ley recogido en el art. 3 de la Constitución alemana.

La Circular que trata de forma más destacada esta cuestión es la publicada el 12 de abril de 2005, relativa a los principios y procedimientos administrativos a seguir en los casos de operaciones vinculadas.[1485] En concreto, se ocupa de las obligaciones de la Administración tributaria y de los deberes de colaboración de los contribuyentes, por ejemplo en relación con la forma de documentar las operaciones vinculadas de carácter internacional. Igualmente, también se presentan de forma didáctica, incluso con ejemplos prácticos, los diferentes métodos existentes para determinar los precios que se hubieran fijado en condiciones de libre competencia, así como la forma de calcular las sanciones que proceden en el caso de que los contribuyentes no cumplan con sus deberes de colaboración. En este sentido, hay que destacar que la circular contiene constantes referencias a lo dispuesto en las Directrices de la OCDE.[1486]

Más recientemente, el Ministerio Federal de Finanzas ha publicado en fecha de 13 de octubre de 2010 una circular[1487] que analiza la normativa sobre *Funktionsverlagerung* o "transferencia de funciones" entre empresas vinculadas que también se remite en numerosas ocasiones a lo dispuesto en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, si bien la regulación alemana sobre esta cuestión contiene numerosas particularidades.

[1485] *Schreiben betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren), vom 12. April 2005* (BStBl. I 2005 S. 570).

[1486] CALDERÓN CARRERO apunta que la integración de las Directrices de la OCDE en los ordenamientos nacionales mediante circulares administrativas tiene la ventaja de que limita en cierto modo la "interpretación dinámica" del principio de *arm's length*, favoreciendo por lo tanto el principio de seguridad jurídica. Sin embargo, el anterior autor apunta que la práctica alemana no siempre ha sido clara al respecto y, así, tras la publicación de las Directrices de 1995 se plantearon dudas sobre sobre la versión de las Directrices a la que se referían las circulares (CALDERÓN CARRERO, José M., "The OECD...", ob. cit., 2007, págs. 23-24).

[1487] *Schreiben betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen (Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung), vom 13. Oktober 2010* (BStBl. I 2010 S. 774).

iii. Influencia en la jurisprudencia

Los ejemplos de sentencias en que existen referencias directas a las Directrices de la OCDE son escasos. Como excepción puede citarse la sentencia del Tribunal Federal de Finanzas (*Bundesfinanzhof*) de 17 de octubre de 2001 (I R 103/00). En concreto, tal sentencia trata el caso de una sociedad alemana dedicada a la distribución de prendas de vestir y accesorios de modo que realiza habitualmente transacciones con dos sociedades vinculadas residentes en Luxemburgo e Italia. A la hora de analizar los resultados de la sociedad alemana, la Administración tributaria considera que los precios pagados por los productos adquiridos eran excesivos, esto es, que se habían utilizado los precios de transferencia para efectuar una distribución encubierta de beneficios, la cual es una práctica expresamente prohibida por el §8(3) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (*Körperschaftsteuergesetz*).

A la hora de analizar la aplicación de la normativa por la instancia judicial anterior (el *Finanzgericht* de Düsseldorf), el *Bundesfinanzhof* recuerda que, tal y como establecen las Directrices de la OCDE, la determinación de los precios de transferencia que se hubieran fijado en condiciones de libre competencia no es una ciencia exacta y es frecuente que haya dificultades para obtener toda la información necesaria (párrafo 1.12 de las Directrices), especialmente cuando se aplica el método del margen neto del conjunto de operaciones (párrafo 3.30 de las Directrices). Más aún, el *Bundesfinanzhof* considera que es incorrecto que el *Finanzgericht* intente determinar "el" precio que se hubiera establecido entre partes independientes, ya que como las Directrices expresamente indican, en numerosas ocasiones lo más adecuado será establecer un rango de precios aceptables, especialmente cuando se aplique el método del margen neto del conjunto de operaciones (párrafo 1.45 de las Directrices).[1488] Posteriormente, tal rango de valores podrá reducirse aplicando el análisis de comparabilidad previsto en las Directrices (párrafos 1.15 a 1.35 de las Directrices).[1489]

[1488] La sentencia trata esta cuestión con los siguientes términos: "*Die Ermittlung des FG ist aber auch deshalb fehlerhaft, weil sie erkennbar von der Zielvorstellung getragen wird, den „einen" angeblich richtigen Fremdvergleichspreis ermitteln zu müssen. Das FG hat nicht erkannt, dass der Fremdvergleichspreis in der Regel - und dieser Regelsatz gilt typischerweise auch im Streitfall - aus einer Bandbreite von Preisen besteht, was sich nicht nur aus dem Unterschied zwischen übernommenen Funktionen und Risiken, sondern ebenso z. B. aus unterschiedlichen Unternehmensstrategien und Zielsetzungen erklären kann. Unabhängige Unternehmen müssen auch bei vergleichbaren Bedingungen nicht immer den gleichen Preis nehmen bzw. bezahlen. Tz. 1.45 der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze fordert ausdrücklich die steuerliche Anerkennung entsprechender Bandbreiten. Deshalb sprechen im Streitfall auch die vom FG im Übrigen getroffenen Feststellungen dafür, dass der richtige Verrechnungspreis nicht auf der Basis einer Rohgewinnmarge von exakt 24 v. H. zu ermitteln ist, sondern dass insoweit eine Bandbreite in Betracht zu ziehen ist*" (apartado III.A.1.d)ee) de la sentencia).

[1489] Respecto a otras referencias a las Directrices de la OCDE contenidas en la sentencia, véanse especialmente los apartados III.A.1c)bb) y III.A.1.d)ee).

Así pues, puede apreciarse que en este caso el *Bundesfinanzhof* tiene en cuenta lo previsto en las Directrices de la OCDE a la hora de aplicar lo establecido en la normativa alemana sobre precios de transferencia. De hecho, puede observarse que lo dispuesto en las Directrices tiene una influencia decisiva en este caso, ya que es el argumento que emplea el *Bundesfinanzhof* para determinar que la actuación del *Finanzgericht* no fue adecuada dado que en vez de un único valor admisible lo correcto hubiera sido determinar un rango de precios aceptables bajo condiciones de libre competencia.

b) Australia

i. Influencia en las fuentes formales del Derecho

Recientemente se han introducido reformas importantes en la normativa australiana sobre precios de transferencia. Mediante la *Tax Laws Amendment (Countering Tax Avoidance and Multinational Profit Shifting) Act 2013*, de 29 de junio de 2013, se sustituyó la anterior regulación, que era muy breve y se encontraba en la *Division 13 of Part III of the Income Tax Assessment Act 1936* (en la versión dada por la *Income Tax Assessment Amendment Bill 1982*), por nuevas reglas introducidas en la *Income Tax Assessment Act 1997*. En concreto, la nueva *Subdivision 815-B* de la ley que se acaba de mencionar en último lugar establece que las operaciones entre entidades vinculadas se valorarán según el principio de *arm's length*.[1490] Igualmente, la reciente reforma legislativa ha profundizado en algunos ámbitos que anteriormente no se trataban, como las obligaciones que deben cumplir los contribuyentes en relación con la documentación de este tipo de operaciones, cuestión que actualmente se ha desarrollado en la *Subdivision 284-E*, *Schedule 1*, de la *Taxation Administration Act 1953*.

La influencia de la OCDE en esta reforma legislativa puede apreciarse claramente en el *Explanatory Memorandum* relativo a la *Tax Laws Amendment (Countering Tax Avoidance and Multinational Profit Shifting) Act 2013*, en el que se indica la necesidad de adaptar la legislación australiana a las Directrices de la OCDE, las cuales se

[1490] El tenor literal de la norma es el siguiente:

"*The object of this Subdivision is to ensure the following amounts are appropriately brought to tax in Australia, consistent with the arm's length principle:*

(a) profits which would have accrued to an Australian entity if it had been dealing at arm's length, but, by reason of non-arm's length conditions operating between the entity and its foreign associated entities, have not so accrued;

(b) profits which an Australian permanent establishment (within the meaning of the relevant international tax agreement) of a foreign entity might have been expected to make if it were a distinct and separate entity engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, but dealing wholly independently".

consideran el estándar internacional en la materia.[1491] Más aún, la nueva legislación sobre precios de transferencia señala expresamente que, si no se indica lo contrario, será interpretada de acuerdo con la versión de 2010 de las Directrices de la OCDE.[1492]

ii. Influencia en los posicionamientos de las autoridades tributarias

Dado que hasta 2013 la legislación tributaria sobre esta materia había sido muy sucinta, la Administración había desarrollado numerosos aspectos mediante *taxation rulings*. Estos instrumentos no tienen rango reglamentario, sino que simplemente informan sobre cómo interpreta la Administración tributaria la legislación, esto es, su finalidad no es propiamente desarrollar la normativa existente sino aclararla.

Entre los *taxation rulings* en que se aprecia más claramente la relevancia de la posición de la OCDE pueden citarse algunos relativos a la normativa anterior, si bien se prevé que en los próximos meses sean sustituidos por otros nuevos. Así, el *Taxation Ruling 94/14 (Income tax: application of Division 13 of Part III (international profit shifting) - some basic concepts underlying the operation of Division 13 and some circumstances in which section 136AD will be applied)* incluye constantes referencias al Informe de la OCDE sobre precios de transferencia a la hora de tratar cuestiones como los métodos que pueden emplearse para valorar una transacción de acuerdo con el principio *arm's length* o las obligaciones de documentación de este tipo de operaciones. Posteriormente, la Administración tributaria amplió y actualizó su análisis de la legislación con el *Taxation Ruling 95/23*, sobre procedimiento a seguir para alcanzar un acuerdo previo de valoración, el *Taxation Ruling* 97/20, dedicado específicamente a los métodos para valorar las operaciones vinculadas, el *Taxation Ruling 98/11*, que trata los requisitos de documentación o el *Taxation Ruling 1999/1*, sobre prestaciones de servicios dentro de

[1491] Véanse, por ejemplo, los párrafos 2.1, 2.5, 2.6, 2.26, 2.31, 3.2, 3.22 y 3.27 del *Explanatory Memorandum*.

[1492] La *Section 815-135 of Subdivision 815-B* apunta:

"*Guidance*

(1) For the purpose of determining the effect this Subdivision has in relation to an entity, identify arm's length conditions so as best to achieve consistency with the documents covered by this section.

(2) The documents covered by this section are as follows:

> *(a) the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, as approved by the Council of the Organisation for Economic Cooperation and Development and last amended on 22 July 2010;*
>
> *(b) a document, or part of a document, prescribed by the regulations for the purposes of this paragraph.*

(3) However, the document mentioned in paragraph (2)(a) is not covered by this section if the regulations so prescribe.

(4) Regulations made for the purposes of paragraph (2)(b) or subsection (3) may prescribe different documents or parts of documents for different circumstances".

un grupo de empresas. Estos últimos documentos contienen numerosas referencias a las Directrices de la OCDE publicadas en 1995. Así, por ejemplo, tanto el *Taxation Ruling 97/20* como el *98/11* apuntan expresamente que siguen lo dispuesto en las Directrices.[1493]

En relación con los cambios legislativos introducidos en junio de 2013, la Administración tributaria ha publicado en abril de 2014 dos borradores de *taxation rulings* sobre la aplicación de los nuevos preceptos sobre precios de transferencia de la *Income Tax Assessment Act 1997* y sobre la nueva normativa sobre obligaciones de documentación. En ambos casos, los borradores (*Draft Taxation Rulings 2014/D3* y *2014/D4*) reiteran la necesidad de interpretar la legislación australiana según las Directrices y se refieren a ellas en numerosas ocasiones a la hora de desarrollar aspectos como la forma de aplicar los métodos de valoración admisibles.[1494]

iii. Influencia en la jurisprudencia

En la jurisprudencia australiana es posible encontrar también referencias a las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. En concreto, puede citarse como ejemplo la sentencia *SNF (Australia) Pty Ltd v. Commissioner of Taxation*, [2010] FCA 635, dictada por la *Federal Court of Australia* el 25 de junio de 2010. En este sentido, hay que tener en cuenta que este tribunal tiene jurisdicción en materia tributaria (conoce casos tanto en primera instancia como en apelación) y sus resoluciones pueden ser recurridas ante la *High Court of Australia*, que es el más alto tribunal en este país.

En la citada sentencia se plantea una controversia relativa a la valoración de las materias primas que una sociedad australiana adquiría de su matriz francesa ya que la Administración tributaria considera que los precios pagados por la filial australiana eran excesivamente altos en comparación con los que se hubieran pagado entre dos partes independientes. Para resolver el caso fundamentalmente se tiene en cuenta la normativa

[1493] El *Taxation Ruling 97/20* indica: "*The organisation of this Ruling follows the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations released by the Organisation for Economic Co-operation and Development in 1995 ('1995 OECD Report'); Chapters I to III are covered by this Ruling.*

This Ruling generally accepts the principles in the 1995 OECD Report. Differences in emphasis or extensions of OECD principles adopted by the ATO are clearly indicated in the Ruling. Further Rulings may be issued dealing with the application of the principles in this Ruling to specific kinds of dealings, such as those dealt with in other Chapters of the 1995 OECD Report" (párrafos 5 y 6).

De forma similar, en el párrafo 1.5 del *Taxation Ruling 98/11* se señala: "*The ATO [Australian Taxation Office] will follow as closely as practicable the OECD publication 'Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations', 1995, OECD ('the 1995 OECD Report') (see paragraphs 1.13 and 1.14 of TR 97/20)*".

[1494] Véanse, por ejemplo, los párrafos 17, 75, 92 y 97 del *Draft Taxation Ruling 2014/D3* y los párrafos 12, 63 y 100 del *Draft Taxation Ruling 2014/D4*.

australiana sobre esta materia (*Division 13 of the Income Tax Assessment Act 1936*) y se indica que si se tuviera en cuenta lo previsto en el tratado para evitar la doble imposición celebrado entre Australia y Francia se llegaría al mismo resultado ya que no añade nada diferente.

Para establecer si la valoración efectuada por la filial australiana fue adecuada, el tribunal recuerda que la normativa australiana no prescribe ninguna metodología en particular para determinar los precios que se hubieran aplicado en condiciones de libre competencia, de forma que el propio tribunal es el que debe determinar la forma más adecuada para llevar a cabo la valoración. En este sentido, las partes indicaron la conveniencia de tener en cuenta lo dispuesto en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, tanto en la versión de 1979 como en la posterior de 1995. De todos modos, si bien el tribunal reconoce que las Directrices son un instrumento orientador útil, el tribunal recuerda que no tienen carácter vinculante y decide no basarse en ellas para interpretar la normativa interna.[1495]

De todos modos, en otros casos sí que se tienen en cuenta las Directrices, especialmente cuando pueden emplearse para reforzar la posición del tribunal. A título de ejemplo puede citarse la sentencia *Roche Products Pty Limited v. Commissioner of Taxation* [2008] AATA 639, dictada por el *Administrative Appeals Tribunal* el 22 de julio de 2008 (tal tribunal constituye normalmente la primera instancia en el ámbito administrativo). En tal sentencia, en la que se analiza la valoración de una serie de transacciones efectuadas por empresas farmacéuticas vinculadas, el tribunal considera, además de lo dispuesto en la normativa australiana, el contenido de las Directrices y llega a una decisión que es coherente con estas.[1496]

[1495] En concreto, el tribunal indica (párrafos 58 y 59): "*Both the 1979 and the 1995 guidelines have a role in assisting the Court in considering the appropriate methodology and the way in which methodologies are to be applied. I refer to the 1995 guidelines as a convenient reference to the various methods that have been adopted or referred to in determining arm's length consideration. However, the 1995 guidelines do not dictate to the Court any one or more appropriate methods, and are just what they purport to be, guidelines. I treat them effectively as part of the submissions of Counsel as referring to a number of methods by which an arm's length consideration might be calculated. I have not relied upon any of the guidelines for the purposes of interpreting Div 13*".

[1496] El tribunal tiene en cuenta el contenido de las Directrices y de hecho presenta en la sentencia un resumen de los aspectos más relevantes de su contenido (véanse en especial los párrafos 34 a 40 de la sentencia).

c) Austria

i. Influencia en las fuentes formales del Derecho

Según la legislación austríaca, las operaciones entre entidades vinculadas deben valorarse de acuerdo con los precios que hubieran correspondido en condiciones de plena competencia. En relación con las personas físicas, tal criterio se encuentra recogido en la Ley del Impuesto sobre la Renta (*Einkommensteuergesetz*).[1497] En concreto, su parágrafo 6, apartado 6, se refiere específicamente a las transmisiones de bienes o prestaciones de servicios con carácter internacional y determina en qué casos hay que entender que existe vinculación (por ejemplo, en los casos en que el contribuyente tiene una participación superior al 25% en la sociedad extranjera o bien si una misma persona lleva a cabo funciones de dirección en dos sociedades).[1498]

Respecto a las personas jurídicas, tal cuestión es regulada por la Ley del Impuesto sobre Sociedades (*Körperschaftsteuergesetz*).[1499] En particular, el parágrafo 8 de dicha ley impide expresamente las distribuciones encubiertas de beneficios, por lo que las operaciones entre entidades vinculadas deberán valorarse por su valor normal de mercado.[1500]

[1497] *Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988).*

[1498] El tenor literal del parágrafo 6, apartado 6, a) es el siguiente: "*Werden Wirtschaftsgüter eines im Inland gelegenen Betriebes (Betriebsstätte) ins Ausland in einen anderen Betrieb (Betriebsstätte) überführt oder werden im Inland gelegene Betriebe (Betriebsstätten) ins Ausland verlegt, sind die ins Ausland überführten Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die im Falle einer Lieferung an einen vom Steuerpflichtigen völlig unabhängigen Betrieb angesetzt worden wären, wenn*

– der ausländische Betrieb demselben Steuerpflichtigen gehört,

– der Steuerpflichtige Mitunternehmer des ausländischen und/oder des inländischen Betriebes ist,

– der Steuerpflichtige an der ausländischen Kapitalgesellschaft oder die ausländische Kapitalgesellschaft am Steuerpflichtigen wesentlich, das ist zu mehr als 25%, beteiligt ist oder

– bei beiden Betrieben dieselben Personen die Geschäftsleitung oder die Kontrolle ausüben oder darauf Einfluss haben.

Dies gilt sinngemäß für sonstige Leistungen".

[1499] *Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (Körperschaftsteuergesetz 1988 - KStG 1988).*

[1500] El tenor literal de la normativa es el siguiente: *"§ 8. (1) Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. § 6 Z 14 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988 ist sinngemäß anzuwenden. Bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters ist der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam.*

(2) Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder

Aparte de los anteriores preceptos de carácter general, la legislación austríaca no regula otras cuestiones relevantes como los métodos que se consideran adecuados para valorar las operaciones vinculadas ni se establecen requisitos de documentación particulares o procedimientos específicos para alcanzar acuerdos previos de valoración.

ii. Influencia en los posicionamientos de las autoridades tributarias

Dada la brevedad de la legislación austríaca sobre esta materia es lógico que se tomaran medidas para asistir al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones. En este sentido, el caso austríaco resulta relativamente particular ya que las Directrices fueron traducidas y publicadas en el Diario Oficial de la Administración Tributaria Austríaca (*Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung, -AÖFV-*).[1501] De todos modos, la mayor parte de la doctrina austríaca considera que a pesar de su publicación las Directrices no son jurídicamente vinculantes y deben ser vistas únicamente como instrucciones generales del Ministerio Federal de Finanzas. Como VETTEL destaca, tales circulares (*Erlässe*) tienen meramente un carácter informativo y no generan derechos u obligaciones para los contribuyentes, pero en virtud del principio de buena fe, la Administración tributaria debe seguir lo dispuesto en las Directrices. Sin embargo, el anterior autor apunta que en la práctica los contribuyentes se ven obligados a seguir las Directrices si no quieren tener que recurrir ante los tribunales.[1502]

Otro aspecto relevante ha sido la publicación en 2010 por parte del Ministerio Federal de Finanzas de unas directrices propias sobre precios de transferencia (*Richtlinie des BMF vom 28.10.2010*, BMF-010221/2522-IV/4/2010), las cuales no resultan vinculantes para los contribuyentes ni para los tribunales, pero sí que deben ser seguidas por los órganos de la Administración tributaria. La influencia de la Directrices de la OCDE en las directrices austríacas es clara ya que estas últimas indican en sus primeros párrafos que el principio de *arm's length* recomendado por la OCDE se ha convertido en un estándar internacional y apuntan que los criterios del Ministerio Federal de Finanzas se han adaptado a la versión de 2010 de las Directrices de la OCDE. Además, a lo largo de las directrices austríacas se incluyen frecuentes referencias a las Directrices de la OCDE con la finalidad de interpretar o clarificar la normativa de este país.

- *entnommen oder*

- *in anderer Weise verwendet wird*".

[1501] Véase AÖFV 1996/114, AÖFV 1997/122 y AÖFV 2000/171.

[1502] En relación con esta cuestión, véase VETTEL, Tobias, "Die normative…", ob. cit., 1996, págs. 14-17, quien considera que el principio de buena fe no puede justificar en ningún caso una aplicación de las Directrices que sea contraria a lo dispuesto en normas de rango legal.

iii. Influencia en la jurisprudencia

A continuación presentaremos el papel de las Directrices de la OCDE en la jurisprudencia del Tribunal Administrativo (*Verwaltungsgerichtshof*), que es el alto tribunal encargado de decidir sobre la legalidad de la actuación de la Administración y cuyas resoluciones solo pueden ser recurridas ante el Tribunal Constitucional.

Por una parte, hay que señalar que la sentencia de 28 de enero de 2003 (referencia núm. 99/14/0100), admite que las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia deben considerarse un complemento al Comentario al art. 9 del Modelo de la OCDE, por lo que solo puede recurrirse a ellas a la hora de interpretar tratados internacionales basados en el Modelo de la OCDE, pero no cuando haya que interpretar la normativa austríaca de origen interno. En consecuencia, dado que en el caso tratado por la sentencia solo existen dudas respecto a la interpretación de un precepto de la Ley del Impuesto sobre la renta, el tribunal considera que lo dispuesto en las Directrices no afecta la resolución de dicho asunto.[1503]

Posteriormente, en la sentencia de 13 de septiembre de 2006 (referencia núm. 2002/13/0190), el *Verwaltungsgerichtshof* analiza un caso en que una sociedad adquiere una determinada materia prima (caucho) a una entidad vinculada por un precio prácticamente tres veces superior al que cobraban otras empresas del sector. Según la opinión de la Administración tributaria, el hecho de que el precio cobrado entre las entidades vinculadas fuera tan alto en comparación con el valor de mercado de la materia prima muestra que se estaban utilizando los precios de transferencia para efectuar una distribución encubierta de beneficios. Sin embargo, el contribuyente alega

[1503] En concreto, la sentencia señala: "*Gegen die Anerkennung der Zahlungen als Betriebsausgaben spreche ein weiterer Umstand: die mitbeteiligte Partei habe zur Stützung ihres Vorbringens auf Art. 9 des OECD -Musterabkommens verwiesen. Dem halte der Beschwerdeführer den Inhalt des Kapitel III Abschnitt 1 lit. A.89 der OECD -Verrechnungspreisgrundsätze 1997 entgegen.* [...]

Im Ergebnis gelingt es dem beschwerdeführenden Präsidenten mit dem letztgenannten Vorbringen, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. In der Gegenschrift der mitbeteiligten Partei wird zu diesem Vorbringen ausgeführt, bei den OECD -Verrechnungspreisgrundsätzen handle es sich lediglich um eine Empfehlung des OECD -Steuerausschusses, der keine normative Bedeutung zukomme. Die Verrechnungspreisrichtlinien seien nichts anderes als ein besonders ausführlicher Kommentar zu Art. 9 des OECD -Musterabkommens. Sie könnten daher lediglich eine Auslegungshilfe zu Art. 9 des OECD -Musterabkommens und den Art. 9 OECD -Musterabkommen nachgebildeten bilateralen Abkommensvorschriften darstellen. Im gegenständlichen Fall gehe es aber nicht um die Auslegung einer Abkommensvorschrift, sondern darum, ob die strittigen Zahlungen Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1972 bzw. 1988 seien. Dazu komme noch, dass die OECD -Verrechnungspreisgrundsätze 1997 - wenn überhaupt - nur für jene Doppelbesteuerungsabkommen relevant sein könnten, die nach Veröffentlichung dieser Grundsätze im Jahr 1997 abgeschlossen worden seien. [...]

Für den gegenständlichen Fall ergibt sich daraus, dass die belangte Behörde - unabhängig vom Inhalt der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze - die betriebliche Veranlassung der für die Überlassung von Know-how geleisteten Zahlungen nur dann hätte anerkennen dürfen, wenn sie ausgehend von einer konkreten und detaillierten Beschreibung der erbrachten Leistungen die Fremdüblichkeit geprüft hätte".

que el método del precio libre comparable no es el único que se puede tener en cuenta para valorar las operaciones vinculadas y considera que los elevados precios pueden explicarse si se emplea el método del coste incrementado y se incluyen otros aspectos como obligaciones financieras o riesgos asumidos por la empresa proveedora. Finalmente, a la hora de determinar qué método resulta más adecuado, el tribunal apunta que de acuerdo con los principios establecidos en las Directrices de la OCDE, cuando existen transacciones comparables en condiciones de competencia plena el método más directo y fiable es el del precio libre comparable, esto es, el que había sido aplicado por la Administración tributaria.[1504]

d) Bélgica

i. Influencia en las fuentes formales del Derecho

La normativa tributaria belga no regula de forma específica y unitaria el problema de las operaciones vinculadas, pero diversos preceptos de su normativa están destinados a evitar la evasión fiscal mediante el uso de precios de transferencia. Así, a continuación destacaremos las principales características de la regulación contenida en el *Code des Impôts sur les Revenus* (CIR).[1505]

Para empezar, el art. 185 CIR, que regula la base imponible del impuesto sobre sociedades, indica que en el caso de que dos sociedades que formen parte de un grupo multinacional establezcan en sus relaciones comerciales condiciones que difieran de las que serían acordadas por dos sociedades independientes, sus beneficios podrán ser corregidos para adecuarlos a los que se hubieran obtenido en condiciones normales.[1506] Así pues, este precepto recoge el principio básico de valoración de las operaciones entre entidades vinculadas de acuerdo con el valor normal de mercado, en concordancia con lo dispuesto por las Directrices.

[1504] Este criterio es expuesto por el tribunal en los siguientes términos: "*Zum Berufungsvorbringen sei festzustellen, dass den von der OECD festgelegten Verrechnungspreisgrundsätzen zu entnehmen sei, dass die Preisvergleichsmethode immer dann, wenn vergleichbare Fremdgeschäfte vorhanden seien, die "direkteste" und verlässlichste Methode zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes darstelle und ihr folglich in derartigen Fällen vor allen anderen Methoden der Vorzug zu geben sei*".

[1505] El *Code des Impôts sur les Revenus* aprobado el 10 de abril de 1992 fue publicado en el diario oficial de Bélgica (*Moniteur Belge*) el 30 de julio de 1992. La versión consolidada puede consultarse en la base de datos *Fisconetplus* del *Service Public Fédéral Finances*.

[1506] En concreto, el art. 185 CIR dispone: "[…] *pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques:*

a) lorsque les deux sociétés sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des sociétés indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des sociétés, mais n'ont pu l'être à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette société".

Por otra parte, otros preceptos del CIR prevén medidas similares en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Por ejemplo, de acuerdo con el art. 26 CIR, si una empresa otorga ventajas anormales o benevolentes a un no residente con el cual se encuentra vinculada deberán efectuarse las oportunas correcciones en el beneficio a efectos fiscales.[1507] Una previsión similar se encuentra en el art. 79 CIR, relativo a la deducción de pérdidas profesionales en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.[1508]

De todos modos, la legislación tributaria no se refiere de forma específica a los métodos a emplear para corregir las valoraciones entre entidades vinculadas que no se corresponden con las que se hubieran aplicado entre entidades independientes. Igualmente, tampoco se prevén requisitos particulares para la documentación de este tipo de operaciones más allá de lo dispuesto con carácter general en el art. 315 CIR. Sin embargo, desde 2002 sí que existe la posibilidad de efectuar acuerdos previos de valoración.[1509]

Así pues, la legislación tributaria belga no trata todos los aspectos incluidos en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, pero se inspira en ellas. De hecho, hay que destacar el Proyecto de Ley de 30 de abril de 2004 por el que se modifica el Código de los impuestos sobre la renta de 1992 y la Ley de 24 de diciembre de 2002 por la que se modifica el régimen de las sociedades en materia del impuesto sobre la renta y se instituye un sistema de decisión anticipada en materia fiscal se refiere de forma expresa a las Directrices de la OCDE en numerosas ocasiones para justificar la introducción en la legislación belga del principio de valoración de las operaciones entre entidades vinculadas de acuerdo con el valor que tendrían en condiciones de plena competencia.[1510]

[1507] En el art. 26 CIR se indica: "*sont ajoutés aux bénéfices propres les avantages anormaux ou bénévoles qu'elle [une entreprise établie en Belgique] accorde à:*

1) un contribuable visé à l'article 227 à l'égard duquel l'entreprise établie en Belgique se trouve directement ou indirectement dans des liens quelconques d'interdépendance".

[1508] El art. 79 CIR establece : "*Aucune déduction au titre de pertes professionnelles ne peut être opérée sur la partie des bénéfices ou profits qui provient d'avantages anormaux ou bénévoles que le contribuable a retirés, directement ou indirectement, sous quelque forme ou par quelque moyen que ce soit, d'une entreprise à l'égard de laquelle il se trouve directement ou indirectement dans des liens d'interdépendance*".

[1509] Tal posibilidad se introdujo mediante la *Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale*.

[1510] El citado proyecto de ley (*Projet de Loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale*, DOC 51 1079/001) puede consultarse en la página web de la Cámara de representantes de Bélgica (*Chambre des représentants de Belgique*).

En concreto, en la exposición de motivos se recuerda la influencia que han tenido a nivel internacional las publicaciones de la OCDE sobre precios de transferencia, tanto el Informe de 1979 como las Directrices publicadas en 1995. De hecho, es precisamente la relevancia de tales recomendaciones de la OCDE lo que justifica la introducción de reformas en la legislación belga.[1511]

ii. Influencia en los posicionamientos de las autoridades tributarias

Dada la brevedad de la legislación belga en materia de precios de transferencia, la Administración tributaria ha publicado circulares que, si bien tienen como destinatarios los funcionarios de la Administración tributaria y por lo tanto no generan obligaciones para los contribuyentes, son también especialmente útiles para estos últimos. Así, resulta especialmente relevante la circular de 28 de junio de 1999 (*Circulaire n° AAF/98-0003 dd. 28.06.1999*), ya que entre otras cuestiones indica los tipos de transacciones que deben ser objeto de especial atención por las autoridades tributarias, los métodos para aplicar el principio *arm's length* en la práctica y los documentos que cabe requerir a los contribuyentes para que justifiquen las valoraciones de las operaciones vinculadas. En tal sentido puede afirmarse que la circular reitera, prácticamente de forma literal, lo dispuesto en las Directrices de la OCDE, con constantes referencias a sus disposiciones, esto es, efectúa un resumen de los aspectos más importantes que deben ser tenidos en cuenta por el personal de la Administración tributaria belga.

Posteriormente, la circular de 14 de noviembre de 2006 (*Circulaire n° Ci.RH.421/580.456 (AFER 40/2006) dd. 14.11.2006*), que instruye al personal de la Administración tributaria sobre la forma de desarrollar las actividades de comprobación o inspección que afectan a supuestos de precios de transferencia en que intervienen empresas multinacionales, también contiene constantes referencias a las Directrices de la OCDE. Por ejemplo, se señala expresamente que tales instrucciones han sido preparadas a la luz de las Directrices de la OCDE e incluso se refiere al principio de valoración de las operaciones entre entidades vinculadas como si fuera una norma internacional.[1512]

[1511] Véase especialmente el epígrafe "exposición general" (*exposé général*) de la exposición de motivos del citado proyecto de ley.

[1512] La citada circular indica: " *Le principe de pleine concurrence est la norme internationale qui, comme convenu par les Etats membres de l'OCDE, doit être utilisée pour la détermination des prix de transfert*".

e) Canadá

i. Influencia en las fuentes formales del Derecho

La legislación tributaria de Canadá regula de forma específica el problema de los precios de transferencia. En concreto, tal cuestión es tratada fundamentalmente en las secciones 247 y 251 de la Ley del Impuesto sobre la Renta –*Income Tax Act (1985, c.1 (5th Supp.))*–. Así, si bien la ley no incluye ninguna referencia explícita a las Directrices de la OCDE, la subsección 247(1) define cuestiones básicas, como la noción de precio de transferencia o de valor en condiciones de competencia.[1513] Igualmente, la subsección 251(2) indica lo que cabe entender por entidades vinculadas.

A partir de los anteriores conceptos, la subsección 247(2) establece la necesidad de efectuar ajustes en las valoraciones de operaciones entre entidades vinculadas que no se correspondan con los precios que se hubieran fijado entre partes independientes. Igualmente, la ley también prevé sanciones (subsección 247(3)) y requisitos de documentación específicos (subsección 247(4)) para este tipo de supuestos.

ii. Influencia en los posicionamientos de las autoridades tributarias

Puede observarse que el contenido de la ley es relativamente genérico, por lo que ha sido necesario complementarlo para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones. Sin embargo, tal desarrollo no se ha llevado a cabo mediante normas de rango reglamentario, sino a través de circulares de la Administración tributaria (la *Canada Revenue Agency*) que no son jurídicamente vinculantes.

Tales circulares tienen como finalidad guiar a los contribuyentes a la hora de aplicar la normativa sobre precios de transferencia contenida en la sección 247 de la Ley del impuesto sobre la renta y tienen un carácter mucho más detallado y pedagógico (hasta el punto de que incluso se incluyen ejemplos prácticos). Así, la *Income Tax Information Circular 87-2R*, de 27 de septiembre de 1999, trata cuestiones fundamentales como los métodos admisibles para determinar la valoración de acuerdo con el principio de libre

[1513] En concreto, la subsección 247(1) indica: "*"transfer price" means, in respect of a transaction, an amount paid or payable or an amount received or receivable, as the case may be, by a participant in the transaction as a price, a rental, a royalty, a premium or other payment for, or for the use, production or reproduction of, property or as consideration for services (including services provided as an employee and the insurance or reinsurance of risks) as part of the transaction". Igualmente, se añade que ""arm's length transfer price" means, in respect of a transaction, an amount that would have been a transfer price in respect of the transaction if the participants in the transaction had been dealing at arm's length with each other*". Probablemente la definición del anterior concepto en la versión francesa de la ley sea más clara: "*"prix de transfert de pleine concurrence": Quant à une opération, le montant qui aurait représenté le prix de transfert relatif à l'opération si les participants à celle-ci n'avaient eu entre eux aucun lien de dépendance*".

competencia o la aplicación de las sanciones prevista en la Ley. En este sentido, la citada circular se remite constantemente a lo dispuesto en las Directrices de la OCDE. Por ejemplo, en relación con los métodos aplicables, la circular reconoce que la ley no establece ninguna jerarquía entre ellos, pero la Administración tributaria canadiense indica que debe darse prioridad a los métodos que las directrices denominan como "tradicionales". Más aún, la propia circular recomienda que su contenido sea complementado con lo dispuesto en las Directrices de la OCDE.[1514]

Por su parte, la *Income Tax Information Circular IC06-1*, de octubre de 2006 trata de forma específica la relación que existe a la hora de valorar las operaciones vinculadas a los efectos del impuesto sobre la renta y de los derechos de aduanas.[1515] Igualmente, la *Income Tax Information Circular* 94-4R, de 16 de marzo de 2001, que se ocupa de forma detallada de la posibilidad de establecer acuerdos previos de valoración se refiere de forma expresa a lo dispuesto al respecto en las Directrices de la OCDE.[1516]

Así pues, puede apreciarse que si bien la legislación canadiense sobre esta materia es relativamente sucinta, el desarrollo efectuado mediante circulares informativas es muy detallado. En la práctica, tales circulares retoman lo dispuesto en las Directrices de la OCDE, de forma que puede afirmarse que la interpretación efectuada por la Administración tributaria canadiense no se aparta de lo acordado por esta organización internacional.

iii. Influencia en la jurisprudencia

En el caso de Canadá también es posible encontrar referencias a las Directrices de la OCDE en la jurisprudencia. Por ejemplo, en la sentencia del Tribunal Federal de Apelación (*Federal Court of Appeal*) *Smithkline Beecham Animal Health Inc. v.*

[1514] En la circular se indica: "*The OECD Guidelines should be consulted for a more detailed discussion of the principles contained in Parts 2 to 6 of this circular*" (tales partes son las relativas al principio de *arm's length*, a los métodos admisibles para aplicarlo, los acuerdos de distribución de costes, la propiedad intelectual y los servicios intra-grupo) (párrafo 4). Igualmente, existen múltiples referencias que muestran de forma clara la estrecha relación que existe entre la normativa canadiense sobre precios de transferencia y las recomendaciones de la OCDE: "*The OECD and Canada continue to endorse the arm's length principle as the basic rule governing the tax treatment of non-arm's length cross-border transactions"* (párrafo 8); *"Section 247 is intended to reflect the arm's length principle expressed in the OECD Guidelines*" (párrafo 47).

[1515] En el ámbito aduanero también se consideran válidos los métodos recomendados por la OCDE para aplicar el principio de *arm's length*. Así, se indica: "*Customs will accept a price paid or payable for the goods which is derived from one of the methods set out in the OECD Guidelines, unless there is information on prices available which is more directly related to the specific importations*".

[1516] En relación con los acuerdos previos de valoración solicitados por pequeñas empresas, dicha circular ha sido complementada por la *Income Tax Information Circular 94-4R (Special Release)*, de 18 de marzo de 2005.

Canada, de 31 de mayo de 2002 ([2002] F.C.A. 229) se plantea un caso en el que la Administración tributaria efectúa correcciones en el valor de los suministros de materias primas que una compañía farmacéutica había recibido de una de sus filiales en el extranjero. Ello se debe a que, en la opinión de la Administración, los precios que había pagado la sociedad Smithkline por ciertos ingredientes de sus productos eran superiores a los que habría pagado a sus proveedores si hubiera aplicado el principio de *arm's length*.

Para efectuar tales correcciones, la Administración emplea el método del precio libre comparable y, a la hora de determinar si tal forma de proceder fue correcta, el tribunal tiene en cuenta las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia como criterio interpretativo.[1517] Así, aunque la normativa canadiense no establece que ciertos métodos deban emplearse de forma prioritaria, el tribunal considera que de acuerdo con las Directrices puede entenderse que en principio el método del precio libre comparable es el más adecuado para determinar el valor de mercado de las operaciones entre entidades vinculadas.[1518]

Otro ejemplo de la influencia de las Directrices de la OCDE en el ámbito judicial lo encontramos en la jurisprudencia de la *Tax Court of Canada*, que tiene competencia exclusiva para conocer en primera instancia de los casos en materia tributaria. Así, la sentencia *General Electric Capital Canada v. The Queen*, de 4 de diciembre de 2009 ([2009] T.C.C. 563) también muestra la especial importancia que tienen las Directrices a la hora de interpretar la normativa interna. Fundamentalmente el litigio versa sobre la valoración que debe recibir la garantía ofrecida por *General Electric Capital US* por las deudas de *General Electric Capital Canada*. Desde el punto de vista de la sociedad canadiense, esta garantía debía remunerarse, por lo que tal gasto reducía su base imponible. En cambio, la Administración tributaria de Canadá considera que en realidad dicha garantía no comportaba ninguna ventaja para la sociedad canadiense, por lo que de acuerdo con el principio de plena competencia no se debería haber pagado nada por ella.

A la hora de aplicar el principio de *arm's length* a esta operación, el tribunal señala que la normativa canadiense debe ser interpretada de acuerdo con lo dispuesto en las Directrices de la OCDE. Por consiguiente, el tribunal se remite expresamente a lo dispuesto en las Directrices sobre la forma de aplicar tal principio, destacando la idea de que por lo general es necesario efectuar una comparación con transacciones análogas entre entidades independientes, lo cual requiere que las diferencias que puedan existir no afecten a la valoración de la operación o bien que se puedan efectuar ajustes para

[1517] En concreto, la sentencia indica: "*It appears to be common ground that the OECD Guidelines inform or should inform the interpretation and application of subsection 69(2) of the Income Tax Act. The OECD Guidelines state the principles for determining international transfer prices and, where possible, the agreement among OECD members with respect to the practices to be followed*" (párrafo 8).

[1518] En relación con esta cuestión véanse los párrafos 8 y 32 de la sentencia.

corregir o eliminar los efectos de tales diferencias.[1519] Finalmente, tras analizar las características técnicas de la operación, el tribunal concluye que esta sí que resultaba beneficiosa para la sociedad canadiense y que la valoración fijada inicialmente ya respetaba el principio de *arm's length*, por lo que la corrección defendida por la Administración resulta improcedente.

f) Chile

i. Influencia en las fuentes formales del Derecho

En Chile, la *Ley sobre Impuesto a la Renta* trata tanto la imposición sobre la renta de las personas físicas como de las jurídicas y regula la cuestión de los precios de transferencia en sus artículos 38 y 41 E, cuya actual versión tiene su origen en una reforma efectuada en 2012, dos años después de la entrada de Chile en la OCDE.[1520] Durante la tramitación parlamentaria de esta reforma se prestó especial atención a las recomendaciones de la OCDE y puede apreciarse que se introdujeron nuevos aspectos, como la regulación de los acuerdos previos de valoración, en la línea de las Directrices sobre precios de transferencia.[1521] En concreto, el art. 38 indica que las operaciones entre entidades vinculadas deberán valorarse como si hubieran tenido lugar entre empresas separadas y el art. 41 E desarrolla aspectos como los casos en que se considerará que existe vinculación, los métodos de valoración aceptados para determinar los precios de transferencia o la posibilidad de alcanzar acuerdos anticipados con la Administración tributaria.

ii. Influencia en los posicionamientos de las autoridades tributarias

Por otra parte, la Administración tributaria de Chile (el Servicio de Impuestos Internos) ha publicado durante los últimos años diversas circulares relativas a la aplicación de la normativa sobre precios de transferencia. Entre otras, pueden destacarse la Circular núm. 61, de 15 de octubre de 1997, la Circular núm. 3, de 6 de enero de 1998 y la Circular núm. 72, de 27 de diciembre de 2002. Si bien en tales circulares no se efectúa ninguna referencia explícita a las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, la doctrina ha destacado que la Administración tributaria chilena sigue las Directrices de

[1519] Véanse en especial los párrafos 202 a 204 de la sentencia.

[1520] El Decreto Ley núm. 824 fue publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974, si bien posteriormente ha sufrido múltiples modificaciones. La normativa sobre precios de transferencia se introdujo en 1997 y la última reforma tuvo lugar mediante la Ley 20.630, de 24 de septiembre de 2012.

[1521] Para más detalles, véase, por ejemplo, el Informe de la Comisión Mixta Senado – Cámara de Diputados relativo a la Ley núm. 20.630.

la OCDE a la hora de analizar casos sobre esta materia, especialmente tras la entrada de Chile en la OCDE como Estado miembro.[1522]

g) España

i. Influencia en las fuentes formales del Derecho[1523]

Seguidamente se analizarán dos aspectos diferenciados. Por una parte, se tratará la evolución de la normativa española y sus paralelismos con las Directrices de la OCDE. Por otra, se prestará especial atención al papel que desarrollan las Directrices a la hora de interpretar la normativa española sobre esta materia.

a) Evolución de la normativa española sobre precios de transparencia y paralelismos con las Directrices de la OCDE

A continuación presentaremos brevemente la evolución y las principales características de la normativa española de origen interno sobre precios de trasferencia y comentaremos su relación con las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. Así pues, trataremos brevemente su desarrollo y analizaremos hasta qué punto la relación con los trabajos de la OCDE en esta materia es más o menos explícita.

Para empezar hay que señalar que la regulación española de origen interno sobre precios de transferencia, esto es, sobre la valoración de operaciones entre entidades vinculadas, se encuentra contenida básicamente en la normativa del Impuesto sobre Sociedades y ha ido evolucionando progresivamente. Como recuerda la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de febrero de 2000 (RJ 2000/2786), la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, "se encaró por primera vez, con carácter general, con el fenómeno de la "vinculación" entre sociedades o de estas con personas físicas (socios, consejeros y su familiares), que tipificó en el artículo 16".

En concreto, el citado precepto, dedicado a la valoración de los ingresos y gastos, establecía en su apartado tercero que en el caso de operaciones entre sociedades vinculadas la valoración debería efectuarse de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre sociedades independientes. En este sentido, este mismo artículo precisaba los supuestos en que debía entenderse que

[1522] Véase MASSONE, Miguel, "Chile - Transfer Pricing Legislation: Evaluation Ten Years after Enactment", *International Transfer Pricing Journal*, vol. 18, núm. 4, 2011, pág. 288, quien considera que sería recommendable que la normativa chilena se refiriera a las Directrices como instrumento interpretativo.

[1523] El análisis de esta cuestión fue recogido de forma prácticamente idéntica en una parte del estudio presentado en VEGA GARCÍA, Alberto, "¿Es obligatorio…", ob. cit., 2011, págs. 39-56.

existía vinculación (por ejemplo, en las operaciones entre una sociedad y sus socios o entre dos sociedades en las cuales los mismos socios posean a menos el 25% de sus capitales, o cuando dichas personas desarrollen en ambas sociedades funciones que comporten el ejercicio del poder de decisión). Sin embargo, la ley no incluyó ninguna mención adicional sobre el procedimiento a seguir para calcular tales precios, lo que dio lugar a numerosos litigios con la Administración.[1524] Así pues, puede destacarse que la Ley del Impuesto sobre Sociedades simplemente pasó a incluir el principio de *arm's length* que recogían tradicionalmente los convenios para evitar la doble imposición, si bien lo dispuesto en la normativa del impuesto sobre sociedades era aplicable a supuestos de vinculación tanto si tenían un componente internacional como si tenían lugar entre entidades españolas.

Posteriormente, el art. 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, pasó a regular esta misma cuestión con una mayor precisión, inspirándose en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia.[1525] De acuerdo con el citado precepto, la Administración tributaria quedaba facultada para valorar por su valor normal de mercado las operaciones efectuadas entre entidades o personas vinculadas. Igualmente, dicha disposición también indicaba de forma precisa los supuestos en que cabía entender que existía vinculación. Si bien se seguían los criterios básicos establecidos en la normativa de 1978, se incluían algunos supuestos adicionales. Por ejemplo, se indicaba que existe vinculación entre una sociedad residente en España y sus establecimientos permanentes situados en el extranjero (o bien entre una sociedad residente en el extranjero y sus establecimientos permanentes situados en España), así como en los casos en que una sociedad ejerza el poder de decisión sobre otra, sin que se requiera ningún nivel específico de participación en el capital social.

Sin embargo, a diferencia de la legislación anterior, en esta ocasión sí que se indican los métodos a seguir para determinar el valor normal de mercado. En concreto, el método preferido era el del precio libre comparable, consistente en determinar el precio de mercado de un bien o servicio equivalente, efectuando las correcciones necesarias en el caso de que no existan transacciones idénticas. Supletoriamente se prevén dos métodos alternativos. En primer lugar, se indica la posibilidad de aplicar el método del coste incrementado, por el que el valor de adquisición o el coste de producción de los bienes o servicios se incrementa con el margen que suele obtenerse en operaciones análogas. En segundo lugar, se admite también el uso del método del precio de reventa, de forma que

[1524] Véase AGULLÓ AGÜERO, Antonia; ESTEVE PARDO, María Luisa, "Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas", en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan; CAYÓN GALIARDO, Antonio (coords.), *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Lex Nova, Valladolid, 1997, págs. 610-611.

[1525] Ibíd., pág. 611. En el mismo sentido, CALDERÓN CARRERO destaca que durante la tramitación parlamentaria de la Ley 43/1995 se admitieron diferentes enmiendas que mencionaban expresamente la necesidad de alinearse con lo recomendado por la OCDE sobre esta materia. Para más detalles, véase CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *Precios...*, ob. cit., 2005, págs. 120-121.

para determinar el precio de un bien en condiciones de libre competencia se resta al precio de reventa el margen que habitualmente obtiene el revendedor en condiciones de libre competencia (teniendo en cuenta también la posible transformación del bien que hubiera efectuado el revendedor). Por último, se añade que cuando no pueda emplearse ninguno de los métodos anteriores, se podrá usar el método de la distribución del resultado, que consiste en asignar a cada entidad vinculada que interviene en el desarrollo de una operación una parte del resultado en función de un criterio que hubiera podido ser aceptado también por entidades independientes en circunstancias equivalentes.

Por otra parte, otra novedad de la normativa de 1995 fue la posibilidad de que los sujetos pasivos sometieran a la Administración tributaria propuestas de valoración basadas en el valor normal de mercado de las operaciones efectuadas entre personas o entidades con carácter previo a su realización. En el caso de que la propuesta fuera aprobada se preveía que se aplicaría durante tres períodos impositivos, lo que incrementó la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Tras la introducción de varias reformas legislativas, la regulación actual de esta cuestión se encuentra en el art. 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), contenido en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que fue modificado de forma significativa por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, así como por otras normas que han introducido posteriormente ciertos cambios menores. Como se indica en la exposición de motivos de la Ley 36/2006, los cambios que introduce pretenden adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional (en el que destacan las Directrices de la OCDE) y así conseguir que la actuación de la Administración tributaria española se aproxime a la de las Administraciones tributarias de nuestro entorno.

En comparación con la versión inicial de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades, que entró en vigor el 1 de enero de 1996, la actual normativa sobre valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas presenta algunas diferencias, si bien el principio básico continua siendo el de valoración según el valor de mercado, esto es, según el que se habría acordado entre entidades independientes en condiciones de libre competencia. De todos modos, hay que destacar que la versión de la legislación vigente hasta el 1 de diciembre de 2006 únicamente facultaba a la Administración tributaria a valorar las operaciones vinculadas por su valor normal de mercado cuando la valoración aplicada por el contribuyente hubiera conllevado una menor tributación, mientras que tras los cambios introducidos por la Ley 36/2006, la necesidad de valorar las operaciones vinculadas según el valor de mercado se establece con carácter general. De ahí que la doctrina haya destacado que inicialmente la normativa española se apartaba de los estándares internaciones al dirigirse únicamente a la Administración tributaria y requerir los ajustes solo en los

casos en que la valoración propuesta por el contribuyente conllevara una menor presión fiscal.[1526]

En relación con los supuestos en que se considera que existe vinculación no se ha introducido ningún cambio sustancial, si bien el término "sociedad" ha sido sustituido por "entidad", de contenido más extenso. Igualmente, también se ha ampliado el ámbito familiar dentro del que se considera que existe vinculación, ya que además del cónyuge, ascendientes y descendientes, se incluyen también las relaciones de parentesco en línea colateral, por consanguineidad o afinidad hasta el tercer grado.

Respecto a los métodos a aplicar para determinar el valor normal de mercado sí que se han producido cambios más significativos. Así, de acuerdo con la normativa vigente, en principio son aplicables el método del precio libre comparable, el del coste incrementado y el del precio de reventa, sin que ninguno de ellos deba emplearse de forma prioritaria (art. 16.4.1 TRLIS), a diferencia de lo establecido previamente. En el caso de que ninguno de los anteriores métodos resulte aplicable, se admite actualmente el uso con carácter supletorio tanto del método de la distribución del resultado como del método del margen neto del conjunto de operaciones (art. 16.4.2 TRLIS), mientras que antes no se contemplaba este último método.

Por otra parte, uno de los cambios principales de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, consistió en la introducción de la obligación de documentar de forma detallada las operaciones vinculadas para garantizar que la Administración pudiera llevar a cabo las actuaciones de comprobación de forma adecuada. De hecho, no hay que olvidar que las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia dedican su Capítulo V precisamente a esta cuestión.[1527]

Igualmente, hay que señalar que los anteriores preceptos se encuentran desarrollados por el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, y que ha sido modificado posteriormente en diversas ocasiones. En concreto, en relación con el régimen tributario de las operaciones vinculadas resultan especialmente relevantes los artículos 16 a 29 *nonies* del Reglamento.

Tales preceptos regulan cuestiones como los aspectos para determinar que dos operaciones son comparables (art. 16) o los requisitos que deben satisfacer los acuerdos

[1526] Como apunta CALDERÓN CARRERO, ello comporta que la recepción del principio de plena competencia fuera únicamente parcial, siguiendo una concepción ya superada en el contexto internacional y que podía ser, por lo tanto, una causa de conflictos fiscales para los contribuyentes españoles (ibíd., págs. 157-161).

[1527] El Capítulo V, dedicado a la documentación de las operaciones vinculadas, está dirigido fundamentalmente a los gobiernos de los Estados, a los que ofrece consejos sobre la documentación que deberían requerir a sus contribuyentes.

de reparto de costes suscritos entre personas o entidades vinculadas (art. 17). Por otra parte, también se presta una especial atención a las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas, las cuales afectan no solo al obligado tributario sino también al grupo empresarial al que pertenezca (art. 18 a 20). Más aún, incluso se prevé la obligación de documentar las operaciones que se efectúen con personas o entidades residentes en paraísos fiscales, incluso si estas no reúnen los requisitos para poderse considerar vinculadas (art. 21 *ter*). Otros aspectos que son objeto de desarrollo reglamentario son el procedimiento a seguir para llevar a cabo la comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas (art. 21) y los acuerdos de valoración previa (tanto con la Administración tributaria española como con Administraciones tributarias extranjeras), en concreto, el procedimiento a seguir para solicitarlos o sus efectos (art. 22 a 29 *nonies*).

Así pues, puede apreciarse que el hecho de que la legislación haya sido desarrollada por vía reglamentaria ha conllevado que, a diferencia de lo que sucede en otros países no haya sido necesario que la Administración tributaria publique circulares, guías o manuales para orientar a los contribuyentes.

A continuación compararemos de forma sucinta la actual normativa española sobre precios de transferencia con las Directrices de la OCDE con la finalidad de analizar si existen divergencias significativas o si, por el contrario, la regulación española se ha adaptado progresivamente a lo recomendado por la OCDE. En concreto, centraremos nuestra atención en tres aspectos: los métodos para determinar el valor normal de mercado, los mecanismos administrativos para evitar y solucionar diferencias, y los requisitos de documentación.

En relación con la aplicación en la práctica del principio de *arm's length*, esto es, de la valoración de las operaciones entre entidades vinculadas según los precios que se hubieran aplicado en condiciones de libre competencia, hay que empezar señalando que la normativa española es coherente con lo dispuesto por las Directrices de la OCDE. Así, los aspectos a tener en cuenta para determinar si dos o más operaciones son equiparables (como las características específicas de los bienes o servicios objeto de la transacción, las funciones asumidas por cada parte, los términos contractuales y la correspondiente distribución de los riesgos, las características de los mercados y las estrategias comerciales) son análogos.[1528]

En cuanto a los métodos a seguir para determinar el valor normal de mercado, tanto las Directrices como la Ley del Impuesto sobre Sociedades coinciden en recomendar, de forma prioritaria, el método del precio libre comparable, el del coste libre incrementado

[1528] Estos criterios se encuentran regulados en los párrafos 1.19 a 1.35 de las Directrices y en el art. 16.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

y el del precio de reventa.[1529] Solo cuando la aplicación de los anteriores métodos no sea viable podrán emplearse otras alternativas. En concreto, las Directrices presentan también el método de la distribución del resultado y el del margen neto del conjunto de operaciones. Por su parte, la normativa española también coincide en este punto, ya que establece la posibilidad de emplear tales métodos con carácter supletorio.[1530]

Por lo tanto, puede observarse que la normativa española se ha adaptado a lo recomendado por las Directrices, ya que de acuerdo con la versión inicial de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en principio únicamente resultaba aplicable el método del precio libre comparable, mientras que tanto el método del coste incrementado como el del precio de reventa tenían carácter supletorio respecto al anterior. Igualmente, en el caso de que ninguna de las tres anteriores posibilidades fuera aplicable, se preveía la posibilidad de usar el método de la distribución del resultado, pero no se hacía ninguna referencia al método del margen neto del conjunto de operaciones.[1531]

A partir del análisis de las disposiciones que regulan los métodos a emplear para determinar el valor normal de mercado, hay que señalar que en general las previsiones de la normativa española son mucho más sucintas, mientras que las Directrices de la OCDE se detienen a exponer en detalle su contenido e incluso ofrecen ejemplos sobre su aplicación. En cierto modo es lógico que la legislación española no tenga el carácter didáctico de las Directrices, pero parece claro que sin el complemento que ofrecen los trabajos de la OCDE el contenido de muchos de los conceptos empleados por la ley quedaría indeterminado. Dado el importante papel que pueden jugar las Directrices a la hora de interpretar la normativa en vigor, en el siguiente apartado analizaremos esta cuestión con más detalle.

En relación con el segundo aspecto en el que centramos nuestra atención, los mecanismos administrativos para evitar y solucionar diferencias, a grandes rasgos hay que señalar que la normativa española también ha tendido a aproximarse a lo previsto en las Directrices de la OCDE. En particular, nos referiremos a la regulación de los acuerdos de valoración previa, al procedimiento amistoso y a los procedimientos a seguir en el caso de que la Administración considere que es necesario efectuar ajustes en la valoración de las operaciones entre entidades vinculadas.

[1529] De acuerdo con las Directrices de la OCDE, los tres anteriores métodos son los que permiten determinar de forma más directa los precios que se hubieran aplicado en condiciones de libre competencia. Por ello se considera que son preferibles a otros métodos alternativos (párrafo 2.49 de las Directrices). Esta cuestión se encuentra regulada en el art. 16.4.1 TRLIS.

[1530] En relación con los métodos a emplear de forma supletoria, véase el Capítulo III de las Directrices así como el art. 16.4.2 TRLIS.

[1531] Véase el art. 16.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades en su versión inicial.

En el caso de los acuerdos previos de valoración, las Directrices de la OCDE incluyen recomendaciones detalladas dirigidas a los Estados sobre cómo regular esta cuestión. Así, se considera que es especialmente recomendable que tales acuerdos puedan tener un carácter bilateral o multilateral, ya que si en ellos únicamente interviene la Administración tributaria de un país es posible que el resultado del acuerdo no sea compartido por las Administraciones tributarias de los otros Estados que puedan resultar implicados en la operación.[1532] En este sentido, la normativa española actualmente vigente regula de forma específica el procedimiento a seguir para celebrar acuerdos con otras Administraciones tributarias sobre operaciones vinculadas.[1533]

Por otra parte, el procedimiento amistoso previsto en el art. 25 de la mayoría de convenios para evitar la doble imposición resulta especialmente útil para resolver las controversias que puedan surgir en el caso de que las Administraciones tributarias de diferentes Estados apliquen criterios discordantes a la hora de valorar operaciones vinculadas. Por ello las Directrices de la OCDE dedican una especial atención a este procedimiento y recomiendan, por ejemplo, que su duración sea lo más breve posible. En este sentido hay que destacar que la OCDE introdujo en 2008 cambios significativos sobre esta materia en el Modelo de convenio, entre los que destaca la posibilidad de que tras dos años de negociaciones sin alcanzar un acuerdo la controversia sea resuelta mediante un procedimiento arbitral. En la línea de lo recomendado por la OCDE, España incorporó recientemente una nueva regulación del procedimiento amistoso que debe facilitar el empleo por parte de los contribuyentes de este mecanismo de solución de diferencias. En concreto, esta cuestión ha sido regulada mediante el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa.

Respecto al procedimiento a seguir en el caso de que la Administración considere que es necesario corregir las valoraciones propuestas por los contribuyentes, las Directrices de la OCDE se refieren a la especial complejidad que suelen tener los procedimientos de inspección relativos a precios de transferencia y dedican una especial atención a cuestiones problemáticas como los ajustes secundarios, esto es, la necesidad de recalificar la naturaleza de las rentas que surgen a raíz de correcciones efectuadas en la valoración de operaciones vinculadas. Como las Directrices de la OCDE indican, algunos países rechazan efectuar este tipo de ajustes por las dificultades prácticas que entrañan.[1534] Sin embargo, en la actualidad la normativa española regula también este tipo de ajustes.[1535]

[1532] Véase el párrafo 4.163 de las Directrices.

[1533] Véanse los arts. 29 *quater* a 29 *nonies* del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

[1534] Véase el párrafo 4.71 de las Directrices.

[1535] Esta cuestión es regulada por el art. 21 bis del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Como CALDERÓN CARRERO ha destacado, las versiones anteriores de la normativa española planteaban

Finalmente, en relación con el último de los aspectos en que centramos nuestra atención, los requisitos de documentación, las Directrices presentan pautas sobre los aspectos más relevantes que el contribuyente debería poder acreditar documentalmente sin que ello genere unos costes excesivos. Por ejemplo, se indica la conveniencia de disponer de información sobre el tipo de negocio que se lleva a cabo, el tipo de vinculación entre las diferentes entidades que conforman un grupo multinacional, la cuantía de las ventas y beneficios operativos obtenidos durante los últimos años, la política de precios y otras estrategias empresariales. En este sentido, la introducción de la obligación de documentar la información relativa a las operaciones vinculadas fue una de las principales novedades de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal y el desarrollo de esta materia incluido en el reglamento del impuesto sobre sociedades está en la línea de lo recomendado por la OCDE.

En breve, puede observarse que la normativa española sobre operaciones vinculadas no difiere en ningún aspecto fundamental de lo recomendado por la OCDE, por ejemplo, respecto a los métodos admisibles para determinar el valor normal de mercado. Más aún, durante los últimos años la regulación española se ha desarrollado sensiblemente para tratar cuestiones previstas por las Directrices como los acuerdos previos de valoración, la obligación documentar suficientemente las operaciones vinculadas o los pasos a seguir para solucionar diferencias mediante el procedimiento amistoso. Así pues, la doctrina ha destacado que la regulación española de las operaciones entre entidades vinculadas se encuentra claramente inspirada por las Directrices de la OCDE.[1536]

dificultades a la hora de efectuar ajustes bilaterales o correlativos en operaciones internacionales al no tratar esta cuestión con suficiente detalle (CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *Precios...*, ob. cit., 2005, págs. 160-162).

[1536] En este sentido, ALARACÓN GARCÍA se refiere a las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia como una muestra de *soft law* dada su influencia práctica en la normativa española, llegando incluso a considerar que este tipo de instrumentos constituyen "normas de Derecho internacional y comunitario" y por lo tanto constituyen una fuente del Derecho Tributario de acuerdo con lo previsto en el art. 7.1.c) LGT (ALARCÓN GARCÍA, Gloria, "El *soft law* y nuestro sistema de fuentes", en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan; COLLADO YURRITA, Miguel Ángel; ZORNOZA PÉREZ, Juan (dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, tomo I, Aranzadi, 2010, págs. 282 y 290). Sin embargo, no compartimos la idea de la anterior autora de que el *soft law* pueda constituir una fuente formal del Derecho tributario español, ya que su carácter jurídicamente no vinculante conlleva que no pueda ser identificado como una "norma" y, por lo tanto, no puede considerarse una fuente formal en el sentido del art. 7.1.c) LGT, sin perjuicio de que su influencia práctica conlleve que tales instrumentos puedan ser vistos como una fuente material del Derecho.

b) Las Directrices de la OCDE y la interpretación de la normativa española

Después de haber comentado la evolución de la normativa española sobre precios de transferencia y de haber podido apreciar los múltiples paralelismos que existen con lo dispuesto en las Directrices de la OCDE, a continuación se analizará la cuestión del papel que desarrollan las Directrices a la hora de interpretar la normativa española. En este sentido, hay que destacar que la exposición de motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, indica que la legislación española en materia de precios de transferencia "debe interpretarse" a la luz de las Directrices de la OCDE.

En cuanto a los criterios a seguir a la hora de interpretar la normativa tributaria española, en primer lugar hay que tener presente que el art. 12 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) regula esta cuestión. En concreto, de acuerdo con el criterio general previsto en el art. 12.1 LGT, la interpretación se efectuará según el art. 3.1 del Código Civil, si bien se puntualiza que los términos que la normativa tributaria emplee pero no defina se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda (art. 12.2 LGT). Como es conocido, el art. 3.1 del Código Civil establece: "Las normas se interpretarán según el sentido de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas".

Por lo tanto, puede apreciarse que en el ámbito tributario no se aplican criterios interpretativos distintos de los empleados en general en el resto de ramas del Derecho. Como PALAO ha destacado, actualmente se considera superada la discusión doctrinal acerca de la conveniencia de que en el ámbito tributario rijan criterios interpretativos particulares, como la noción de "interpretación económica", según la cual se primaba la interpretación de los términos de acuerdo con su trasfondo económico frente al significado jurídico.[1537]

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones generales sobre la interpretación de las normas tributarias en España, a continuación comentaremos con más detalle cuál es la relevancia de la mención a las Directrices de la OCDE como criterio de interpretación de la normativa española sobre precios de transferencia, esto es, analizaremos si efectivamente es obligatorio interpretar la normativa española a la luz de las Directrices o bien si simplemente hay que considerar que constituyen un elemento más, aunque no el único, a tener en cuenta a la hora de interpretar la normativa española.

[1537] PALAO TABOADA considera que esta cuestión se encuentra tan superada que el art. 12 LGT se ha convertido en cierto modo en superfluo (PALAO TABOADA, Carlos, *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2004, pág. 64).

En principio, el tenor literal de la exposición de motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal parece establecer la obligatoriedad de interpretar la normativa española de origen interno sobre precios de trasferencia de acuerdo con las Directrices de la OCDE sobre esta materia. En concreto, se indica claramente que la legislación española sobre precios de transferencia "debe interpretarse" a la luz de las Directrices.

A pesar de lo anterior, no hay que olvidar que los preámbulos[1538] no forman propiamente parte del texto normativo, esto es, no generan derechos y obligaciones por sí mismos. De todos modos, es cierto, como afirma el Tribunal Constitucional (en adelante, TC) en la sentencia 31/2010, de 28 de junio de 2010, que "la carencia de valor normativo no equivale a carencia de valor jurídico". Según el TC, la naturaleza jurídica de los preámbulos y exposiciones de las leyes se caracteriza por el hecho de que no prescriben efectos jurídicamente obligados y carecen, por lo tanto, del valor preceptivo propio de las normas de Derecho, si bien tienen un valor jurídicamente cualificado como pauta de interpretación de tales normas. Por ello el TC considera que el destinatario de los preámbulos es "el intérprete del Derecho antes que el obligado a una conducta que, por definición, el preámbulo no puede imponer". A lo anterior, el TC añade: "El valor jurídico de los preámbulos de las leyes se agota, por tanto, en su cualificada condición como criterio hermenéutico. Toda vez que, por tratarse de la expresión de las razones en que el propio legislador fundamenta el sentido de su acción legislativa y expone los objetivos a los que pretende que dicha acción se ordene, constituye un elemento singularmente relevante para la determinación del sentido de la voluntad legislativa, y, por ello para la adecuada interpretación de la norma legislada" (F. J. séptimo).

Sin embargo, una cuestión es que los preámbulos sirvan para interpretar el texto normativo al que anteceden y otra distinta, que el preámbulo pueda establecer la obligatoriedad de emplear otro texto (aunque tampoco sea vinculante jurídicamente) para efectuar tal interpretación. Al fin y al cabo, el preámbulo es solo uno de los diferentes elementos que pueden ser tenidos en cuenta para conocer la voluntad del legislador y así poder proceder a una interpretación teleológica (otro instrumento útil para descubrir tal voluntad lo constituyen, por ejemplo, los diarios de sesiones parlamentarias). Igualmente, aunque el criterio teleológico es especialmente importante a la hora de interpretar las normas, no es el único posible.

Por otra parte, hay que destacar que la exposición de motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal se refiere únicamente a la necesidad de interpretar la legislación española sobre precios de transferencia según lo dispuesto en las Directrices de la OCDE, sin indicar en ningún momento que las Directrices deban emplearse con carácter supletorio, a diferencia de lo que sucede en

[1538] En propiedad, la expresión "exposición de motivos" es propia de los proyectos de ley (véase el art. 88 de la Constitución), mientras que en las leyes se debería emplear el término "preámbulo".

otros países. Así pues, en principio el uso de las Directrices debería limitarse a aclarar el significado de expresiones como "método del precio libre comparable", "método del coste incrementado" o "método del precio de reventa", sin que ello incluya, por ejemplo, el uso de las Directrices para justificar la preferencia por uno de los métodos en un caso determinado.

De todos modos, aunque propiamente no exista la obligación de interpretar la normativa española según las Directrices de la OCDE, su uso sí que puede ser conveniente a la hora de aplicar los criterios interpretativos previstos en el art. 3 del Código Civil. Como apunta ANEIROS, las Directrices pueden considerarse un antecedente histórico de la normativa española y también influyen en los criterios gramatical y teleológico.[1539]

ii. Influencia en la jurisprudencia

Es habitual que la jurisprudencia sobre precios de transferencia tenga en cuenta, además de los preceptos del Impuesto sobre Sociedades al respecto, los trabajos publicados por la OCDE sobre esta materia. Así, la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de febrero de 2000 (RJ 2000/2786) efectúa un excurso sobre las operaciones vinculadas (F. J. cuarto) y menciona los trabajos de la OCDE al respecto, como las recomendaciones sobre precios de transferencia y empresas multinacionales publicadas en 1979. Tal excurso general ha sido citado frecuentemente por la jurisprudencia posterior, como las sentencias de la Audiencia Nacional de 27 de septiembre de 2007 (JUR 2007/306677), de 27 de noviembre de 2008 (JUR 2008/380752), de 11 de diciembre de 2008 (JUR 2009/3142) y de 4 de febrero de 2010 (JUR 2010/67538).

Para empezar, puede citarse la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de febrero de 2008 (RJ 2008/1357) como muestra de la atención que presta la jurisprudencia a las publicaciones de la OCDE sobre precios de transferencia. Tal litigio versa sobre la valoración de los principios activos vendidos por una empresa farmacéutica estadounidense a su filial española. En este sentido, la sentencia concluye que la actuación de la Administración tributaria a la hora de valorar las operaciones vinculadas según los precios aplicados en transacciones comparables entre entidades independientes fue conforme no solo a la normativa española, sino también al Informe de la OCDE de 1979 sobre precios de transferencia.[1540]

Otro ejemplo de la relevancia de las Directrices de la OCDE lo encontramos en la sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de septiembre de 2007 (JUR 2007/306677). El litigio se origina como consecuencia de la regularización por parte de la Administración tributaria de las liquidaciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades relativas a los ejercicios de 1992, 1993, 1994, 1995 y 1996 como resultado

[1539] Véase ANEIROS PEREIRA, Jaime, "*Soft law* e interpretación...", ob. cit., 2011, pág. 7.

[1540] Véase el F. J. cuarto de la sentencia.

de la valoración diferente que reciben determinados trabajos de colaboración prestados entre dos entidades vinculadas. Para efectuar tal valoración, la Administración sigue el método del coste incrementado, que se encuentra previsto tanto en el art. 16 de la actual regulación del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS, aprobado mediante el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo) como en el mismo artículo de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, si bien no se recogía en el art. 16 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que solo indicaba que la valoración de las operaciones vinculadas se efectuaría de acuerdo con los precios acordados en condiciones normales de mercado entre sociedades independientes.

Sin embargo, la Audiencia Nacional tiene también en cuenta las indicaciones de las Directrices de la OCDE para entender que la aplicación del método del coste incrementado (y no otro) resulta justificada en el caso objeto de la controversia (F. J. cuarto). Por lo tanto, puede observarse que las Directrices de la OCDE son empleadas como complemento a la normativa española también respecto a ejercicios fiscales previos a la introducción de cualquier referencia a ellas en la legislación (como la exposición de motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal).

Un caso similar lo encontramos en la sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de diciembre de 2008 (JUR 2009/3142), en que también se plantea una controversia relativa a la aplicación del método del coste incrementado para valorar una transacción entre entidades vinculadas. Como en el supuesto anterior, la Audiencia Nacional tiene en cuenta el contenido de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia para considerar que el empleo de tal método por la Administración estaba justificado.[1541]

Igualmente, otro ejemplo de la atención que muestran los órganos jurisdiccionales a las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia es el de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª), de 15 de septiembre de 2009 (JUR 2009/453778). En el caso en litigio, la parte demandante alega falta de transparencia en relación con las entidades que la Administración tributaria tuvo en cuenta para efectuar la comparación necesaria para determinar la valoración que hubiera correspondido a una determinada operación vinculada en condiciones de libre competencia, pero se concluye que la actividad de la administración fue acorde con la normativa y con las Directrices.

[1541] El razonamiento es muy similar en ambas sentencias, hasta el punto de que numerosos párrafos son idénticos.

iii. Influencia doctrina administrativa

En relación con la doctrina administrativa, también existen varias resoluciones particularmente relevantes. La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (en delante, TEAC) (Vocalía 10), de 25 de julio de 2007 (JUR 2007/345263) analiza un caso en que la Administración tributaria pone en duda la deducibilidad de determinados gastos en que había incurrido la filial española de una multinacional por recibir ciertos servicios (formación de personal, suministro de manuales, asistencia legal…) por parte de la filial suiza de la misma multinacional. En concreto, se trata de gastos que afectan a los ejercicios de 1999, 2000, 2001 y 2002 del Impuesto sobre Sociedades. Para determinar si tales gastos son fiscalmente deducibles, el TEAC tiene en cuenta la normativa del Impuesto sobre Sociedades aplicable a aquellos ejercicios. En este sentido, además de los requisitos generales para determinar si un gasto es deducible, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades añade en su art. 16.5: "La deducción de los gastos en concepto de servicios de apoyo a la gestión prestados entre entidades vinculadas estará condicionada a que su importe se establezca en base a un contrato escrito, celebrado con carácter previo, a través del cual se fijen los criterios de distribución de los gastos incurridos a tal efecto por la entidad que los presta". En el caso en litigio se cumplía el anterior requisito formal pero la Administración tributaria considera que tales servicios no son deducibles por dos motivos. En primer lugar, no se justifica de forma suficiente la prestación real del servicio, ya que las expresiones de las facturas son vagas. En segundo lugar, los servicios que se alega haber prestado no respondían a las necesidades de la filial, sino a las de la propia matriz, esto es, si la filial hubiera sido una empresa independiente no hubiera incurrido en tales gastos. Según el TEAC, aunque la normativa no exige que los gastos sean necesarios para que se puedan deducir, sí se ha de acreditar su relevancia para la actividad de la empresa.

Dada la parquedad de la normativa del Impuesto sobre Sociedades en relación con la prestación de servicios entre entidades vinculadas, el TEAC recurre a las Directrices de la OCDE para reforzar su postura, a las que califica como "una de las principales fuentes de interpretación en la materia" (F. J. quinto). En concreto, el TEAC cita las Directrices publicadas en 1979, cuyo séptimo capítulo se dedica al ámbito específico de los servicios intragrupo y en el que se destaca que los dos principales problemas de este tipo de situaciones consisten en determinar si el servicio ha sido efectivamente prestado y si supone un interés económico o comercial para quien lo recibe, esto es, si en circunstancias comparables dos empresas independientes hubieran efectuado la misma transacción. En concreto, el TEAC cita varios párrafos que tratan de forma precisa este tipo de situaciones. Según el párrafo 153, no serán deducibles fiscalmente los pagos por servicios que solo comporten un provecho indirecto o lejano. Más aún, según el párrafo 154, los gastos realizados por la matriz para dirigir sus inversiones (como los gastos relativos a la verificación de las cuentas de sus filiales) serán soportados por ella y no se facturarán a los miembros del grupo. Igualmente, el TEAC también cita las Directrices de 1995, en particular, los párrafos 7.9, 7.10, 7.11 y 7.13, que establecen que en el caso

de las actividades que la empresa matriz o sociedad *holding* ejerce a causa de sus intereses habrá que determinar si una empresa independiente, en circunstancias comparables, hubiese estado dispuesta a pagar o habría ejercido por sí misma esa actividad. Por lo tanto, hay que determinar si los costes de gestión y control de la matriz comportan una ventaja directa para la filial como resultado del ejercicio de una actividad específica, no siendo suficiente con las ventajas indirectas que comporta el hecho de pertenecer a una organización más amplia.

Así pues, puede observarse que en este caso la normativa del Impuesto sobre Sociedades es interpretada a la luz de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. De hecho, en realidad incluso podría decirse que las Directrices son empleadas para cubrir las lagunas que deja la normativa del Impuesto sobre Sociedades.[1542]

Por otra parte, las Directrices de la OCDE también son empleadas por la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) a la hora de interpretar la normativa del Impuesto sobre Sociedades para responder a las consultas vinculantes planteadas por los contribuyentes. En el caso tratado en la consulta núm. V1384-07 se plantea la posibilidad de efectuar una reestructuración empresarial y crear una sociedad *holding* que controle el 100% del capital de otras sociedades para facilitar su percepción externa como una unidad y centralizar su planificación y la toma de decisiones de forma que mejore la actividad del conjunto del grupo. Dado que el consejo de administración de la entidad *holding* se encargará de impartir instrucciones a sus filiales, el consultante plantea si es posible que el coste de las retribuciones que reciba el consejo de administración de la sociedad *holding* sea repercutido a las sociedades filiales, esto es, si tal gasto sería deducible fiscalmente en el Impuesto sobre Sociedades de las filiales. Puede observarse que el supuesto de hecho no incluye ningún elemento de internacionalidad ya que tanto la sociedad *holding* como las filiales serían españolas.

La respuesta de la Administración, contenida en la Resolución de la Dirección General de Tributos núm. 1384/2007, de 26 de junio (JUR 2007/246109), parte de la regulación del Impuesto sobre Sociedades. Así, en primer lugar se destaca que se trataría de un supuesto de vinculación (art. 16.3.d) TRLIS), por lo que tal operación estará sujeta a la regulación del art. 16.1.1º TRLIS, que indica: "Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia".

[1542] Para una sucinta presentación del uso que ha hecho el TEAC de las recomendaciones de la OCDE sobre precios de transferencia durante los años anteriores, véase CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *Precios...*, ob. cit., 2005, págs. 115-117, quien destaca que los criterios seguidos no siempre han sido uniformes.

Como puede observarse, este precepto tiene un carácter muy general. Por ello, en segundo lugar, la DGT recurre a las Directrices para aportar una respuesta más precisa, lo cual justifica por lo dispuesto en la exposición de motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que establece que la interpretación del régimen de operaciones vinculadas deberá realizarse a la luz de las Directrices. En este sentido, las Directrices de la OCDE indican de forma clara que los gastos del consejo de administración de una entidad *holding* corresponden a una actividad que redunda en beneficio de la propia entidad *holding* y no constituyen una actividad que comporte una prestación de un servicio que beneficie a las sociedades filiales. En consecuencia, los gastos correspondientes al consejo de administración de la entidad *holding* serán deducibles únicamente por tal entidad pero no por las sociedades filiales.

Por lo tanto, en este caso las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia también son fundamentales a la hora interpretar la regulación del Impuesto sobre Sociedades sobre operaciones vinculadas. Incluso podría afirmarme que en vez de un instrumento interpretativo en realidad su función es la de colmar las lagunas de la normativa española.

En resumen, puede observarse que las Directrices de la OCDE no solo son empleadas para interpretar o aclarar el significado de la normativa española sobre operaciones vinculadas, sino que se puede considerar que actúan como un verdadero complemento especialmente en relación con cuestiones que no están previstas directamente por la regulación interna.[1543] Más aún, lo anterior puede predicarse tanto en relación con supuestos de hecho con elementos internacionales como respecto a situaciones en que la vinculación se da entre entidades españolas. En nuestra opinión, nada hay de reprochable al uso de las Directrices como criterio interpretativo, pero su empleo, en la práctica, con carácter supletorio, plantea más problemas. Por ejemplo, a pesar de que existen algunas traducciones recientes de las Directrices al español, estas suelen aparecer con retraso en comparación con las versiones en inglés y francés publicadas por la propia OCDE.[1544] Así pues, entendemos que si el legislador considera conveniente que las Directrices también se empleen de este otro modo, para lograr una mayor seguridad jurídica lo conveniente sería que ello se explicitara y, además, que se les diera una mayor publicidad, esto es, que se facilitara su acceso libre, ya que, como sucede también en el caso de otras publicaciones de la OCDE, se trata de una obra protegida por derechos de autor de la que no se puede disponer gratuitamente.

[1543] De ahí que CALDERÓN CARRERO considere que en el caso español, las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia acaban teniendo unos efectos muy próximos a los del *hard law* como consecuencia de su "deslizamiento" en la doctrina administrativa y en la jurisprudencia (ibíd., pág. 118).

[1544] Así, el Instituto de Estudios Fiscales ha participado en la traducción de la última versión de las Directrices (OCDE, *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 22 de julio de 2010*, Instituto de Estudios Fiscales y OCDE, Madrid, 2010).

h) Estados Unidos

i. Influencia en las fuentes formales del Derecho

El *Internal Revenue Code* (*section* 482) trata de forma general la posibilidad de que las autoridades tributarias efectúen ajustes en las operaciones entre entidades vinculadas con la finalidad de evitar la evasión de impuestos.[1545] Sin embargo, el anterior precepto es desarrollado mediante normas de rango reglamentario. En concreto, la *section* 1.482-1(b)(1) de las *Treasury regulations* (26 C.F.R.) indica de forma más precisa la necesidad de valorar las operaciones entre entidades vinculadas como si hubieran tenido lugar entre entidades independientes (*at arm's length*), teniendo en cuenta, por lo general, operaciones equiparables bajo circunstancias comparables.[1546]

El anterior criterio es desarrollado en los siguientes preceptos del reglamento, tratando cuestiones como los métodos para determinar la renta imponible en los casos relativos a la transmisión de bienes tangibles (*section* 1.482-3), bienes intangibles (*section* 1.482-4), los métodos de comparación de beneficios (Sec. 1.482-5), el método de distribución de beneficios o *profit split* (*section* 1.482-6), e incluso numerosos ejemplos en relación con cuestiones como la aplicación de la regla del mejor método o *best method rule* (*section* 1.482-8), entre muchas otras cuestiones.

Dado que la normativa norteamericana sobre precios de transferencia es en ciertos aspectos incluso más detallada que las propias *Directrices* de la OCDE, autores como BULLEN han destacado que, a diferencia de lo que sucede en otros países, no resulta tan necesario remitirse a lo recomendado por la OCDE. De todos modos, el anterior autor

[1545] En concreto, se indica: "*In any case of two or more organizations, trades, or businesses (whether or not incorporated, whether or not organized in the United States, and whether or not affiliated) owned or controlled directly or indirectly by the same interests, the Secretary may distribute, apportion, or allocate gross income, deductions, credits, or allowances between or among such organizations, trades, or businesses, if he determines that such distribution, apportionment, or allocation is necessary in order to prevent evasion of taxes or clearly to reflect the income of any of such organizations, trades, or businesses. In the case of any transfer (or license) of intangible property (within the meaning of section 936 (h)(3)(B)), the income with respect to such transfer or license shall be commensurate with the income attributable to the intangible.*".

[1546] En concreto, se indica: "*In determining the true taxable income of a controlled taxpayer, the standard to be applied in every case is that of a taxpayer dealing at arm's length with an uncontrolled taxpayer. A controlled transaction meets the arm's length standard if the results of the transaction are consistent with the results that would have been realized if uncontrolled taxpayers had engaged in the same transaction under the same circumstances (arm's length result). However, because identical transactions can rarely be located, whether a transaction produces an arm's length result generally will be determined by reference to the results of comparable transactions under comparable circumstances. See Sec. 1.482-1(d)(2) (Standard of comparability). Evaluation of whether a controlled transaction produces an arm's length result is made pursuant to a method selected under the best method rule described in Sec. 1.482-1(c)*".

apunta que en general se aprecia la voluntad de las autoridades de evitar que la normativa norteamericana entre en conflicto con las Directrices.[1547]

ii. Influencia en los posicionamientos de las autoridades tributarias

En ciertas ocasiones, la Administración tributara norteamericana ha mostrado su voluntad de seguir lo dispuesto por las Directrices de la OCDE. Así se indica, por ejemplo, en relación con la aplicación del procedimiento amistoso entre autoridades tributarias para resolver conflictos relativos a la aplicación del principio de *arm's length* en casos internacionales:

> *"Applicable Standards in Allocation Cases*. With respect to requests for competent authority assistance involving the allocation of income and deductions between a U.S. taxpayer and a related person, the U.S. competent authority and its counterpart in the treaty country will be bound by the arm's length standard provided by the applicable provisions of the relevant treaty. The U.S. competent authority will also be guided by the arm's length standard consistent with the regulations under section 482 of the Code and the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations as published from time to time by the Organisation for Economic Co-operation and Development. When negotiating mutual agreements on the allocation of income and deductions, the U.S. competent authority will take into account all of the facts and circumstances of the particular case and the purpose of the treaty, which is to avoid double taxation".[1548]

Por lo tanto, puede observarse que la referencia no se hace a una versión específica de las Directrices, sino que habrá que tener en cuenta la última que exista ("*as published from time to time*").

iii. Influencia en la jurisprudencia

Dado el detalle con que la normativa norteamericana trata la cuestión de los precios de transferencia, son muy escasas las sentencias en que los tribunales se han referido explícitamente a las Directrices de la OCDE. Como excepción, puede citarse el voto particular del juez NOONAN en la sentencia de la *United States Court of Appeals, Ninth Circuit*, de 27 de mayo de 2009 en el caso *Xilinx, Inc., and Consolidated Subsidiaries v. Commissioner of Internal Revenue*, 567 F.3d 482. De todos modos, en él simplemente se reitera la necesidad de que el principio de *arm's length* previsto en los tratados para evitar la doble imposición y en la normativa norteamericana de origen interno se interprete de acuerdo con las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia.

[1547] Véase BULLEN, Andreas, *Arm's Length*..., ob. cit., 2011, págs. 40-41.

[1548] *Procedures for Requesting Competent Authority Assistance Under Tax Treaties (Rev. Proc. 2006–54), section 3.03, Internal Revenue Bulletin*, Núm. 2006-49, de 4 de diciembre de 2006.

i) Francia

i. Influencia en las fuentes formales del Derecho

La normativa francesa sobre precios de transferencia ha sufrido diversas modificaciones durante los últimos años y en general puede afirmarse que es coherente con lo dispuesto en las Directrices de la OCDE. El principal precepto que regula esta cuestión es el art. 57 del *Code Général des Impôts*, que impide que las sociedades francesas empleen los precios de transferencia para transferir beneficios a sociedades vinculadas situadas en el extranjero o a cualquier sociedad situada en un país con un "régimen fiscal privilegiado".[1549] Así pues, en tales casos será necesario corregir a efectos fiscales el beneficio contable, de forma que refleje el beneficio que se hubiera obtenido si la operación se hubiera llevado a cabo en condiciones de libre competencia.[1550]

Por otra parte, el art. 57 del *Code Général des Impôts* también se refiere a la necesidad de documentar las operaciones vinculadas según lo dispuesto en el *Livre des procédures fiscales*.[1551] En concreto, el art. L. 13 B establece que la Administración puede solicitar al contribuyente documentación en la que se detalle, entre otros extremos, el tipo de vinculación que existe con las sociedades extranjeras con las que se opera y los métodos empleados para valorar tales transacciones.[1552]

[1549] El *Code Général des Impôts* se encuentra disponible en la página web oficial *Légifrance, service public de la diffusion du droit par l'internet* (http://www.legifrance.gouv.fr).

[1550] El art. 57 del *Code Général des Impôts* indica: "*Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités. Il est procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France.*

La condition de dépendance ou de contrôle n'est pas exigée lorsque le transfert s'effectue avec des entreprises établies dans un Etat étranger ou dans un territoire situé hors de France dont le régime fiscal est privilégié au sens du deuxième alinéa de l'article 238 A".

[1551] A continuación nos referiremos a la versión disponible en la página web oficial *Légifrance*.

[1552] En concreto, el art. L. 13 B del *Livre des procédures fiscales* dispone: "*Lorsque, au cours d'une vérification de comptabilité, l'administration a réuni des éléments faisant présumer qu'une entreprise, autre que celles mentionnées au I de l'article L. 13 AA, a opéré un transfert indirect de bénéfices, au sens des dispositions de l'article 57 du code général des impôts, elle peut demander à cette entreprise des informations et documents précisant :*

1° La nature des relations entrant dans les prévisions de l'article 57 du code général des impôts, entre cette entreprise et une ou plusieurs entreprises exploitées hors de France ou sociétés ou groupements établis hors de France ;

2° La méthode de détermination des prix des opérations de nature industrielle, commerciale ou financière qu'elle effectue avec des entreprises, sociétés ou groupements visés au 1° et les éléments qui la justifient ainsi que, le cas échéant, les contreparties consenties ;

ii. Influencia en los posicionamientos de las autoridades tributarias

Así pues, puede observarse que la legislación francesa en materia de precios de transferencia es relativamente sucinta. Por ello ha resultado necesario desarrollarla mediante Instrucciones dictadas por la *Direction Générale des Impôts* y publicadas en el *Bulletin Officiel des Impôts* (BOI).[1553] En este sentido pueden citarse la *Instruction du 7 septembre 1999 relative à la procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert* (BOI 4 A-8-99), la *Instruction du 24 juin 2005 relative à la garantie prévue à l'article L. 80 b 7º du Livre des procédures fiscales et à la procédure d'accord préalable unilatéral en matière de prix de transfert* (BOI 4 A-11-05) y la *Instruction du 28 novembre 2006 relative à l'information et à la sécurisation des petites et moyennes entreprises en matière de prix de transfert* (BOI 4 A-13-06).

Como puede apreciarse, las anteriores instrucciones tratan fundamentalmente el procedimiento a seguir para alcanzar un acuerdo previo de valoración, tanto el establecido con carácter general como el previsto especialmente para las empresas de reducida dimensión. En tales instrucciones se aprecia de forma clara la influencia de las Directrices de la OCDE, hasta el punto de que existen varias referencias explícitas a este texto. Así, la Instrucción de 7 de septiembre de 1999 indica que el procedimiento para alcanzar acuerdos previos de valoración es respetuoso tanto con la legislación tributaria como con las Directrices de la OCDE.[1554]

iii. Influencia en la jurisprudencia

La jurisprudencia francesa prácticamente no contiene ninguna referencia a las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. Como excepción podemos citar la sentencia de la *Cour de Cassation* (*Chambre Commerciale*), de 17 de marzo de 2009 (núm. 08-14503). Aunque el litigio no es propiamente tributario, sino sobre Derecho de la Competencia (hay que recordar que en materia tributaria la última instancia judicial

---

3° Les activités exercées par les entreprises, sociétés ou groupements visés au 1°, liées aux opérations visées au 2° ;

4° Le traitement fiscal réservé aux opérations visées au 2° et réalisées par les entreprises qu'elle exploite hors de France ou par les sociétés ou groupements visés au 1° dont elle détient, directement ou indirectement, la majorité du capital ou des droits de vote".

[1553] El *Bulletin Officiel des Impôts* puede consultarse en http://www11.minefi.gouv.fr/boi/boi2010/boi.htm.

[1554] En concreto, se indica: "*l'accord préalable en matière de prix de transfert […] donne aux entreprises françaises ou étrangères qui le souhaitent la possibilité d'obtenir de l'administration fiscale un accord sur la méthode de détermination des prix de transfert qui s'appliquera à ses transactions intra-groupe futures. Il permet de résoudre préventivement les difficultés rencontrées par les entreprises multinationales tout en garantissant que la méthode retenue dans le respect de la législation fiscale est conforme aux principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales publiés par l'OCDE en 1995*".

es el *Conseil d'État* y no la *Cour de Cassation*) se tiene en cuenta también lo Dispuesto en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. Así, a la hora de determinar si un laboratorio farmacéutico abusó de su posición dominante al vender medicamentos a un precio inferior a su coste de producción con la finalidad de eliminar la competencia, se tiene en cuenta, para establecer el coste de las materias primas que adquiría de sociedades vinculadas, que de acuerdo con las Directrices tales operaciones deben valorarse según el precio que correspondería en condiciones de libre competencia.

j) Irlanda

i. Influencia en las fuentes formales del Derecho

Hasta 2010 la normativa tributaria irlandesa no regulaba de forma general el problema de la determinación de los precios de transferencia entre entidades vinculadas, sino que se limitaba a tratar ciertos tipos de transacciones en particular. Sin embargo, esta situación ha cambiado tras la aprobación de la *Finance Act 2010*, que ha modificado la *Taxes Consolidation Act 1997* en aspectos significativos. Así, tras la reforma se incluyen referencias directas al principio de *arm's length* y se define la noción de entidades vinculadas.[1555]

Igualmente, la nueva normativa irlandesa incluye por primera vez una referencia explícita a las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, así como al art. 9.1 del Modelo de convenio de la OCDE. En concreto, la sección 835D de la *Taxes Consolidation Act 1997* establece desde 2010 la necesidad de tener en cuenta las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia a la hora de valorar las operaciones entre entidades vinculadas.[1556] En concreto, se indica que la referencia a las

[1555] En concreto, la sección 835C(3) de la *Taxes Consolidation Act 1997* indica: "*For the purposes of this section the 'arm's length amount' in relation to an arrangement is the amount of the consideration that independent parties would have agreed in relation to the arrangement had those independent parties entered into that arrangement*". Igualmente, la sección 835B regula los supuestos en que existe vinculación, entre los que se encuentran, por ejemplo, los casos en que una sociedad participa en la dirección, el control o el capital de la otra.

[1556] En la sección 825D(2) de la *Taxes Consolidation Act 1997* se establece: "*For the purpose of computing profits or gains or losses chargeable to tax under Case I or II of Schedule D, this Part shall be construed to ensure, as far as practicable, consistency between—*

(a) the effect which is to be given to section 835C, and

(b) the effect which, in accordance with the transfer pricing guidelines, would be given if double taxation relief arrangements incorporating Article 9(1) of the OECD Model Tax Convention applied to the computation of the profits or gains or losses, regardless of whether such double taxation relief arrangements actually apply,

Directrices de la OCDE de 1995 debe entenderse hecha a la versión actualizada aprobada por el Consejo de la OCDE el 16 de julio de 2009, complementada por diversos informes adicionales como el informe sobre intangibles y servicios aprobado por el Consejo de la OCDE en 1996. En relación con las consecuencias de las posibles modificaciones que puedan introducirse en las Directrices o en los informes complementarios que la OCDE apruebe en el futuro, se indica que no serán aplicables automáticamente a los efectos de lo dispuesto en la normativa irlandesa, sino solo en la medida en que lo indique el Ministro de Finanzas mediante una norma de rango reglamentario.[1557] De hecho, en 2012 se modificó el anterior precepto mediante la *Finance Act 2012* para incluir una referencia específica a la actualización de las Directrices de 2010.

ii. Influencia en los posicionamientos de las autoridades tributarias

Igualmente, desde 2010 también se regula de forma específica la obligación de documentar de forma razonable las operaciones vinculadas.[1558] Esta cuestión ha sido desarrollada por la Administración tributaria en el boletín informativo *Tax Briefing*, que a pesar de no ser jurídicamente vinculante es probable que tenga una importante influencia en los contribuyentes ya que muestra la interpretación que hace la Administración de la normativa. Así, el número 07/2010 se dedica específicamente a la obligación de documentar las operaciones vinculadas y detalla algunos de los extremos que deberían incluirse.[1559] Sin embargo, la nueva legislación no ha incluido una regulación específica de otros aspectos como acuerdos previos de valoración o sanciones aplicables especialmente en relación con casos de precios de transferencia.

---

but this section shall not apply for the purposes of construing this Part to the extent that such application of the section would be contrary to the provisions of double taxation relief arrangements that apply to the computation of those profits or gains or losses".

[1557] En concreto, tal habilitación se encuentra recogida en la sección 835D(3): "*The Minister of Finance may, for the purposes of this Part, by order designate any additional guidance referred to in paragraph (a)(iii) of the definition of "transfer pricing guidelines" in subsection (1) as being comprised in the transfer pricing guidelines*".

[1558] En concreto, la sección 835F(1) establece: "*A relevant person in the relation to an arrangement to which section 835C(1) applies shall have available such records as may reasonably be required for the purposes of determining whether, in relation to the arrangement, the income of the person chargeable to tax under Case I or II of Schedule D has been computed in accordance with this Part*".

[1559] Las recomendaciones de la Administración tributaria se encentran disponibles en: http://www.revenue.ie/en/practitioner/tax-briefing/2010/no-072010.html.

k) Italia

i. Influencia en las fuentes formales del Derecho

Los principales aspectos de la regulación de la fiscalidad de las operaciones entre entidades vinculadas se encuentran contenidos en la Ley del impuesto sobre la renta (*Testo unico delle imposte sui redditi*), que regula tanto la imposición sobre las personas físicas como sobre las jurídicas.[1560]

En concreto, su art. 9, relativo a la determinación de los ingresos y las pérdidas de las personas físicas, establece la necesidad de valorar los bienes y servicios por su valor normal. De acuerdo con el art. 9.3, este valor normal se calculará teniendo en cuenta los precios aplicados a bienes o servicios del mismo tipo en condiciones de libre competencia, en el mismo estadio de comercialización y en el mismo tiempo o lugar o en los más próximos posibles.[1561] Igualmente, el art. 9.4 prevé ciertas reglas específicas para valorar algunos tipos particulares de bienes, como las acciones cotizadas. De forma análoga, en relación con las personas jurídicas el art. 110.7 también indica que las rentas derivadas de operaciones con entidades vinculadas no residentes deben valorarse según su valor normal de mercado.[1562]

[1560] *Testo unico delle imposte sui redditi*, aprobado mediante el Decreto del Presidente de la República de 22 de diciembre de 1986, núm. 917 (G.U. núm. 302 de 31 de diciembre). A continuación nos referiremos a la versión dada por la por la ley de 24 de diciembre de 2007, núm. 244, "*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato* (*legge finanziaria 2008*)", publicada en la *Gazzetta Ufficiale* núm. 300 de 28 de diciembre de 2007 - *Supplemento ordinario* núm. 285, vigente a partir del 1 de enero de 2008.

[1561] En concreto, el art. 9.3 establece: "*Per valore normale, salvo quanto stabilito nel comma 4 per i beni ivi considerati, si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi* […]".

[1562] El tenor literal del art. 110.7 es: "*I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del comma 2, se ne deriva aumento del reddito; la stessa disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali "procedure amichevoli" previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi. La presente disposizione si applica anche per i beni ceduti e i servizi prestati da società non residenti nel territorio dello Stato per conto delle quali l'impresa esplica attività di vendita e collocamento di materie prime o merci o di fabbricazione o lavorazione di prodotti* […]".

ii. Influencia en los posicionamientos de las autoridades tributarias

La legislación italiana no precisa otros aspectos relevantes relacionados con la tributación de las operaciones entre entidades vinculas, como los métodos admisibles para determinar los precios que se hubieran fijado en condiciones de plena competencia. Por ello, las Autoridades tributarias italianas han tenido en cuenta tradicionalmente lo dispuesto en las publicaciones de la OCDE a la hora de tratar cuestiones no resueltas por la normativa italiana. Así, la Circular del Ministerio de Finanzas de 22 de septiembre de 1980 (núm. 32/9/2267) se refiere directamente a los métodos de valoración contenidos en el Informe de la OCDE sobre precios de transferencia publicado en 1979. Posteriormente, las Directrices de la OCDE de 1995 han sido traducidas oficialmente por el Ministerio de Finanzas y publicadas por el *Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato* en 1997. Como apunta la doctrina italiana, a pesar de que los contribuyentes no estén obligados a seguir las Directrices de la OCDE, en la práctica las emplean habitualmente ya que la Administración entiende que desarrollan el principio de *arm's length* contenido en el art. 9 del Modelo de la OCDE, que es seguido por los tratados concluidos por Italia para evitar la doble imposición, y ha indicado al personal inspector que respete la versión actualizada de las Directrices de la OCDE a la hora de aplicar el principio de *arm's length*.[1563]

En los últimos años, la importancia de las Directrices de la OCDE puede apreciarse en la Decisión del Director de la *Agenzia delle Entrate* de 29 de septiembre de 2010 (Prot. 2010/137654), relativa a la documentación de las operaciones vinculadas, la cual se remite en diversas ocasiones a las Directrices de la OCDE en la versión de 2010 e incluso las incluye entre las fuentes normativas en que se fundamenta. Igualmente, la Circular núm. 58/E de la *Agenzia delle Entrate* de 15 de diciembre de 2010, sobre obligaciones de documentación, también se refiere en numerosas ocasiones a la última versión de las Directrices de la OCDE a la hora de interpretar la normativa nacional.

iii. Influencia en la jurisprudencia

La jurisprudencia italiana se ha referido en múltiples ocasiones a las recomendaciones de la OCDE sobre precios de transferencia a la hora de resolver litigios sobre esta materia. A continuación comentaremos uno de estos ejemplos, la sentencia de la *Corte Suprema di Cassazione* de 13 de octubre de 2006 (núm. 22023). En este caso, una sociedad italiana adquiría vehículos a entidades vinculadas y posteriormente se hacía cargo de los costes de mantenimiento y reparación de los vehículos. Para las autoridades tributarias italianas, tal práctica, desarrollada entre 1987 y 1992, tenía como finalidad la reducción de la base imponible de la sociedad italiana y el correspondiente incremento

[1563] Véase BESIO, Paolo, "Il Transfer Pricing", en DRAGONETTI, Alessandro; PIACENTINI, Valerio; SFONDRINI, Anna (eds.), *Manuale di fiscalità internazionale*, 3ª edición, Ipsoa Wolters Kluwer, Milán, 2008, pág. 1169.

de los beneficios de las sociedades vinculadas extranjeras, pero no aportaron ninguna prueba concluyente al respecto.

Ante tal situación, la *Corte Suprema di Cassazione* aplica el criterio general previsto en el ordenamiento jurídico italiano según el cual la Administración tributaria debe probar sus propias pretensiones y señala que según las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia de 1995, en este tipo de casos ello quiere decir que el contribuyente no está obligado a probar la corrección de los precios de transferencia aplicados si la Administración no aporta primero pruebas o indicios que muestren que no se respetó el principio de valoración en condiciones de plena competencia.[1564] Así pues, si bien la normativa italiana era suficiente para solucionar el caso, la *Corte Suprema di Cassazione* tiene en cuenta en su argumentación el contenido de las recomendaciones de la OCDE sobre este tipo específico de situaciones. En concreto, hay que señalar que el tribunal se refiere a las Directrices publicadas en 1995, a pesar de que el caso versa sobre ejercicios tributarios más antiguos. Por todo lo anterior, el tribunal da la razón al contribuyente.

l) Luxemburgo

i. Influencia en las fuentes formales del Derecho

Luxemburgo es uno de los Estados que ha regulado de forma menos específica la cuestión de la tributación de las operaciones entre entidades vinculadas. Así, la normativa contenida en la Ley del impuesto sobre la renta, que regula tanto la imposición sobre las personas físicas como sobre las jurídicas, establece únicamente principios generales.[1565] En concreto, el art. 56 de la citada ley establece que si a causa de las relaciones económicas particulares que se establezcan entre una sociedad y una persona física o una sociedad no residentes se produce una transferencia de beneficios,

[1564] En concreto, la *Corte de Cassazione* indica: "*Cio' trova conferma anche in materia di transfer pricing posto che le direttive OCSE (Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico) da tempo rivolte ad elaborare i criteri di determinazione del prezzo di trasferimento nelle transazioni commerciali internazionali (in pratica il prezzo di libera concorrenza dovendo emergere dal raffronto "esterno" di tale corrispettivo con quello praticato in vendita similare effettuata tra imprese indipendenti oppure dal confronto "interno" tra una impresa del gruppo e terzo indipendente), nel rapporto del 1995 hanno espressamente sottolineato che, laddove la disciplina di ciascuna giurisdizione nazionale preveda che sia l'Amministrazione finanziaria ad essere gravata dell'onere di provare le proprie pretese, il contribuente non e' tenuto a dimostrare la correttezza dei prezzi di trasferimento applicati, se non prima chel'Amministrazione fiscale abbia essa stessa provato prima facie il non rispetto del principio del valore normale*".

[1565] *Loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu*, publicada en el *Journal Officiel du Grand-Duché de Luxembourg*, *Mémorial* A, nº. 79, de 6 de diciembre de 1967.

la Administración podrá determinar los beneficios a tanto alzado.[1566] Igualmente, el art. 164 de la misma ley precisa que se produce una distribución encubierta de beneficios en los casos en que una persona vinculada recibe directa o indirectamente ventajas que no hubiera tenido en otro caso. En tal supuesto, los beneficios distribuidos de forma encubierta deberán incluirse en la base imponible.[1567]

Aparte de los anteriores preceptos, que introducen de forma general el principio de valoración de las operaciones vinculadas según los precios que se hubieran establecido entre entidades independientes, la normativa tributaria de Luxemburgo no precisa cuestiones como los métodos que resultan admisibles para aplicar en la práctica el principio de *arm's length* o la forma de documentar tales operaciones. Igualmente, tampoco existe ninguna referencia explícita a las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, pero ello no quiere decir que las recomendaciones de esta organización internacional no tengan ninguna relevancia en este país.

ii. Influencia en los posicionamientos de las autoridades tributarias

Dada la parquedad de la legislación vigente, la Administración tributaria suele basar sus actuaciones en los tratados para evitar la doble imposición concluidos por Luxemburgo, que siguen lo dispuesto en el art. 9 del Modelo de convenio de la OCDE sobre entidades vinculadas. [1568] Dado que el Comentario al art. 9 del Modelo de convenio de la OCDE indica expresamente la conveniencia de interpretar el principio de *arm's length* según lo dispuesto en las Directrices, la Administración tributaria de Luxemburgo también tiene en cuenta este documento a la hora de tratar este tipo de casos.[1569] Ello puede

[1566] En concreto, el art. 56 establece: "*Sans égard au résultat accusé, un fonctionnaire supérieur de l´administration des contributions […] peut fixer forfaitairement le résultat d´exploitation, lorsqu´un transfert du résultat est rendu possible par le fait que l´entreprise entretient des relations économiques particulières, soit directes, soit indirectes, avec une personne physique ou morale qui n´est pas contribuable résident*".

[1567] El art. 164 indica en su párrafo tercero: "*Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d´une société ou d´une association dont normalement il n´aurait pas bénéficié s´il n´avait pas eu cette qualité*". Sin embargo, la legislación no determina de forma específica en qué casos existe vinculación, esto es, no define términos como "*associé*", "*sociétaire*" o "*intéressé*".

[1568] En relación con la relevancia de los Comentarios a la hora de interpretar los tratados, STEICHEN señala: "*Despite the poor legal basis of the role of the OECD Model Commentary for the purposes of interpreting tax treaties, Luxemburg tax practitioners, tax authorities and courts presume that in a situation where a given tax treaty is identically worded with the OECD Model, the intent of the parties was to adapt the Commentary interpretation"* (STEICHEN, Alain, "Tax Treaty Interpretation in Luxembourg", en LANG, Michael (ed.), *Tax Treaty Interpretation,* Linde, Viena, 2001, pág. 235).

apreciarse, por ejemplo, en la Circular del *Directeur des Contributions* de 28 de enero de 2011 (L.I.R. núm. 164/2), sobre las operaciones de financiación entre entidades de un mismo grupo.

m) México

La actual Ley del Impuesto sobre la Renta,[1570] que regula tanto la imposición sobre las personas físicas como sobre las jurídicas, se refiere en diversos de sus preceptos al principio de *arm's length* a la hora de valorar las operaciones entre entidades vinculadas, como en los arts. 76.XII y 179, que indican que en estos casos habrá que aplicar los precios que se hubieran utilizado entre partes independientes en operaciones comparables. Igualmente, la normativa mexicana detalla aspectos como los métodos admitidos para la determinación de los precios (art. 180) o las obligaciones de documentación (art. 76.IX).

La influencia de las Directrices de la OCDE es clara, hasta el punto de que el mismo art. 179 indica que se deberán tener en cuenta a la hora de interpretar la legislación mexicana. En concreto, se señala: "Para la interpretación de lo dispuesto en este Capítulo, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995, o aquéllas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los tratados celebrados por México". Así pues, aunque la legislación de México es más detallada que la de otros países, se prevé expresamente el recurso a las Directrices publicadas por la OCDE como mecanismo interpretativo, admitiendo expresamente la posibilidad de tener en cuenta versiones de las Directrices posteriores a la existente en el momento en que se dictó la Ley del Impuesto sobre la Renta.

n) Nueva Zelanda

i. Influencia en las fuentes formales del Derecho

La regulación de las operaciones entre entidades vinculadas se encuentra en la Ley del Impuesto sobre la renta (*Income Tax Act 2007*), especialmente en las secciones GC 6 a

[1569] El hecho de que la Administración tributaria de Luxemburgo tenga en cuenta lo dispuesto en las Directrices de la OCDE ha sido destacado por autores como SCHAFFNER, Jean, "Transfer Pricing Rules for Transactions Involving Low-Tax Countries: Luxembourg", *International Transfer Pricing Journal*, vol. 15, núm. 2, 2008, pág. 100.

[1570] Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013 y en vigor desde el 1 de enero de 2014.

GC 14, y puede afirmarse que refleja lo previsto en las Directrices de la OCDE.[1571] Así, se establece el principio general de que este tipo de operaciones deben valorarse según los precios que se hubieran aplicado en condiciones de plena competencia y el procedimiento para llevar a cabo los correspondientes ajustes. En particular, la sección GC 13 indica los posibles métodos a seguir para determinar los precios que se hubieran fijado entre entidades independientes, los cuales coinciden con los previstos en las Directrices de la OCDE. Sin embargo, la legislación tributaria de Nueva Zelanda no trata otras cuestiones significativas como la posibilidad de llevar a cabo acuerdos previos de valoración o la forma de documentar este tipo de operaciones.

ii. Influencia en los posicionamientos de las autoridades tributarias

Dado que la legislación tributaria de Nueva Zelanda regula solo los principios generales a aplicar respecto a este tipo de operaciones, la Administración tributaria consideró necesario publicar sus propias directrices para orientar al contribuyente.[1572] En este sentido, hay que destacar que las Directrices de Nueva Zelanda no son jurídicamente vinculantes, sino que deben ser consideradas como una mera guía.[1573]

Más aún, la influencia de las Directrices de la OCDE es evidente, hasta el punto de que expresamente se indica que la Administración tributaria de Nueva Zelanda las sigue por completo y recomienda su aplicación.[1574] Por lo tanto, si las Directrices de Nueva

[1571] La legislación de Nueva Zelanda puede consultarse en la base de datos *New Zealand Legislation* (http://www.legislation.govt.nz), gestionada por el *Parliamentary Counsel Office* de Nueva Zelanda.

[1572] La publicación de las Directrices (*Transfer Pricing Guidelines: A guide to the application of section GD 13 of New Zealand's Income Tax Act 1994*) tuvo lugar en el *Tax Information Bulletin*, vol. 12, núm. 10 (Apéndice), correspondiente al mes de octubre de 2000. A pesar de que inicialmente las Directrices desarrollavan lo previsto en la Ley del Impuesto sobre la renta de 1994, su contenido continúa siendo válido para interpretar lo previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2007.

[1573] Como inidican las propias Directrices: "*Transfer pricing is not an exact science. For this reason, the guidelines have been drafted as a practical guide, rather than as prescriptive rules. These guidelines are not issued as a binding public ruling*" (pág. 1). Más aún, expresamente se descarta la conveniencia de regular esta cuestión mediante normas imperativas: "*There are two possible approaches that might be taken in drafting transfer pricing guidelines. The first is to draft prescriptive guidelines that attempt to deal with every transfer pricing issue that may arise. In Inland Revenue's view, such an approach is ineffective. Establishing appropriate transfer prices for tax purposes involves the application of judgement, which will often depend on taxpayers' individual circumstances. Prescriptive guidelines are, therefore, not considered to be a practicable option*" (párrafo 10).

[1574] En los párrafos 6 y 7 de las Directrices publicadas por la Administración tributaria de Nueva Zelanda se señala: "*There is, however, no valid reason why Inland Revenue should not follow the OECD guidelines entirely in administering New Zealand's transfer pricing rules. The consensus established between OECD member countries means that the OECD guidelines will, for example, be the relevant guidelines to consider if a transfer pricing issue is raised under New Zealand's double tax agreements. Inland Revenue also does not differ substantively from the OECD's view on any point.*

Zelanda no contradicen en ningún aspecto lo dispuesto por la OCDE, no resulta evidente que fuera necesario elaborar una Directrices propias. Según las autoridades tributarias, la publicación de directrices específicas responde a la necesidad de explicar ciertos aspectos de una forma más accesible para los contribuyentes y que tenga en cuenta las particularidades del entorno empresarial de Nueva Zelanda. Además, también se aprovecha para desarrollar ciertas cuestiones, como las obligaciones de documentación, que la OCDE no detalla por completo.[1575]

Por último, hay que señalar que las Directrices de Nueva Zelanda indican que, en caso de que queden cuestiones controvertidas, los contribuyentes pueden recurrir, como complemento, a las Directrices de la OCDE y, lo que resulta más llamativo, a la normativa australiana y estadounidense sobre esta materia en aquellos aspectos que no sean únicamente aplicables a los contribuyentes de estos países.[1576]

o) Portugal

i. Influencia en las fuentes formales del Derecho

La legislación tributaria portuguesa regula la cuestión de los precios de transferencia entre entidades vinculadas fundamentalmente en el art. 63 del *Código do Imposto sobre*

Inland Revenue, therefore, fully endorses the positions set out in chapters 1 to 8 of the OECD guidelines and proposes to follow those positions in administering New Zealand's transfer pricing rules. Consequently, New Zealand's guidelines should be read as supplementing the OECD guidelines, rather than superseding them. This applies for the domestic application of New Zealand's rules, as well as in relation to issues raised under New Zealand's double taxation agreements".

[1575] La Administración tributaria de Nueva Zelanda justifica la publicación de sus propias Directrices con los siguientes términos: "*by issuing guidelines with a practical focus, Inland Revenue hopes to explain transfer pricing in a way that is perhaps more accessible to taxpayers confronted by the issue than are the OECD guidelines. Further, it is expected that New Zealand guidelines will be able to offer pragmatic solutions to issues that are better suited to the New Zealand business environment. Finally, the OECD leaves issues such as documentation to the discretion of individual jurisdictions, so it is necessary for Inland Revenue to develop an appropriate view on the issue*" (párrafo 8).

[1576] En concreto, se indica: "*Two other significant references are the guidelines issued by the Australian Tax Office (ATO) and the United States' section 482 regulations. Both of these sources provide valuable background information on the application of the arm's length principle. Obviously aspects in those guidelines that have been drafted with only Australia or the United States in mind, such as the point within a range to which the relevant jurisdiction will seek to adjust taxpayers' transfer prices, will not be relevant in the New Zealand context. However, on issues such as the application of pricing methods and the principles of comparability and functional analysis, for which both jurisdictions follow the established international norm, there should be no inconsistency between the Australian and United States approaches, and that of New Zealand*" (párrafo 13).

o Rendimiento das Pessoas Colectivas.[1577] En concreto, se indica que las operaciones sobre bienes, derechos o servicios efectuadas entre entidades en situación de relaciones especiales, esto es, vinculadas, deben valorarse según el valor normal que se hubiera fijado si hubieran tenido lugar entre entidades independientes (art. 63.1).[1578] Para determinar tal valor se deberá seguir el método que permita asegurar el mayor grado de comparabilidad con el valor de operaciones análogas en condiciones de libre mercado, esto es, el método del precio libre comparable, el del coste incrementado o el del precio de reventa y, si no fuera posible aplicar ninguno de los anteriores, se seguirá el de la distribución del resultado o el del margen neto del conjunto de las operaciones.[1579]

Igualmente, el art. 63.4 de la citada ley define los casos en que debe considerarse que existe vinculación (o *relações especiais*). Por ejemplo, se considera que existe vinculación en los casos en que una entidad tiene una participación igual o superior al 10% del capital o de los derechos de voto de otra, cuando las mismas personas ocupan los órganos de administración, gerencia o dirección de dos entidades, o cuando a causa de las relaciones comerciales, financieras, profesionales o jurídicas entre dos entidades se da una situación de dependencia en el ejercicio de las respectivas actividades, especialmente cuando la activad de una depende substancialmente de la cesión de derechos de propiedad industrial, intelectual o de *know-how*; o del aprovisionamiento de materias primas por parte de la otra.

Por otra parte hay que destacar que los anteriores preceptos del *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas* han sido desarrollados mediante normas con rango reglamentario, algo que también sucede en España pero que no es habitual en muchos otros países. En concreto, hay que destacar la *Portaria* (Orden Ministerial) nº. 1446-C/2001, de 21 de diciembre, dedicada íntegramente a la regulación de los precios

[1577] En la versión publicada en el *Decreto-Lei* núm. 159/2009, de 13 de julio, con efectos a partir del 1 de enero de 2010.

[1578] El art. 63.1 de la citada normativa indica: "*Nas operações comerciais, incluindo, designadamente, operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, bem como nas operações financeiras, efectuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis*".

[1579] El art. 63.2 dispone: "*O sujeito passivo deve adoptar, para a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, o método ou métodos susceptíveis de assegurar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações ou séries de operações que efectua e outras substancialmente idênticas, em situações normais de mercado ou de ausência de relações especiais, tendo em conta, designadamente, as características dos bens, direitos ou serviços, a posição de mercado, a situação económica e financeira, a estratégia de negócio, e demais características relevantes dos sujeitos passivos envolvidos, as funções por eles desempenhadas, os activos utilizados e a repartição do risco*" Por su parte, el art. 63.3 enumera los métodos indicados previamente y la necesidad de intentar emplear en primer lugar los tres métodos denominados habitualmente como tradicionales.

de transferencia en las operaciones entre entidades vinculadas. Si bien la legislación portuguesa no incluye ninguna mención explícita a las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, la citada orden ministerial sí que se refiere en su preámbulo a las Directrices de la OCDE para destacar que en la actualidad resulta claro que el problema que plantea la fijación de los precios de transferencia entre las diversas unidades que conforman las empresas multinacionales requiere de soluciones multilaterales. Más aún, se destaca que la posición portuguesa sobre esta materia se inspira y es coherente con lo dispuesto en las recomendaciones de la OCDE.[1580]

En particular, la anterior orden ministerial regula cuestiones como las reglas generales para aplicar el principio de plena competencia (arts. 1 a 3) y desarrolla la forma de aplicar los diferentes métodos previstos en la legislación para determinar los precios que se hubieran adoptado en condiciones de libre competencia (art. 4 a 10). Igualmente, también se tratan las obligaciones accesorias de los contribuyentes en este ámbito, especialmente en relación con las obligaciones de documentación (art 13 a 16). De todos modos, en el propio preámbulo se indica que en los casos de mayor complejidad es aconsejable tener en cuenta los informes de la OCDE al respecto.[1581]

ii. Influencia en los posicionamientos de las autoridades tributarias

A diferencia de lo que sucede en otros países, en el caso de Portugal el hecho de que la legislación fuera desarrollada por vía reglamentaria ha comportado que no fuera necesario que la Administración tributaria publicara circulares u otros documentos administrativos sobre esta cuestión.

iii. Influencia en la jurisprudencia

A continuación comentaremos la atención que han recibido las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia por parte de la jurisprudencia portuguesa. Para ello empezaremos destacando la sentencia del Tribunal Constitucional de 10 de mayo de 2005 (*Acórdão* núm. 252/2005), relativa a un caso en que se plantea la inconstitucionalidad de la normativa que habilitaba a la Administración tributaria a efectuar los ajustes pertinentes a efectos fiscales en los casos en que los precios fijados

[1580] El preámbulo indica expresamente: "*O novo quadro legal revela um alinhamento com os princípios directores da OCDE sobre preços de transferência dirigidos às empresas multinacionais e às administrações fiscais e colheu inspiração também nas regulamentações de carácter legal e administrativo e num conjunto de boas práticas seguidas por países com maior experiência nesta área*".

[1581] En concreto, el preámbulo añade: "*Através da presente portaria completa-se uma primeira fase da regulamentação sobre os preços de transferência, para cuja aplicação, nos casos de maior complexidade técnica, é aconselhável a consulta dos relatórios da OCDE que desenvolvem esta matéria, e cuja adopção pelos países membros é objecto de recomendações aprovadas pelo Conselho desta organização internacional*".

entre entidades vinculadas no se correspondieran con los que se hubieran establecido entre partes independientes al considerar que tal normativa era excesivamente vaga y por lo tanto contraria al principio de legalidad recogido en la Constitución portuguesa. En este sentido, hay que destacar que el recurso ponía en duda la constitucionalidad de versiones de preceptos del *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas* que ya no se encuentran en vigor y que han sido sustituidos por nuevas versiones mucho más detalladas. Así, la versión anterior de la normativa no definía de forma pormenorizada el concepto de entidades vinculadas ni establecía los métodos a seguir para determinar los precios que se hubieran fijado en condiciones de plena competencia.

A la hora de analizar el caso, el Tribunal Constitucional tiene en cuenta que la facultad de la Administración para introducir correcciones a efectos fiscales en el valor de las transacciones entre entidades vinculadas responde a lo previsto en el Informe de la OCDE sobre precios de transferencia de 1979, por lo que aunque expresiones como "*relações especiais*" sean relativamente vagas, la finalidad perseguida por el legislador con tales preceptos es clara. En consecuencia, el hecho de que la normativa portuguesa responda a lo recomendado por la OCDE contribuye a limitar su vaguedad y limita el ámbito de discrecionalidad de que goza la Administración tributaria.[1582] Así pues, la anterior circunstancia, entre otros motivos, permite al Tribunal Constitucional concluir que la regulación de esta materia no era inconstitucional. Sin embargo, las reformas introducidas posteriormente por el legislador han limitado de forma significativa la vaguedad e indeterminación iniciales.

En la jurisprudencia de otras instancias judiciales también es posible encontrar referencias a las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. Así, en la sentencia del *Supremo Tribunal Administrativo* de 3 de mayo de 2001 (rec. núm. 25915), al analizar la normativa sobre precios de transferencia aplicable al caso se indica que aunque en tal momento no se definieran conceptos como el de "relaciones especiales", la Administración tributaria debe interpretarlos de acuerdo con las Directrices de la OCDE.[1583]

[1582] Respecto a la atención prestada por el Tribunal Constitucional a los trabajos de la OCDE sobre esta materia, véanse especialmente las secciones 5.1, 5.2.1 y 5.2.4.1 de la sentencia.

[1583] En concreto, la sentencia indica: "*o citado art. 57º do CIRC, embora considerado, pela doutrina, uma norma de carácter genérico, já que a lei não define o que entende por relações especiais (pois só a partir do DL nº 5/96, de 29/01, que aditou o art. 57º-C do CIRC, a lei passou a referir quando considera existirem relações especiais, embora só para situações de subcapitalização, pelo que se têm levantado dúvidas sobre a sua aplicação noutras situações), nem indica a metodologia a adoptar para determinação do preço de plena concorrência, conferindo, desse modo, à AF uma certa flexibilidade, não contém, todavia, um "cheque em branco" para a AF usar como bem entenda, nem qualquer inversão do ónus da prova, pelo que, tratando-se de uma norma de incidência, cabe à AF a prova dos pressupostos ali previstos, interpretando-a de acordo com as orientações da OCDE na matéria*".

Posteriormente, el *Tribunal Central Administrativo Sul* también se ha referido en diversas ocasiones a las Directrices de la OCDE en sus resoluciones. Por ejemplo, en la sentencia de 18 de diciembre de 2008 (proceso 02515/08), al analizar la procedencia de la corrección de valor a efectos fiscales de los beneficios derivados de varias operaciones de enajenaciones de participaciones sociales efectuadas entre entidades vinculadas, el tribunal recuerda la necesidad de que la actuación de la Administración esté suficientemente justificada y considera que la actuación de la Administración no está suficientemente fundamentada ya que no indica cuál de los métodos recomendados por la OCDE sigue para determinar el importe de las correcciones que proceden.[1584]

Igualmente, en la sentencia del *Tribunal Central Administrativo Sul* de 25 de noviembre de 2009 (proceso 03501/09) también se plantea un caso relativo a la valoración de una serie de operaciones financieras entre entidades vinculadas. La legislación vigente en aquel momento, el art. 57 CIRC, era menos precisa que la actual, ya que no definía de forma detallada cuándo debía considerarse que dos entidades se encontraban vinculadas. Por ello, la parte recurrente entiende que el hecho de que la Administración tributaria se base en un precepto tan general para justificar las correcciones efectuadas en las autoliquidaciones presentadas puede ser visto como un ejemplo de actuación arbitraria. Sin embargo, el tribunal rechaza tal posibilidad y recuerda la necesidad de interpretar la normativa portuguesa sobre precios de transferencia según las orientaciones de la OCDE en la materia.

p) Reino Unido

i. Influencia en las fuentes formales del Derecho

La regulación de la tributación de las operaciones efectuadas entre entidades vinculadas se encuentra contenida en la *Taxation (International and Other Provisions) Act 2010* (TIOPA 2010), *Part 4*, que sustituye a lo previsto previamente en la *schedule 28AA* de la *Income and Corporations Taxes Act 1988* en el marco del proyecto de reescritura de la legislación tributaria británica (*Tax Law Rewrite Project*). En general, la normativa británica sigue de cerca lo recomendado por la OCDE y, de hecho, ya en 1998 se introdujo una significativa reforma para adaptarse a las Directrices de la OCDE publicadas en 1995. De todos modos, como la propia Administración tributaria británica indica, antes de tal reforma legislativa ya se tenían en cuenta las Directrices.[1585]

[1584] Véase la sección 2.2 de la sentencia.

[1585] Véanse las secciones INT431070 e INTM460150 del *International Manual* publicado por la Administración tributaria. La sección INT431070 contiene una detallada presentación de la evolución de la legislación británica sobre precios de transferencia desde principios del siglo XX hasta la actualidad. Para más detalles acerca de estos manuales véase el siguiente apartado.

Así, según la *Part 4* (véanse especialmente las *sections* 146 a 163), la normativa sobre operaciones vinculadas será aplicable en los casos en que dos personas lleven a cabo una operación o serie de operaciones y una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de la otra, o bien cuando una misma persona tenga tal tipo de relación con las dos personas que llevan a cabo la operación. Además, se requiere que las condiciones establecidas difieran de las que hubieran sido fijadas entre partes independientes y que comporten una ventaja potencial en términos fiscales. En tales casos, los beneficios y las pérdidas de las personas vinculadas se determinarán a efectos fiscales como si la transacción hubiera tenido lugar en condiciones de plena competencia.[1586]

En relación con la relevancia de los trabajos de la OCDE sobre esta materia para la normativa británica, hay que destacar que la propia legislación se refiere a la necesidad de tener en cuenta los materiales elaborados por la OCDE a la hora de interpretar la legislación británica. En concreto, se considera que debe primarse la interpretación que evite contradicciones entre lo previsto en la normativa interna y el contenido de las Directrices sobre precios de transferencia en los casos en que existe un tratado para evitar la doble imposición que siga lo dispuesto en el modelo de la OCDE (*section* 164(1)).

Más aún, el legislador británico detalla de forma muy precisa cuáles son los materiales elaborados por la OCDE que deben ser tenidos en cuenta. Así, se refiere al Modelo de convenio de la OCDE, en la versión existente en el momento de la aprobación de la *Income and Corporation Taxes Act 1988*, esto es, el 9 de febrero de 1988 (*section* 164(3)). Igualmente, por "directrices sobre precios de transferencia", la versión actual de la *section* 164(4) de la *Taxation (International and Other Provisions) Act 2010* dada por la *section* 58 de la *Finance Act 2011* se refiere a las Directrices de la OCDE en la versión aprobada el 22 de julio de 2010 o a versiones posteriores si así es indicado por el Tesoro británico. En este sentido, la *Finance Act 2011* es muy precisa al indicar que la versión de 2010 de las Directrices será relevante a los efectos del impuesto sobre sociedades para ejercicios contables que empiecen a partir del 1 de abril de 2011 y, en el caso del impuesto sobre la renta, a partir del año fiscal 2011-12. En relación con períodos anteriores habrá que considerar aplicable la versión inicial de la *section* 164(4) TIOPA 2010, que se refería a la versión de las Directrices de la OCDE existente el 1 de mayo de 1998. Por lo tanto, de esta forma se evitan las dudas que pueden surgir en relación con la versión de los materiales de la OCDE que deben ser empleados a la hora de interpretar la normativa británica,[1587] aunque este procedimiento también tiene sus inconvenientes.[1588]

[1586] En concreto, la *Section* 146(3) establece: "*The profits and losses of the potentially advantaged person are to be calculated for tax purposes as if the arm's length provision had been made or imposed instead of the actual provision*".

[1587] La normativa británica regula esta cuestión en los siguientes términos: "*In this section "the transfer pricing guidelines" means—*

ii. Influencia en los posicionamientos de las autoridades tributarias

La legislación británica no regula por completo todos los extremos relativos al problema de las operaciones vinculadas. Por ejemplo, no se tratan de forma específica los métodos que se pueden seguir para determinar los precios que se hubieran fijado en condiciones de libre competencia. Por ello, la Administración tributaria británica (*Her Majesty's Revenue and Customs*, en adelante, HMRC) ha publicado diversos tipos de documentos sobre esta materia que, a pesar de no ser propiamente vinculantes para los contribuyentes, pueden serles de gran utilidad ya que permiten conocer la posición de la Administración sobre esta materia. En concreto, presentaremos los tres ejemplos principales: los *HMRC Statements of Practice*, los *HMRC Tax Bulletins* y las guías publicadas por HMRC para los inspectores fiscales.

a) HMRC Statements of Practice

Los *Statements of Practice* publicados por la Administración tributaria británica muestran su posición a la hora de interpretar y aplicar la legislación tributaria. Sin embargo, no obligan a los contribuyentes a seguir los mismos criterios. Por lo tanto, es posible que las discrepancias que puedan surgir deban ser dirimidas en los tribunales y que se considere que la posición del contribuyente es la correcta.

En materia de operaciones entre entidades vinculadas pueden destacarse, entre otros, los *Statements of Practice* relativos a los acuerdos previos de valoración. En concreto, el *Statement of Practice* SP 3/99 regula esta cuestión de forma general, mientras el *Statement of Practice* SP 4/07 se centra en los acuerdos previos relativos a posibles supuestos de infracapitalización. Así pues, el *Statement of Practice* SP 2/10 sobre acuerdos previos de valoración presenta la interpretación de la Administración tributaria sobre los preceptos de la legislación que regulan esta cuestión y trata cuestiones como el procedimiento a seguir para solicitar tales acuerdos, el proceso de evaluación o la posibilidad de revocar un acuerdo. En tal documento es posible observar la atención que presta la Administración tributaria británica a la posición de la OCDE sobre esta materia, ya que existen múltiples referencias explícitas al contenido de las publicaciones

(a)the version of the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations approved by the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) on 22 July 2010, or

(b)such other document approved and published by the OECD in place of that (or a later) version or in place of those Guidelines as is designated for the time being by order made by the Treasury,

including, in either case, such material published by the OECD as part of (or by way of update or supplement to) the version or other document concerned as may be so designated" (*Section* 164(4) TIOPA 2010, en la versión dada por la *Finance Act 2011*).

[1588] Para CALDERÓN CARRERO, resulta cuestionable la delegación que el legislador británico hace en la OCDE desde el punto de vista de los principios de seguridad jurídica y legalidad tributaria (CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *Precios...*, ob. cit., 2005, pág. 127; y CALDERÓN CARRERO, José Manuel, "The OECD...", ob. cit., 2007, pág. 22).

de la OCDE en este ámbito. Por ejemplo, se remarca la necesidad de que las propuestas de valoración presentadas por los contribuyentes, incluyendo la metodología a seguir para determinar los precios que se hubieran establecido en condiciones de libre competencia, no contradigan ni la legislación británica ni las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia.[1589] Igualmente, en el *Statement of Practice* SP 4/07, en que la administración presenta la forma en que interpreta la legislación sobre acuerdos previos de valoración en relación con posibles casos de infracapitalización, también existen varias referencias a las posiciones de la OCDE.[1590]

b) HMRC Tax Bulletins

Los *Tax Bulletins* publicados por la Administración tributaria británica informan sobre la postura de sus especialistas técnicos sobre ciertos temas particulares. Tales boletines se publican seis veces al año y se espera que sean especialmente útiles para los profesionales del ámbito tributario. Sin embargo, no generan ningún tipo de obligación para los contribuyentes, que pueden interpretar la normativa de forma distinta si lo consideran adecuado.

Existen diversos boletines que tratan el problema de la fiscalidad de las operaciones vinculadas. En ellos también es posible observar la atención que presta la Administración tributaria británica a las recomendaciones de la OCDE. Por ejemplo, el *Tax Bulletin* núm. 25, de octubre de 1996, se refiere a la reciente publicación de las nuevas Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia e indica que la Administración las tendrá en cuenta a la hora de aplicar la legislación. Más aún, recomienda expresamente a los contribuyentes que las sigan a la hora de valorar las operaciones entre entidades vinculadas como si hubieran tenido lugar entre entidades independientes.[1591]

Igualmente, en el *Tax Bulletin* núm. 38, publicado en diciembre de 2008, también se indica expresamente que la nueva regulación del régimen de sanciones relativo a

[1589] En el párrafo 3 del Anexo 1 de dicho *Statement of Practice* se remarca expresamente la importancia de que las propuestas de acuerdo que sometan los contribuyentes a la Administración tributaria sean conformes con las Directrices de la OCDE: "*The centre-piece of the proposal will be a description of the method by which it is proposed to determine the transfer pricing issues in accordance with the arm's length principle, and an analysis demonstrating how the application of that method satisfies the terms of the UK's legislation, including the effect of any DTA, and is consistent with the OECD Transfer Pricing Guidelines*".

[1590] Véanse, en concreto, los párrafos 2 y 5 del *Statement of Practice 4/07*.

[1591] En concreto, se indica: "The Inland Revenue will be guided by the Guidelines in applying domestic transfer pricing legislation and in seeking to prevent double taxation under the terms of Double Taxation Conventions with OECD Member countries. The Inland Revenue encourages taxpayers to consult the Guidelines when evaluating whether their transfer pricing complies with the arm's length principle" (INTM463010).

supuestos de precios de transferencia es coherente con lo dispuesto en el capítulo IV de las Directrices de la OCDE sobre esta materia.[1592]

c) HMRC Guidance Manuals

La Administración tributaria británica ha publicado una serie de manuales que presentan la posición de la Administración respecto a temas que suelen resultar conflictivos, como el de los precios de transferencia. Tales manuales pretenden guiar a sus empleados a la hora de aplicar la ley, pero han sido publicados en la propia página web de la Administración tributaria para informar a los contribuyentes según lo dispuesto en el Código de Conducta sobre Acceso a la Información Gubernamental. Así pues, aunque estas orientaciones no vinculan a los contribuyentes, es lógico que también sean de su interés ya que es de esperar que los empleados de la Administración tributaria sigan lo dispuesto en ellas.

La temática de los manuales publicados es muy variada y suele incluir cuestiones problemáticas de la normativa de ciertos impuestos, como la aplicación de beneficios fiscales, pero también otras cuestiones más genéricas relativas a los procedimientos tributarios o las reglas contables. A continuación nos centraremos en el *International Manual*, dedicado a las cuestiones de fiscalidad internacional. En concreto, en la sección dedicada a la legislación y principios sobre precios de transferencia (INTM430000) se presenta de forma detallada la forma como la Administración interpreta la *schedule* 28AA del *Income and Corporation Taxes Act 1988*. En esta interpretación, las Directrices de la OCDE tienen una gran influencia, por lo que se recomienda al personal inspector que se familiarice con ellas (INTM432010). En concreto, se indica que, en caso de que existan varias interpretaciones incompatibles, deberá seguirse la que sea coherente con las publicaciones de la OCDE, incluso en los casos en que no resulte aplicable ningún tratado para evitar la doble imposición basado en el Modelo de la OCDE (INTM432030).

Probablemente la cuestión en que las Directrices de la OCDE resultan de mayor relevancia es la de los métodos a seguir para determinar los precios que hubieran correspondido en condiciones de libre competencia, ya que la legislación no trata este aspecto. Por ello, el Manual parte de los métodos contenidos en las Directrices y añade comentarios sobre su aplicación teniendo en cuenta la experiencia práctica de la Administración británica, pero se remarca el hecho de que el manual no puede ser considerado un sustituto de las Directrices, por lo que en numerosas ocasiones el personal inspector es remitido directamente al contenido de las Directrices, precisando la versión concreta a tener en cuenta (INTM463010).[1593]

[1592] Véase el artículo titulado "*Penalties and the new Transfer Pricing Legislation*" (pág. 604).

[1593] En particular, se indica: "*The comments in this chapter are not intended to be a substitute for the OECD Transfer Pricing Guidelines.* […] *You should always refer to the Guidelines for further detail*".

iii. Influencia en la jurisprudencia

A continuación comentaremos uno de los principales litigios sobre operaciones entre entidades vinculadas al que se han enfrentado los tribunales británicos, el caso *DSG Retail and others v. HMRC,* planteado ante los *Special Commissioners of Income Tax* y que fue resuelto mediante la sentencia de 31 de marzo de 2009 preparada por los *special commissioners* John AVERY JONES y Charles HELLIER ([2009] UKFTT TC00001).[1594] Su relevancia se debe a que fue la primera vez en que se trató en detalle la aplicación de la normativa sobre precios de transferencia contenida en la *Income and Corporations Taxes Act 1988*, especialmente la *schedule* 28AA. Igualmente, en este caso también se plantea el desacuerdo de las partes a la hora de determinar el método que resulta más adecuado para calcular los precios que hubieran procedido en condiciones de libre competencia, por lo que el criterio del tribunal puede servir de orientación para casos posteriores. Como comentaremos más adelante de forma más detallada, este caso también muestra la gran influencia que tienen las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia a la hora de aplicar el Derecho británico.

El litigio surge a raíz de las correcciones que efectúa la Administración tributaria británica en los beneficios relativos a los ejercicios de 1997 a 2004 de tres sociedades integrantes del Grupo Dixons Stores (DSG Retail Limited, Mastercare Coverpan Service Agreements Limited y Mastercare Service and Distribution Limited) al considerar que existen operaciones vinculadas con la filial aseguradora del grupo (Dixons Insurance Services Limited) cuya valoración no se corresponde con los precios que se hubieran fijado en condiciones de libre competencia. En concreto, las empresas del Grupo Dixon Stores son el principal vendedor de electrodomésticos y productos electrónicos (ordenadores, cámaras fotográficas…) del Reino Unido y ofrecían a sus clientes la posibilidad de adquirir un seguro o garantía adicional para sus compras.

Durante una primera etapa, una sociedad independiente, Cornhill Insurance plc, fue la aseguradora responsable de las garantías adicionales vendidas en las tiendas de electrodomésticos, pero posteriormente la sociedad Dixons Insurance Services Limited reaseguraba el 95% del riesgo. Durante un segundo período, como consecuencia de cambios en la tributación de los seguros, las garantías adicionales se comercializaron bajo la forma de "contratos de servicios" (*service contracts*) por los que la sociedad independiente Appliance Serviceplan Limited, se comprometía a reparar los bienes en el caso de que resultaran defectuosos. En este caso, la sociedad Appliance Serviceplan Limited también se encontraba a su vez asegurada por Dixons Insurance Services

Tras la aprobación de la versión de las Directrices de 2010, muchas de las referencias se han actualizado a esta última edición.

[1594] Tanto el tribunal denominado *General Commissioners of Income Tax*, como el llamado *Special Commissioners of Income Tax*, que constituía un tribunal separado y conocía de casos de particular complejidad, fueron suprimidos el 1 de abril de 2009 y sus funciones son desarrolladas en la actualidad por la *Tax Chamber del First-Trier Tribunal*.

Limited. Por lo tanto, a pesar de que los clientes de las tiendas Dixons adquirían las garantías adicionales de un tercero independiente, a su vez estas sociedades se encontraban reaseguradas por la aseguradora del grupo Dixons. Además, por cada garantía adicional vendida en las tiendas, Dixons recibía una comisión.

Así pues, el conflicto surge a la hora de determinar si las condiciones fijadas entre las sociedades del grupo Dixons y las empresas aseguradoras formalmente independientes se corresponden con el principio de *arm's length*. Según las sociedades del grupo Dixons, los seguros o garantías adicionales siempre se celebraban con empresas aseguradoras independientes, de forma que aunque posteriormente la propia compañía aseguradora del grupo Dixons reasegurara tales riesgos, las condiciones fijadas se correspondían con las que se hubieran establecido en condiciones de libre competencia. Para defender tal posición, las sociedades del grupo Dixons presentan diversas operaciones análogas efectuadas por otras empresas que sirven como elemento de comparación para determinar los precios que se hubieran fijado en condiciones de libre competencia.

Sin embargo, la Administración tributaria británica considera que la empresa aseguradora del grupo Dixons disfrutaba de condiciones particularmente favorables como resultado del poder de negociación que se derivaba del hecho de que los seguros o garantías adicionales se comercializaran en la extensa red de tiendas del grupo Dixons.

Para resolver el caso, los *special commissioners* parten de la legislación británica sobre la materia, contenida en la *schedule* 28AA de la *Income and Corporations Taxes Act 1988*, que sustituyó a partir del 1 de julio de 1999 al régimen contenido en las *sections* 770 a 773 de la *Income and Corporations Taxes Act 1988*. Los efectos prácticos de los cambios normativos para la resolución de este caso en particular son escasos ya que con ambas versiones de la legislación básicamente hay que determinar si en condiciones de plena competencia se hubieran establecido las mismas condiciones.

Dado que el contenido de la *schedule* 28AA no resuelve todas las cuestiones que se plantean, como los métodos que resultan más adecuados para determinar los precios que se hubieran fijado en condiciones de libre competencia, el tribunal tiene en cuenta los trabajos de la OCDE sobre esta materia, ya que como se comentó previamente, la propia legislación indica que debe interpretarse de la forma que sea más respetuosa con las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia y el Modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición. Incluso en relación con los ejercicios en que resulta aplicable la normativa anterior, que no contenía ninguna referencia a las Directrices de la OCDE, el tribunal considera que también hay que tener en cuenta los trabajos de la OCDE, ya que, en ausencia de otros elementos interpretativos, son una ayuda útil que refleja el consenso internacional sobre la materia.[1595]

[1595] Los términos empleados por la sentencia son: "*There is no incorporation of the OECD model in s 770. But it seems to us that in determining the arm's length price, the approach of the OECD model [in*

En consecuencia, el tribunal no tiene ningún inconveniente en referirse directamente en la sentencia a numerosos párrafos de las Directrices que versan sobre los métodos a aplicar para calcular los precios que se hubieran establecido en condiciones de libre competencia. Así, las sociedades del grupo Dixons defienden la utilización del método del precio libre comparable y para ello presentan una serie de transacciones que consideran equiparables. Sin embargo, para la Administración tributaria británica tales transacciones no son análogas, por lo que propone la utilización del método de la distribución del resultado, comparando los resultados o beneficios obtenidos con los que cabría esperar a si se aplica un tipo de retorno normal sobre el capital invertido.[1596] Así pues, el núcleo de la controversia consiste en determinar si el método concreto propuesto por la Administración tributaria británica es respetuoso con las Directrices de la OCDE o si por el contrario, es más adecuado emplear el método del precio libre comparado propuesto por las sociedades del grupo Dixons.

Finalmente, a la luz de las Directrices, el tribunal considera que la metodología propuesta por la Administración tributaria británica es respetuosa con las recomendaciones de la OCDE y es el mejor modo de determinar los precios que se hubieran fijado entre partes independientes. Por lo tanto, los precios fijados por las sociedades del grupo Dixons y las empresas aseguradoras pueden ser corregidos a efectos tributarios. En esta sentencia puede observarse que el contenido de las Directrices resulta determinante para la resolución del litigio. De hecho, incluso puede considerarse que se emplean no solo para interpretar la legislación británica sobre precios de transferencia, sino especialmente para colmar sus lagunas, como la falta de regulación de los métodos que resultan admisibles para aplicar el principio de *arm's length*.

q) Suiza

i. Influencia en las fuentes formales del Derecho

Suiza es uno de los pocos países miembros de la OCDE cuya normativa no trata de forma detallada la cuestión de la tributación de las transacciones entre entidades vinculadas. Sin embargo, como expondremos a continuación, ello no quiere decir que no siga las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia.

---

accordance with the Transfer Pricing Guidelines] is a useful aid which we should apply in the absence of any other guidance as they are the best evidence of international thinking on the topic" (párrafo 77 de la sentencia).

[1596] Para más detalles sobre la aplicación del método propuesto por la Administración tributaria británica, véanse los párrafos 146 a 152 de la sentencia.

Uno de los escasos preceptos que tratan este problema se encuentra en la Ley Federal sobre el Impuesto Federal Directo (*Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct*), que regula tanto la imposición sobre la renta de las personas físicas como de las jurídicas. En concreto, según el art. 58.1.b) de la citada normativa, no se consideran deducibles fiscalmente los gastos que no se justifiquen por razones empresariales, entre los que se encuentran las distribuciones encubiertas de beneficios y las ventajas otorgadas a terceros que no se justifiquen por motivos comerciales.[1597] En consecuencia, el anterior precepto es el fundamento legal que permite a la Administración tributaria efectuar ajustes en el caso de que la valoración de las operaciones entre entidades vinculadas no se corresponda con el valor de mercado en condiciones de libre competencia.

Una referencia análoga se encuentra en el art. 24 de la Ley Federal de Armonización de los Impuestos directos de los cantones y de los municipios (*Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes)*, que regula los impuestos directos que deben ser exigidos por los cantones o por las entidades locales y los principios que estos deben seguir a la hora de elaborar su normativa propia. En concreto, entre ellos se incluyen impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio de las personas físicas, así como un impuesto sobre el beneficio y sobre el capital de las personas jurídicas (art. 2). De todos modos, hay que destacar que aunque la normativa federal armoniza tales impuestos cantonales, los cantones son competentes para determinar aspectos de especial importancia como los tipos impositivos o las exenciones (art. 1.3).

El concreto, el art. 24.1 de la citada ley establece que el impuesto sobre el beneficio de las personas jurídicas tiene por objeto el conjunto del beneficio neto, en el que deben incluirse también los gastos que no se encuentren justificados por los usos comerciales. Así pues, en el ámbito de la imposición cantonal también será posible que las Administraciones tributarias efectúen correcciones en la base imponible si las

[1597] En concreto, el art. 58.1 de la *Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct* dispone: "*Le bénéfice net imposable comprend: […]*

b. tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que:

– les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés;

– les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial;

– les versements aux fonds de réserve;

– la libération du capital propre au moyen de fonds appartenant à la personne morale, à condition qu'ils proviennent de réserves constituées par des bénéfices qui n'ont pas été imposés;

– les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial".

operaciones entre entidades vinculadas no siguen el valor normal de mercado o, siguiendo la terminología suiza, no responden a los usos comerciales.[1598]

Por otra parte, el art. 24.2 de la Ley federal sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido (*Loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée*) también establece la necesidad de que a las operaciones entre entidades o personas vinculadas se valoren de acuerdo con los precios que se hubieran aplicado en el caso de la que transacción hubiera tenido lugar entre entidades independientes.[1599] Así pues, puede observarse que la aplicación del principio de *arm's length* no se limita a los supuestos de vinculación que afectan a la imposición directa, sino que se extiende también a la imposición indirecta.

A partir de lo expuesto en los párrafos anteriores, puede concluirse que la legislación tributaria solo indica de forma muy genérica la necesidad de valorar las operaciones entre entidades vinculadas según su valor normal de mercado. Sin embargo, esta mención no ha sido desarrollada, esto es, no se indica qué métodos se consideran aceptables para calcular tales precios ni se ha previsto de forma específica la posibilidad de establecer acuerdos previos de valoración en relación con este tipo de operaciones.

Igualmente, tampoco se ha tratado de forma específica la necesidad de regular las operaciones entre entidades vinculadas, de forma que se aplica la normativa general. En concreto, tal cuestión es tratada por el art. 126 de la *Loi fédérale du 14 décembre sur l'impôt fédéral direct*, así como por el art. 42 de la *Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes.*[1600]

[1598] En concreto, el citado art. 24.1 indica: "*L'impôt sur le bénéfice a pour objet l'ensemble du bénéfice net, y compris:*

a. les charges non justifiées par l'usage commercial, portées au débit du compte de résultats".

[1599] El art. 24.2 de la *Loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée* establece: "*Lorsque la prestation est fournie à une personne proche (art. 3, let. h), la contreprestation correspond à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants*".

[1600] Ambos preceptos tienen un tenor prácticamente idéntico. En el caso del art. 126 de la *Loi fédérale du 14 décembre sur l'impôt fédéral direct* se establece:

"*Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte.*

Sur demande de l'autorité de taxation, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires.

Les personnes physiques qui exercent une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent conserver pendant dix ans les livres ou les relevés prévus à l'art. 125, al. 2, ainsi que les pièces justificatives en relation avec leur activité. Le mode de tenue et de conservation de ces documents est régi par le code des obligations (art. 957, 957a, 958 et 958a à 958f CO)".

De todos modos, a pesar de que la legislación suiza no incluya ninguna referencia explícita a las Directrices de la OCDE ni trate cuestiones especialmente desarrolladas en las Directrices, como los métodos a emplear para determinar el valor normal de mercado, ello no quiere decir que las Directrices no sean tenidas en cuenta por las autoridades suizas.

ii. Influencia en los posicionamientos de las autoridades tributarias

En relación con la influencia de las Directrices en la doctrina administrativa resulta especialmente importante señalar que las autoridades tributarias suizas han indicado expresamente que siguen las Directrices de la OCDE. En concreto, la Circular de la Administración Tributaria Federal de las Contribuciones núm. 4, de 19 de marzo de 2004, recuerda que el Director de la Administración Federal de las Contribuciones informó a las administraciones cantonales por carta de 4 de marzo de 1997 que en relación con la imposición sobre empresas multinacionales debían tener en cuenta las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia.[1601]

Igualmente, otras circulares también se refieren de forma explícita a las Directrices de la OCDE. Por ejemplo, la Circular de la Administración Tributaria Federal de las Contribuciones núm. 9, de 22 de junio 2005, relativa la justificación de los gastos que tienen lugar entre entidades extranjeras, indica expresamente que cuando tales gastos se produzcan entre entidades vinculadas es necesario que se valoren como si hubieran tenido lugar en condiciones de libre competencia, siguiendo lo dispuesto en las Directrices de la OCDE para este tipo de casos. Es más, según la citada circular incluso se indica que Suiza está obligada a aplicar el principio de valoración según el valor normal de mercado de acuerdo con lo dispuesto en las Directrices de la OCDE.[1602]

iii. Influencia en la jurisprudencia

Por otra parte, en la jurisprudencia también se encuentran referencias a las Directrices de la OCDE. A título de ejemplo puede citarse la sentencia del Tribunal Administrativo Federal (*Bundesverwaltungsgericht* / *Tribunal administratif fédéral*) de 24 de septiembre de 2009 (A-710/2007). El litigio surge a raíz de las correcciones efectuadas

[1601] La Circular núm. 4 de 19 de marzo de 2004, dirigida a las Administraciones tributarias cantonales indica: "*La présente Circulaire* […] *rappelle que le Directeur de l'Administration fédérale des contributions a, par lettre du 4 mars 1997, informé les administrations cantonales que lors de la taxation d'entreprises multinationales elles devaient tenir compte des Directives OCDE en matière de prix de transfert*".

[1602] En concreto, la Circular núm. 9 de 22 de junio de 2005 establece: "*S'agissant de la justification des charges en faveur de porteurs de parts et de personnes proches de ceux-ci, le principe de la comparaison entre tiers, compte tenu d'une marge d'appréciation adéquate, doit être respecté. En l'occurrence, cette règle découle de l'obligation de la Suisse d'appliquer le principe de pleine concurrence selon les directives de l'OCDE de 1995 relatives aux prix de transfert*".

por la Administración tributaria en los precios empleados por el contribuyente para valorar una serie de operaciones efectuadas con entidades vinculadas. En particular, se trataba de prestaciones de servicios de financiación y dirección que habían sido valoradas por el contribuyente empleando el método del coste incrementado.

A la hora de resolver el caso, el tribunal recuerda que según la Circular núm. 4, de 19 de marzo de 2004, de la Administración Tributaria Federal de las Contribuciones, en este tipo de supuestos es necesario tener en cuenta las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. Así pues, dado que el método del precio incrementado está previsto en las Directrices, el tribunal admite en principio su uso. Sin embargo, si se tienen en cuenta las características de la operación (se trata de valorar la prestación de servicios de financiación y de dirección), de acuerdo con lo expuesto en las Directrices de la OCDE el citado método no resulta normalmente adecuado. Tal aspecto es tenido en cuenta por el tribunal a la hora de justificar los ajustes efectuados por la Administración tributaria.[1603]

Por lo tanto, a pesar de que ni las Circulares de la Administración Federal de las Contribuciones ni las Directrices de la OCDE son una fuente formal del Derecho, esto es, no son jurídicamente vinculantes, el tribunal tiene en cuenta lo establecido por la OCDE, algo que no resulta extraño teniendo en cuenta la parquedad de la normativa suiza sobre esta materia. Por lo tanto, en la práctica se emplean las Directrices de la OCDE como si constituyeran una fuente formal del Derecho.

2. Estados no miembros de la OCDE

Las Directrices de la OCDE han incidido también más allá de los Estados miembros de esta organización internacional. Como muestra de ello, seguidamente se presentará la situación en países de América Latina (Argentina, Brasil, Ecuador, Perú y Uruguay), África (Kenia, Namibia y Sudáfrica) y Asia (la India).

a) Argentina

A pesar de que Argentina no es un Estado miembro de la OCDE, este país ha regulado con detalle la tributación de las operaciones entre entidades vinculadas, basándose en gran medida en las recomendaciones de la OCDE. En concreto, esta cuestión se encuentra desarrollada en los arts. 14 y 15 de la Ley del impuesto a las ganancias, que

[1603] Véase en especial el F. J. 5.2 de la sentencia. En concreto, se indica: "*Das Prinzip "at arm's length" sei auch anzuwenden bei der Wahl der Methode für die Bestimmung der Gewinnmarge. Dementsprechend erweise sich die „cost plus"-Methode für Finanzdienstleistungen und Management Funktionen nicht oder nur in seltenen Ausnahmenfällen als adäquat. [...] Da die „cost plus"-Methode ebenfalls zu den von der OECD vorgesehenen Methoden zählt, ist diese – mit der vorerwähnten Einschränkung – auch unter nunmehr geltender Praxis grundsätzlich anwendbar*".

es el tributo que recae sobre la renta de las personas físicas y jurídicas en Argentina.[1604] Tras la publicación por parte de la OCDE de sus Directrices sobre precios de transferencia se introdujeron reformas en la normativa tributaria argentina mediante la Ley Nº 25.063, de 30 de diciembre de 1998 y la Ley Nº 25.239, de 31 de diciembre de 1999.

Así, el art. 14 de la citada ley dispone que las operaciones entre entidades vinculadas deberán ajustarse a las prácticas del mercado entre entes independientes o, en caso contrario, serán ajustas por la Administración tributaria argentina. Para efectuar tales ajustes, el art. 15 establece los métodos que pueden seguirse, los cuales se encuentran claramente inspirados por lo recomendado por la OCDE. En concreto, la ley se refiere a los métodos de precios comparables entre partes independientes, de precios de reventa fijados entre partes independientes, de coste más beneficios, de división de ganancias y de margen neto de la transacción. A lo anterior, el art. 15 añade una serie de previsiones específicas para las exportaciones de productos agrícolas y otros recursos naturales, algo que resulta comprensible dada la especial relevancia de este tipo de exportaciones para Argentina.

Por lo tanto, las recomendaciones de la OCDE han influido en la normativa de Argentina, si bien este país ha indicado expresamente que las Directrices la OCDE no son obligatorias para sus contribuyentes.[1605] De todos modos, GOLDEMBERG ha destacado que en la práctica, tanto la Administración tributaria como los tribunales de Argentina aplican las Directrices de la OCDE para colmar las lagunas que puedan existir en la normativa interna, a las que califica como "ejemplo emblemático de *soft law*".[1606]

b) Brasil

Como ha destacado la doctrina,[1607] tras la publicación de las Directrices de la OCDE de 1995, Brasil introdujo una nueva regulación de la cuestión de los precios de

[1604] Ley núm. 20.628 - Impuesto a las ganancias, texto ordenado por decreto 649/1997 (Boletín Oficial de 6 de agosto de 1997).

[1605] Ello es apuntado por el Gobierno de Argentina en los Comentarios al Capítulo XI, relativo a cuestiones fiscales, de las Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales (OCDE, *OECD Guidelines…*, ob. cit., 2011, pág. 63).

[1606] Para más detalles sobre el papel de las Directrices de la OCDE en la jurisprudencia argentina, véase GOLDEMBERG, Cecilia, "Reflexiones sobre precios de transferencia a partir del fallo "Aventis Pharma"", *Doctrina Tributaria Errepar*, vol. 31, núm. 367, 2010, págs. 893-904; y RIVEIRO, Ricardo Enrique, "Relatoría…", ob. cit., 2012, pág. 200.

[1607] Véase, por ejemplo, MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo, "Overview of law on transfer pricing: Brazil", *International Transfer Pricing Journal*, vol. 15, núm. 4, 2008, págs. 191-193.

transferencia, contenida fundamentalmente en la *Lei do Ajuste Tributário nº 9.430, de 27 de Dezembro de 1996*, la cual ha sido modificada en diversas ocasiones.[1608] En dicha normativa se establece un sistema de fórmulas para determinar de manera objetiva los precios de las importaciones y exportaciones, de forma que los precios a aplicar no siempre coincidirán con los que se hubieran obtenido siguiendo los criterios de la OCDE.

De ahí que Brasil sea uno de los países cuya legislación sobre precios de transferencia contiene mayores discrepancias con lo recomendado por la OCDE. De hecho, en relación con la última versión de las Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales, de mayo de 2011, el gobierno de Brasil se adhirió, pero en los Comentarios al Capítulo XI, relativo a la fiscalidad, se indica expresamente que Brasil no aplica las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia y, por lo tanto, no procede su uso como guía a la hora de aplicar la normativa brasileña sobre esta materia.[1609]

c) Ecuador

La actual normativa sobre precios de transferencia fue introducida mediante la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y se encuentra desarrollada en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno,[1610] el cual establece una estrecha relación con las Directrices de la OCDE al indicar en su art. 89 lo siguiente:

> "Referencia Técnica en Materia de Precios de Transferencia.- Como referencia técnica para lo dispuesto en este Capítulo, se utilizarán las "Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias", aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en 1995, en la medida en que las mismas sean congruentes con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno y con los tratados celebrados por Ecuador."

[1608] La página web (http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/PrecosTransf.htm) de la Administración tributaria brasileña contiene una recopilación de la normativa sobre precios de transferencia. Entre las últimas reformas más relevantes puede destacarse la efectuada mediante la Ley núm. 12.715, de 17 de septiembre de 2012.

[1609] OCDE, *OECD Guidelines…*, ob. cit., 2011, pág. 63

[1610] Aprobado por el Decreto Ejecutivo núm. 2.430, de 30 de diciembre de 2004 (publicado en el Suplemento del Registro Oficial Núm. 494, de 31 de diciembre de 2004), si bien posteriormente ha sido objeto de diversas modificaciones.

Así pues, puede apreciarse que se reconoce explícitamente la necesidad de tener en cuenta las Directrices de la OCDE a la hora de interpretar la normativa interna.[1611] De hecho, en relación con un litigio sobre la posible vulneración de la reserva de ley en materia tributaria por parte de una versión anterior del reglamento, la jurisprudencia tuvo ocasión de referirse, si bien de forma tangencial, a la doctrina tributarista que califica a las Directrices de la OCDE como el estándar internacional en este ámbito y como un elemento de seguridad jurídica tanto para los contribuyentes como para las Administraciones tributarias.[1612]

d) India

i. Influencia en las fuentes formales del Derecho

La India no es un Estado miembro de la OCDE pero tiene el estatus de observador. En cuanto a su regulación de la tributación de las operaciones efectuadas entre entidades vinculadas, esta se encuentra contenida fundamentalmente en la Ley del Impuesto sobre la renta (*Income Tax Act, 1961*), que trata tanto la tributación de las personas físicas como de las personas jurídicas.[1613] En general, hay que destacar que la normativa india regula esta cuestión con más detalle que algunos países miembros de la OCDE.

En concreto, en la *section* 92 de la citada ley se establece el principio general de que las rentas derivadas de transacciones internacionales deben valorarse de acuerdo con el principio de *arm's length*, especialmente en el caso de que se trate de operaciones efectuadas entre entidades vinculadas. A su vez, el concepto de "*arm's length price*" es definido por la *section* 92F como el precio que se hubiera aplicado en el caso que la transacción hubiera tenido lugar entre entidades independientes.[1614]

[1611] En este sentido, la doctrina ha destacado que tras la publicación de una nueva versión de las Directrices de la OCDE en 2010 se han planteado dudas sobre la versión que debe tenerse en cuenta, pero parece que lo más recomendable es considerar la más reciente (CASTRO JURADO, Sophia; DEL RÍO, Manuel, "2010 OECD...", ob. cit., 2011, pág. 173).

[1612] Véase el F. J. séptimo de la sentencia del *Tribunal Distrital de lo Fiscal*, núm. 1, Primera Sala, de 24 de octubre de 2005 (Juicio 22891-2723-IS-V), la cual aceptó parcialmente la demanda y declaró la nulidad de algunos aspectos del reglamento, pero sin llegar a afectar a sus elementos principales.

[1613] A continuación nos referiremos a la *Income Tax Act 1961* en la versión dada por la *Finance Act 2013*. La legislación tributaria actualizada se encuentra disponible en la página web del *Income Tax Department of India* (http://www.incometaxindia.gov.in/).

[1614] En concreto, la *section* 92F señala: "*"arm's length price" means a price which is applied or proposed to be applied in a transaction between persons other than associated enterprises, in uncontrolled conditions*".

Igualmente, la legislación india también precisa otros aspectos, como los casos en que debe considerarse que existe vinculación (*section* 92A) o los tipos de transacciones internacionales que quedan sujetas al régimen sobre operaciones vinculadas (*section* 92B). Igualmente, se precisan los métodos que pueden emplearse para aplicar en la práctica el principio de *arm's length*, que son el método del precio libre comparable, el método del coste incrementado, el método del precio de reventa, el método de la distribución del resultado y el método del margen neto del conjunto de operaciones (*section* 92C). Por lo tanto, puede observarse que tales métodos coinciden con lo recomendado por la OCDE. Otro aspecto al que también se refiere de forma específica el legislador indio es el de las obligaciones de documentación relativas a este tipo de transacciones (*section* 92 D).

La anterior legislación ha sido desarrollada por las autoridades tributarias indias, en concreto, por el *Central Board of Revenue*, mediante las *Income Tax Rules, 1962*, en virtud de la autorización contenida en la propia *Income Tax Law, 1961*.[1615] La legislación sobre tributación de las operaciones vinculadas ha sido desarrollada fundamentalmente en las *Income Tax Rules*, 1962 10A, 10 AB, 10B 10C, 10D y 10E. Por ejemplo, la *Income Tax Rule* 10B trata de manera detallada la forma de aplicar los distintos métodos a los que se refiere la ley para determinar los precios que hubieran sido fijados si una determinada transacción se hubiera llevado a cabo entre entidades independientes.

En suma, puede apreciarse que tanto la legislación como las normas dictadas por las autoridades tributarias para su desarrollo regulan el problema de la tributación de las operaciones vinculadas de forma bastante precisa. Si bien no existe ninguna referencia a las publicaciones de la OCDE sobre esta materia, puede apreciarse que la normativa india es coherente con las recomendaciones de la OCDE.

ii. Influencia en la jurisprudencia

A la hora de resolver litigios sobre precios de transferencia también existen casos en los que se tiene en cuenta lo dispuesto por las Directrices de la OCDE. Entre los más recientes puede citarse el pronunciamiento del *Income Tax Appellate Tribunal (New Delhi Bench)* en *Cheil Communications India Private Limited v. Deputy Commissioner of Income Tax* (ITA Núm: 712/Del/2010), de 30 de noviembre de 2010, en que se analiza la aplicación del método del margen neto de la operación en el caso de una sociedad que presta servicios de publicidad a diversas entidades vinculadas.[1616] A la hora de resolver este litigio, el tribunal sigue lo dispuesto por las Directrices de la OCDE y se refiere a ellas en numerosas ocasiones, dando la razón al contribuyente.

[1615] Las *Income Tax Rules, 1962* entraron en vigor el 1 de abril de 1962.

[1616] Como se comentó previamente, los *Income Tax Appellate Tribunals* tienen naturaleza administrativa a pesar de actuar de forma independiente.

Anteriormente, la sentencia del *Income Tax Appellate Tribunal (Bangalore bench)* en el caso *Aztec Software & Technology v. Assistant Commissioner of Income Tax* (ITA Núm. 584/Bangalore/2006), de 12 de julio de 2007, analizó otro caso sobre precios de transferencia entre una sociedad india y una filial estadounidense. En este sentido, el Tribunal destaca que a pesar de que India no es un Estado miembro de la OCDE, esta organización internacional ha asistido a la Administración tributaria india en el desarrollo de su política de precios de transferencia y puede considerarse que las Directrices de la OCDE son una referencia útil a la hora de resolver disputas sobre esta materia siempre que no sean contrarias a la normativa india.[1617] De ahí que las Directrices se tengan muy en cuenta a la hora de analizar si los métodos que se siguieron para valorar las transacciones entre empresas vinculadas resultan adecuados.

Igualmente, el mismo tribunal anterior, en su sentencia *Philips Software Centre (P) Limited v. Additional Director of Income Tax* (ITA Núm. 218/Bangalore/2008), de 26 de septiembre de 2008, se guía en gran medida por las Directrices de la OCDE a la hora de determinar si los servicios que una filial india prestaba a su matriz se habían valorado de forma que no se produjera una transferencia injustificada de beneficios al extranjero.

e) Kenia

Las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia han tenido una clara influencia en el ordenamiento jurídico de Kenia, especialmente por su recepción en la jurisprudencia. La legislación sobre esta materia es breve y la *Income Tax Act*[1618] se limita a recoger en su *section* 18(3) el principio de *arm's length* para la valoración de las operaciones entre entidades vinculadas.[1619] En consecuencia, ante la ausencia de una normativa más concreta, la *High Court of Kenya* determinó en su sentencia de 5 de octubre de 2005, relativa al caso *Unilever Kenya Limited v. the Commissioner of Income Tax* (*Income Tax Appeal no. 753 of 2003*), que deberían tenerse en cuenta las Directrices de la OCDE.

Si bien la Administración tributaria sostenía que las Directrices de la OCDE no eran aplicables por no formar parte del Derecho de Kenia, país al que no se dirigen las recomendaciones de la OCDE, el juez VISRAM no comparte esta posición e indica:

[1617] Véase el párrafo 108 de la sentencia.

[1618] Disponible en http://www.kenyalaw.org/kenyalaw/klr_app/frames.php.

[1619] En concreto, se indica: "*Where a non-resident person carries on business with a related resident person and the course of that business is such that it produces to the resident person either no profits or less than the ordinary profits which might be expected to accrue from that business if there had been no such relationship, then the gains or profits of that resident person from that business shall be deemed to be the amount that might have been expected to accrue if the course of that business had been conducted by independent persons dealing at arm's length*".

> "Now, these guidelines do not form the laws of the countries in question. They are simply "guidelines", guiding the world of business, that is business enterprises and the taxing authorities of those countries in arriving at proper Transfer Pricing principles for the purposes of computation of income tax. […] And especially because of the absence of any such guidelines in Kenya, we must look elsewhere. […] I have no doubt in my mind that […] the relevant guidelines such as "Transfer Pricing" principles […] are not just here for relaxed reading. These have been evolved in other jurisdictions after considerable debates and taking into account appropriate factors to arrive at results that are equitable to all parties. […] It would be fool-hardy for any court to disregard internationally accepted principles of business as long as these do not conflict with our own law. To do otherwise would be highly short-sighted".

Así pues, esta sentencia muestra de forma clara que las Directrices de la OCDE, a pesar de no ser jurídicamente vinculantes, pueden acabar teniendo unos efectos similares a los del *hard law* especialmente en aquellos países que no cuentan con una normativa propia sobre esta materia suficientemente detallada. En este sentido, la doctrina ha destacado que la posición sostenida en la anterior sentencia resulta aplicable también en otros países que carecen de una regulación sobre precios de transferencia, como Uganda.[1620]

Tras la anterior sentencia de 2005, el Ministro de Hacienda de Kenia hizo uso de la habilitación contenida en la *section* 18(8) de la *Income Tax Act* y publicó el 15 de junio de 2006 unas directrices propias sobre precios de transferencia, las *Income Tax Rules (Transfer Pricing) 2006*,[1621] que tratan cuestiones como los métodos a seguir para determinar los precios según el principio de *arm's length*. Sin embargo, dado que resultan muy breves y continúan dejando muchos aspectos sin resolver, la doctrina considera que el precedente de la sentencia *Unilever Kenya Limited v. the Commissioner of Income Tax* conlleva que las Directrices de la OCDE resulten aplicables en relación con todos aquellos aspectos que no sean tratados por la normativa interna.[1622]

f) Namibia

La legislación del impuesto sobre la renta de Namibia recoge el principio de valoración de las operaciones entre entidades vinculadas según el principio de plena competencia (*section* 95A de la *Income Tax Act*), pero no define los casos en que debe entenderse que existe vinculación ni trata los métodos para determinar los precios de transferencia.

[1620] MUGALULA, John, "Anti-Tax Avoidance Provisions under the Income Tax Act CAP 340: A Perspective Analysis", *The Uganda Law Society - Lawyers' Voice*, núm. abril – junio, 2010, pág. 8.

[1621] Estas directrices pueden consultarse en http://www.kenyalaw.org/klr/index.php?id=619.

[1622] Véase EUROPEAN COMMISSION / PRICEWATERHOUSECOOPERS, *Transfer pricing and developing countries – Final Report*, 2011, Apéndice D (Kenia), págs. 14-15.

Dada la generalidad del anterior precepto, el Director de la Administración tributaria ha publicado la *Income Tax Practice Note* 2/2006, de 5 de septiembre, en la que desarrolla la anterior cuestión y expone la posición de la Administración al respecto. En este sentido, hay que destacar que la propia *Tax Practice Note* 2/2006 indica expresamente que se basa en gran medida en las Directrices de la OCDE y se refiere a ellas en numerosas ocasiones. En cuanto a la relevancia de las Directrices, el punto 3.2 indica:

> "Status of the OECD Guidelines
> This Practice Note is based on and acknowledges the principles of the OECD Guidelines. Nothing in this Practice Note is intended to be contradictory to the OECD Guidelines and in cases where there is conflict, the provisions of the OECD Guidelines will prevail in resolving any dispute.
> Any amendments made to the OECD Guidelines will be deemed to be incorporated into this Practice Note".

Por lo tanto, puede destacarse que se otorga primacía a las Directrices de la OCDE en caso de conflicto con cualquier aspecto de la propia *Tax Practice Note* 2/2006, incluso si ello fuera consecuencia de modificaciones introducidas en las Directrices por la OCDE, ya que se apunta expresamente que la última versión es la que debe ser tenida en cuenta. Así pues, la influencia de las Directrices de la OCDE a la hora de regular la cuestión de los precios de transferencia en Namibia es clara y la Administración tributaria se refiere en la *Income Tax Practice Note* 2/2006 a ellas a la hora de tratar aspectos como los métodos admisibles para determinar los precios de transferencia o las obligaciones de documentación.

g) Perú

El caso del Perú destaca por la inclusión en su legislación de una referencia explícita a las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia como mecanismo interpretativo. La normativa sobre esta cuestión se encuentra en los artículos 32 y 32-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta,[1623] que prevén la valoración de las operaciones entre entidades vinculadas según el valor de mercado y detallan aspectos como los ajustes a efectuar y los métodos a seguir para valorar las transacciones. En este sentido, el apartado h) del artículo 32-A del citado texto legislativo indica:

> "Fuentes de Interpretación
> Para la interpretación de lo dispuesto en este artículo, serán de aplicación las Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE, en tanto las mismas no se opongan a las disposiciones aprobadas por esta Ley".

[1623] Aprobado mediante Decreto Supremo núm. 179-2004-EF, publicado el 8 de diciembre de 2004.

Dado que la regulación peruana sobre precios de transferencia es mucho más breve que las Directrices de la OCDE, es probable que en la práctica las Directrices no solo se empleen para "interpretar", sino que en cierto modo también se utilicen para colmar sus lagunas. De hecho, la doctrina ha destacado su importante influencia en las actuaciones de la Administración tributaria y de los tribunales del Perú.[1624]

h) Sudáfrica

i. Influencia en las fuentes formales del Derecho

A pesar de que la República de Sudáfrica no es un Estado miembro de la OCDE, el régimen fiscal de las operaciones entre entidades vinculadas es en gran medida coherente con los criterios de la OCDE.[1625] La regulación de esta cuestión se encuentra en la *Income Tax Act no. 58 of 1962*, que es la ley que trata la imposición sobre la renta de las personas físicas y jurídicas.[1626]

En concreto, la *section* 31, que se introdujo en una reforma legislativa que tuvo lugar en 1995, establece la necesidad de valorar las operaciones entre entidades vinculadas según el principio de *arm's length*. En caso contrario, los precios que se hubieran fijado por los bienes o servicios podrán ser corregidos por la Administración tributaria. Sin embargo, aparte de definir nociones como "persona vinculada" (*connected person*), "bienes" o "servicios" a los efectos del régimen de operaciones vinculadas, la *Income Tax Act no. 58 of 1962*, en su versión actual, no trata muchos otros aspectos relevantes como los métodos que pueden emplearse para determinar el precio que se hubiera fijado en condiciones de plena competencia o la forma de documentar tales operaciones.[1627]

[1624] Véase CASTRO JURADO, Sophia; DEL RÍO, Manuel, "2010 OECD…", ob. cit., 2011, pág. 173.

[1625] De hecho, como apunta ESKINAZI, aunque Sudáfrica no es un Estado miembro de la OCDE, sus tratados para evitar la doble imposición con países desarrollados siguen en gran medida el Modelo de esta organización internacional. De ahí que en algunas sentencias los tribunales incluso se hayan referido a los Comentarios al Modelo de la OCDE a la hora de interpretar tales tratados. En cambio, los tratados entre Sudáfrica y otros países africanos suelen seguir el Modelo de Naciones Unidas. Para más detalles, véase ESKINAZI, Ray, "South Africa", *Cahiers de Droit Fiscal*, vol. 78a (Interpretation of double taxation conventions), 1993, págs. 551-552.

[1626] *Income Tax Act No. 58 of 1962, Assented to 25 May, 1962, Date of Commencement: 1 July, 1962*.

[1627] La legislación de Sudáfrica regula esta cuestión en los siguientes términos: "*Where—*

(a) any transaction, operation, scheme, agreement or understanding constitutes an affected transaction; and

(b) any term or condition of that transaction, operation, scheme, agreement or understanding—

(i) is a term or condition contemplated in paragraph (b) of the definition of "affected transaction"; and

ii. Influencia en los posicionamientos de las autoridades tributarias

Dado que la legislación solo establece el criterio general que debe aplicarse a la hora de valorar las transacciones entre entidades vinculadas, la Administración tributaria de Sudáfrica, el *South African Revenue Service*, ha publicado una *Practice Note* que desarrolla lo previsto en la *section* 31 de la *Income Tax Act, 1962*.[1628] Como la propia *Practice Note* indica, se trata de un documento redactado con la finalidad de servir como una guía práctica y no tiene efectos jurídicamente vinculantes (párrafo 3.1). De hecho, si la Administración tributaria lo hubiera preferido, también hubiera podido publicar un *Binding General Ruling*, que es un instrumento con carácter vinculante tanto para la Administración como para los contribuyentes y que puede ser publicado si la Administración lo considera oportuno para interpretar preceptos de Derecho tributario en asuntos de interés general.[1629]

En cuanto a la influencia de las Directrices de la OCDE en la posición de la Administración tributaria de Sudáfrica, hay que señalar que es clara y directa. Así, la propia *Practice Note* señala que se basa, entre otros aspectos, en las Directrices de la OCDE a causa de su importancia internacional. A pesar de reconocer que Sudáfrica no es un Estado miembro de la OCDE, se señala que las Directrices han sido aceptadas de forma unánime por los Estados miembros de esta organización internacional y además son aplicadas por muchos otros Estados, de forma que se han convertido en un estándar aceptado globalmente.[1630]

Más aún, la *Practice Note* establece que las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia tendrán carácter supletorio en relación con las cuestiones sobre operaciones entre entidades vinculadas que no puedan solucionarse recurriendo a los tratados para evitar la doble imposición celebrados por Sudáfrica, la *section* 31 de la

---

(ii) results or will result in any tax benefit being derived by a person that is a party to that transaction, operation, scheme, agreement or understanding,

the taxable income or tax payable by any person contemplated in paragraph (b) (ii) that derives a tax benefit contemplated in that paragraph must be calculated as if that transaction, operation, scheme, agreement or understanding had been entered into on the terms and conditions that would have existed had those persons been independent persons dealing at arm's length" (*Section* 31(2)).

[1628] *Practice Note No. 7*, de 6 de agosto de 1999.

[1629] El regimen jurídico de los *Binding General Rulings* se encuentra en la *section* 76P de la *Income Tax Act, 1962*.

[1630] En el párrafo 3.2.1 de la *Practice Note* se indica: "*Because of the international importance of the OECD Guidelines, this Practice Note is based on, inter alia, those guidelines. Although South Africa is not a member country of the OECD, the OECD Guidelines are acknowledged as an important, influential document that reflects unanimous agreement amomg the member countries, reached after an extensive process of consultation with industry and tax practitioners in many countries. The OECD Guidelines are also followed by many countries which are not OECD members and are therefore becoming a globally accepted standard*".

Income Tax Act, 1962 o la propia *Practice Note* de la Administración tributaria de Sudáfrica (párrafo 3.2.3).

En cuanto al contenido de la *Practice Note*, sigue en muchos aspectos lo dispuesto en las Directrices de la OCDE. Ello es particularmente claro a la hora de presentar los métodos que la Administración tributaria considera adecuados para aplicar en la práctica el principio de *arm's length*.[1631] Igualmente, en relación con los requisitos de documentación de las operaciones entre entidades vinculadas, dado que la legislación solo trata de forma específica la forma de documentar este tipo de transacciones, la Administración tributaria indica una serie recomendaciones que siguen en gran medida el Capítulo V de las Directrices de la OCDE (párrafo 10.3.1). Remisiones análogas pueden apreciarse en relación con otros temas como la propiedad intelectual, los servicios intragrupo o los acuerdos de distribución de costes. En estos casos, la Administración tributaria sudafricana recomienda a los contribuyentes que sigan lo dispuesto en los capítulos VI, VII y VIII de las Directrices de la OCDE (párrafos 17.1, 18.1 y 19.1).

En suma, puede observarse que las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia son particularmente relevantes en Sudáfrica, ya que son seguidas por la Administración tributaria a la hora de aplicar la legislación sobre esta cuestión. Dado que la *Income Tax Act, 1962* no trata esta materia de forma completa, la Administración incluso indica que las Directrices se utilizarán con carácter supletorio.

i) Uruguay

i. Influencia en las fuentes formales del Derecho

El *Texto Ordenado 1996*, en la versión dada por la Ley núm. 18.083, de 27 de diciembre de 2006, regula en su título IV el Impuesto a las rentas de las actividades económicas, cuyo capítulo VII se dedica específicamente a la cuestión de los precios de transferencia entre entidades vinculadas. En concreto, se establece la necesidad de valorar dichas operaciones como si hubieran tenido lugar entre entidades independientes (art. 38) y se indican los métodos a seguir para determinar tales precios (art. 41). Tal cuestión fue posteriormente desarrollada mediante el Decreto núm. 59/009, de 26 de enero de 2009,[1632] que detalla aspectos como los métodos de valoración (art. 4). Sin embargo, hasta la reforma introducida a finales de 2006, la normativa de Uruguay no trataba de forma sistemática esta materia, sino que únicamente contenía algunas previsiones puntuales en relación con operaciones internacionales.

[1631] Véase el Capítulo 9 de la *Practice Note*.

[1632] Publicado el 6 de febrero de 2009 en el Diario Oficial núm. 27.669.

ii. Influencia en la jurisprudencia

En la jurisprudencia de Uruguay es posible apreciar la relevancia de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. Como muestra de ello puede destacarse la sentencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo de Uruguay de 2 de febrero de 2005 (núm. 19).[1633] El litigio que se plantea versa sobre la posibilidad de que la empresa Philips Uruguay S.A. incluya como gasto deducible en el Impuesto a las Rentas de Industria y Comercio los importes pagados a la sociedad matriz de los Países Bajos en concepto de asistencia técnica.

De acuerdo con la normativa aplicable a los ejercicios fiscales de 1997 y 1998, para que dichos gastos sean deducibles deben resultar imprescindibles y deben concretarse en cantidades adecuadas. Así, a partir de las circunstancias del caso, el tribunal considera que tales gastos fueron efectivamente necesarios para la actividad de la filial uruguaya. A la hora de valorar si la cuantía de los gastos era adecuada, el tribunal aplica los criterios recomendados por la OCDE, que son aceptados tanto por la empresa como por la Administración tributaria. Así, el tribunal llega a la conclusión que en el ejercicio de 1998 los gastos se situaron dentro de parámetros adecuados, mientras que en 1997 resultaron excesivos. Por lo tanto, puede apreciarse que las Directrices de la OCDE juegan un importante papel a la hora de concretar la normativa uruguaya y cuantificar los gastos acaecidos en operaciones entre entidades vinculadas que pueden considerarse deducibles.

3. Síntesis

Para empezar, puede observarse que la mayor parte de los países analizados sigue lo recomendado por la OCDE en materia de precios de transferencia. En el caso de los Estados miembros de la OCDE, incluso en aquellos que no han desarrollado en su legislación esta cuestión, como Suiza y Luxemburgo, es posible apreciar que en la práctica sus Administraciones tributarias tienen en cuenta las Directrices. Respecto a los Estados no miembros estudiados, el país que más se aparta de la posición de la OCDE es Brasil, pero otros incluso han indicado expresamente la necesidad de seguir lo recomendado por la OCDE a pesar de no pertenecer a dicha organización internacional. Así pues, aunque las Directrices de la OCDE no son jurídicamente vinculantes, en general se ha producido una notable aproximación de la normativa de múltiples países, por lo que tal situación podría considerarse una muestra de lo que AGULLÓ califica como armonización espontánea.[1634]

[1633] El Tribunal de lo Contencioso Administrativo de Uruguay es un órgano jurisdiccional inspirado en el Consejo de Estado francés y no forma parte del poder judicial.

[1634] Véase AGULLÓ AGÜERO, Antonia, "El Impuesto de Sociedades ante el Derecho Comunitario", *Impuestos: Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, núm. 10, 1986, pág. 140.

En relación con los principales mecanismos a través de los que se ha materializado la influencia de las Directrices de la OCDE en los ordenamientos jurídicos de los Estados, pueden destacarse tres vías. En primer lugar, algunos países han recogido lo recomendado por la OCDE en su legislación o en normas reglamentarias y en algunos casos la propia normativa incluso apunta la necesidad de seguir las Directrices como criterio interpretativo. En segundo lugar, en otros países la influencia de las Directrices queda patente fundamentalmente en circulares interpretativas en las que la Administración tributaria indica su intención de seguir lo recomendado por la OCDE. Por último, en ciertos Estados también es posible apreciar que las Directrices de la OCDE han recibido una notable atención por parte de la jurisprudencia a la hora de resolver litigios sobre la valoración de operaciones entre entidades vinculadas.

Por lo que respecta a la relación entre las Directrices y las fuentes formales del Derecho de origen interno (especialmente las normas de rango legislativo y reglamentario), como comentaremos a continuación, en algunos países la normativa se refiere de forma expresa a las Directrices. En cambio, en otros Estados esta relación tiene un carácter más implícito.

Así, en relación con los Estados cuya normativa ha incluido menciones expresas a las Directrices, generalmente para indicar su relevancia a efectos interpretativos, pueden destacarse Australia, Ecuador, España, Irlanda, México, Perú, Portugal y el Reino Unido. En algunos casos, como los de España y Portugal, la referencia se incluye en el preámbulo de la norma, mientras que en otros, como los de Australia, Ecuador, Irlanda, México, Perú y el Reino Unido, se establece en su articulado. En cuanto a su contenido, lo más habitual es que se indique que la normativa interna deberá interpretarse según lo dispuesto en las Directrices. En este sentido, en algunos países, como Australia, Irlanda o el Reino Unido, se indica de forma precisa la versión de las Directrices que debe ser considerada, mientras que en México existe una referencia más amplia a la última versión existente.

Sin embargo, lo más habitual es que la normativa no incluya ninguna referencia expresa a las Directrices, pero aún así es posible apreciar que muchos países han modificado su legislación o normas reglamentarias para adaptarlas a las nuevas recomendaciones de la OCDE. De hecho, tal influencia se ha reconocido en ocasiones durante la tramitación parlamentaria de la nueva normativa, como muestra la exposición de motivos del proyecto de ley belga sobre esta materia. Así, en muchos países la normativa se ha ido adaptando a las nuevas recomendaciones de la OCDE, algo que es apreciable incluso en Estados que no son miembros de la OCDE, como Argentina y la India.

De todos modos, hay que tener en cuenta que en general la legislación suele limitarse a establecer principios básicos, como la necesidad de valorar las operaciones entre entidades vinculadas como si se hubieran efectuado en condiciones de plena competencia. Si bien cabría esperar que esta cuestión se hubiera desarrollado

normalmente por vía reglamentaria, ello se ha producido únicamente en algunos países como España, Portugal y de forma especialmente detallada en Estados Unidos.[1635] En cambio, lo más habitual es que esta cuestión sea tratada por circulares administrativas de las Administraciones tributarias.

En efecto, la necesidad de orientar a los contribuyentes sobre el modo de aplicar el principio de *arm's length* ha comportado que en muchos Estados sus Administraciones tributarias dictaran circulares, guías u otras publicaciones análogas refiriéndose frecuentemente a las Directrices de la OCDE para interpretar la normativa interna. Si bien tales circulares y publicaciones de la Administración tributaria no vinculan normalmente a los contribuyentes ni a los tribunales (aunque en algunos países pueden vincular a la propia Administración tributaria), su relevancia es muy importante ya que los contribuyentes que no sigan el criterio de la Administración probablemente deban recurrir a la vía judicial para dirimir las diferencias que puedan existir, algo que puede ser lento y costoso.

En cuanto al contenido de las circulares y otras publicaciones de las Administraciones tributarias, es muy frecuente que se indique expresamente la necesidad de interpretar la normativa según las Directrices de la OCDE y suelen incluirse referencias a la hora de ejemplificar ciertos aspectos, como la forma de aplicar los distintos métodos que resultan admisibles para calcular los precios de transferencia o de cumplir con las obligaciones de documentación. En este sentido, pueden citarse los casos de países como Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Francia, Irlanda, Italia, Namibia, Nueva Zelanda, el Reino Unido y Sudáfrica. En concreto, hay que destacar que en algunas ocasiones las circulares indican la necesidad de seguir las Directrices en relación con aquellos aspectos que no hayan sido tratados directamente por la legislación o las propias circulares (como sucede por ejemplo en Canadá o el Reino Unido) y en el caso de Namibia incluso se apunta que las Directrices de la OCDE prevalecerán si existen contradicciones con las propias circulares de su Administración tributaria. Igualmente, en algunos países como el Reino Unido, la Administración precisa la versión de las Directrices a tener en cuenta, mientras que en otros Estados la referencia es más genérica (como en Australia, Canadá, Nueva Zelanda o Sudáfrica) o se hace a la última versión existente (como sucede en Namibia). Más aún, en países como Austria e Italia, sus autoridades tributarias han traducido y publicado las Directrices de la OCDE.

En la opinión de CALDERÓN CARRERO, el hecho de que las Administraciones tributarias se refieran a las Directrices en los criterios interpretativos que publican resulta menos

[1635] Como CALDERÓN CARRERO apunta, tal forma de proceder es probablemente la más aconsejable desde el punto de vista del respeto al principio de seguridad jurídica. Sin embargo, el anterior autor reconoce que no todos los Estados disponen de la capacidad para elaborar una completa regulación propia sobre esta cuestión. Véase CALDERÓN CARRERO, José M., "The OECD...", ob. cit., 2007, pág. 27; y CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *Precios...*, ob. cit., 2005, pág. 136.

problemático desde el punto de vista del principio de legalidad que las referencias a las Directrices incluidas directamente en la legislación. Sin embargo, la proliferación de circulares u otros tipos de instrumentos administrativos puede dificultar la localización de los criterios aplicables y el hecho de que en principio únicamente vinculen a la Administración pero no a los contribuyentes ni a los tribunales puede plantear conflictos adicionales.[1636]

Por otra parte, respecto a la atención que han recibido las Directrices de la OCDE por parte de la jurisprudencia a la hora de resolver litigios sobre precios de transferencia, puede apreciarse que la situación no es uniforme. En general, en aquellos países con una normativa propia más detallada, como los Estados Unidos, prácticamente no existen sentencias con referencias a las Directrices. En cambio, en aquellos países cuya legislación sobre precios de transferencia es más imprecisa es más frecuente que la jurisprudencia se refiera a lo dispuesto en las Directrices para interpretar lo dispuesto en la normativa o incluso, lo que es más importante, para colmar sus lagunas. En este sentido, ello puede apreciarse tanto en Estados miembros de la OCDE, como Suiza, como en países no miembros, como Kenia, cuya *High Court* indicó claramente que ante la ausencia de una normativa propia era necesario seguir lo dispuesto por las Directrices de la OCDE.

Tal situación en que instrumentos que son simplemente *soft law* acaban teniendo efectos similares a los del *hard law* gracias a su uso por la jurisprudencia ha sido calificada por ROSE y PAGE como "deslizamiento judicial" ("*judicial creep*") y constituye un ejemplo de la denominada "legislación por la puerta de atrás" (*backdoor legislation*), ya que no cuenta con suficiente control público. En consecuencia, los citados autores consideran que los jueces deberían emplear con prudencia tales instrumentos no vinculantes en sus sentencias y que debería reformarse la legislación en aquellos casos en que existen ambigüedades que propician que se dé este fenómeno.[1637]

De todos modos, normalmente los tribunales únicamente emplean las referencias a las Directrices como un argumento adicional a la hora de justificar su posición, especialmente en los casos en que la legislación y las normas reglamentarias no son suficientemente precisas y dejan la puerta abierta a diferentes interpretaciones, esto es, el recurso a las Directrices no se usa para justificar un resultado claramente contrario a lo previsto en la legislación. Sin embargo, son muy pocas las sentencias, como la de la *Federal Court of Australia* comentada previamente, que reconocen expresamente que se apartan de las Directrices ya que estas no son jurídicamente vinculantes. Ello responde probablemente a que en la mayor parte de casos las Directrices y la normativa nacional

[1636] Véase CALDERÓN CARRERO, José M., "The OECD...", ob. cit., 2007, pág. 25; y CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *Precios...)*, ob. cit., 2005, págs. 134-135, quien destaca que el frecuente recurso a las circulares interpretativas puede poner en crisis la clásica relación de colaboración entre ley y reglamento, reemplazando este último por circulares o directamente por la propias Directrices de la OCDE.

[1637] Véase ROSE, Richard; PAGE, Edward C., *Lawmaking*..., ob. cit., 2001, págs. 19-20.

no son contradictorias sino complementarias y al hecho de que dado su carácter no vinculante, los tribunales no están obligados a justificar los casos en que se apartan de ellas.

Como resumen de lo expuesto previamente, la siguiente tabla sintetiza las principales muestras de referencias a las Directrices de la OCDE que pueden apreciarse en los ordenamientos jurídicos de los países analizados.

<table>
<tr><td rowspan="5">Países en que existen referencias a las Directrices</td><td>Con referencias en la legislación (incluyendo los preámbulos)</td><td colspan="2">Australia, España, Irlanda, México, Perú y Reino Unido.</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Con referencias en circulares y otros documentos de la Administración tributaria</td><td>Referencias frecuentes</td><td>Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Italia, Namibia, Nueva Zelanda, Reino Unido, Sudáfrica y Suiza.</td></tr>
<tr><td>Traducción y publicación de las Directrices por las Autoridades tributarias</td><td>Austria e Italia.</td></tr>
<tr><td>Referencias en casos excepcionales</td><td>Estados Unidos.</td></tr>
<tr><td>Con referencias en la jurisprudencia</td><td colspan="2">Alemania, Canadá, España, Italia, Kenia, Suiza y Uruguay.
En casos muy excepcionales: Estados Unidos y Francia.
Referencias descartando la relevancia de las Directrices: Australia.</td></tr>
</table>

Tabla 1. Referencias a las Directrices de la OCDE.

Así pues, puede apreciarse que las Directrices de la OCDE han influido tanto en países de la OCDE como en Estados no miembros de esta organización. Sin embargo, como apunta BAISTROCCHI, hay que tener presente que es posible que los países en vías de desarrollo no tengan incentivos para aplicar de forma efectiva su legislación sobre precios de transferencia ya que ello podría tener un impacto negativo sobre la llegada de

inversiones extranjeras.[1638] De todos modos, incluso teniendo en cuenta que no todos los países aplican con el mismo rigor su normativa tributaria, en general puede apreciarse que las Directrices de la OCDE juegan un papel muy importante a la hora de guiar la interpretación que efectúan los contribuyentes, las Administraciones tributarias y la jurisprudencia de la normativa sobre esta materia, llegando incluso a emplease en ocasiones para colmar sus lagunas,[1639] tanto en Estados miembros como no miembros de la OCDE.

Esta intensa influencia que las Directrices de la OCDE ejercen a la hora de interpretar y aplicar la normativa nacional sobre precios de transferencia y los tratados para evitar la doble imposición ha llevado algunos autores a destacar que su relevancia va más allá de la que sería propia de un instrumento jurídicamente no vinculante. Como apunta CALDERÓN CARRERO, las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia se han ido transformando durante las últimas décadas, sin llegar a perder completamente su naturaleza de *soft law*, pero adquiriendo en cierto grado las características del *hard law*, fundamentalmente gracias a su interacción con los tratados para evitar la doble imposición y la legislación interna de numerosos Estados.[1640]

En el mismo sentido, RAMALLO MASSANET ha destacado que las Directrices de la OCDE son un ejemplo de *soft law* que, mediante distintos mecanismos, acaba convirtiéndose en *hard law*, a pesar de que en la institución en que se encuentra el origen de esta regulación, la OCDE, las decisiones son tomadas por los representantes de un reducido número de Estados miembros, por lo que se plantea un cierto déficit de legitimidad democrática y se da lugar a una situación insatisfactoria desde la perspectiva del respeto al principio de legalidad tributaria que rige en numerosos Estados.[1641]

Por lo tanto, la relevancia práctica de las Directrices, en muchos casos análoga a la del *hard law*, parece que no se corresponde con ciertos aspectos de su proceso de elaboración en el marco de la OCDE, como la limitada capacidad de influencia de los países en vías de desarrollo. Igualmente, si se quiere facilitar el seguimiento de las Directrices por parte de los contribuyentes, sería conveniente que su acceso fuera libre, ya que actualmente no es un documento disponible de forma gratuita. Más aún, cuando

[1638] Para BAISTROCCHI, esta circunstancia puede explicar que el número de litigios sobre precios de transferencia en países en vías de desarrollo sea tan bajo (BAISTROCCHI, Eduardo A., "The Use and Interpretation of Tax Treaties…", ob. cit., 2008, págs. 365-366).

[1639] Como apunta CALDERÓN CARRERO, en ciertos casos tales lagunas pueden ser intencionadas (CALDERÓN CARRERO, José M., "The OECD...", ob. cit., 2007, pág. 21).

[1640] Véase CALDERÓN CARRERO, José M., "The OECD...", ob. cit., 2007, pág. 20; y CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *Precios...*, ob. cit., 2005, pág. 110.

[1641] Véase RAMALLO MASSANET, Juan, "Prólogo" a Calderón Carrero, José Manuel, *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. 16-17.

la legislación o las publicaciones de las Administraciones tributarias incluyen referencias a las Directrices, sería recomendable precisar la versión a tener en cuenta dado que estas se actualizan periódicamente y de este modo se incrementaría la seguridad jurídica.

CAPÍTULO IV. Los Estándares de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información en materia tributaria

I. Introducción al problema de la elusión y el fraude fiscal internacionales

Además de la cuestión de la doble imposición, tratada anteriormente, en el ámbito de la fiscalidad internacional es particularmente relevante el problema de la elusión y el fraude fiscales, especialmente en relación con el papel de los territorios conocidos como paraísos fiscales. A continuación se presentará brevemente esta cuestión, tratando aspectos como sus causas y consecuencias. Sin embargo, previamente es necesario efectuar algunas precisiones terminológicas.

Para empezar, tanto la elusión como el fraude fiscales pueden considerarse supuestos de infra-tributación.[1642] Sin embargo, para tratar esta cuestión con precisión es necesario distinguir aquellos supuestos que formalmente respetan la normativa de aquellos que son contrarios a ella. Así, en los casos de elusión o fraude a la ley tributaria[1643] (*tax avoidance* en inglés y *évasion fiscale* en francés) el contribuyente es en principio respetuoso con la legalidad, si bien es posible que en ciertos casos su actuación no resulte admisible. En cambio, en los supuestos de fraude fiscal (*tax evasion* en inglés y *fraude fiscale* en francés) el contribuyente actúa de forma claramente contraria a la ley.[1644] En cualquier caso, distinguir entre las prácticas admisibles y aquellas que no lo son puede resultar frecuentemente controvertido.[1645]

En cuanto a los motivos que hacen que este problema sea especialmente relevante en las operaciones de carácter internacional, fundamentalmente hay que tener en cuenta que los sistemas tributarios nacionales no se encuentran adecuadamente interrelacionados y suelen presentar incoherencias. En concreto, las discrepancias en cuestiones básicas como las definiciones de las nociones de "residencia del contribuyente" y "fuente de las rentas", la caracterización de los diversos tipos de rentas o la diferente presión fiscal que

[1642] Véase, por ejemplo, RIXEN, Thomas, *The Political…*, ob. cit., 2008, pág. 117.

[1643] En España, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se refiere en su art. 15 a estos casos como situaciones de "conflicto en la aplicación de la norma tributaria".

[1644] Véase, por ejemplo, PICCIOTTO, Sol, *International…*, ob. cit., 1992, págs. 83-84.

[1645] Véase OCDE, *International Tax Avoidance and Evasion – Four Related Studies*, OCDE, París, 1987, págs. 16-17.

cada país aplica a distintos tipos de renta o de entidades jurídicas son factores que facilitan a los contribuyentes el uso de estrategias para reducir su carga fiscal.[1646]

Igualmente, el intercambio de información entre Administraciones tributarias resulta cada vez más necesario en el actual contexto de globalización económica, caracterizado por el constante flujo de transacciones entre diversos países, tanto por lo que respecta a los intercambios de mercancías como a las operaciones financieras o de servicios.[1647] En este contexto, los paraísos fiscales han contribuido también de forma importante a la proliferación de estrategias de dudosa legalidad para evitar el pago de impuestos. Si bien es difícil definir de forma general la noción de "paraíso fiscal",[1648] en general esta expresión se aplica a los países o territorios que se caracterizan por ofrecer un favorable régimen fiscal especialmente a los inversos extranjeros, como una baja presión fiscal o normas que protegen el secreto bancario.[1649]

En cuanto al origen de los paraísos fiscales, hay que destacar que este problema no es nuevo, ya que durante las décadas de 1920 y 1930 ya existían jurisdicciones especialmente atractivas para evitar la tributación de grandes patrimonios familiares, como Guernesey, Jersey, Liechtenstein, Luxemburgo, Mónaco, Panamá o Suiza.[1650] Sin embargo, a partir de la década de 1960 este fenómeno se intensificó gracias al proceso de globalización económica y al respaldo de algunos países como el Reino Unido. En este sentido, la doctrina ha destacado que el gobierno británico promovió el desarrollo de centros financieros "*offshore*" en territorios con los que mantiene importantes lazos históricos y políticos, como la Isla de Man o las Islas del Canal, ya que ello favorecía a la posición de la City londinense como centro financiero.[1651] Así pues, si bien los

[1646] Véase PICCIOTTO, Sol, *International…*, ob. cit., 1992, pág. 94.

[1647] Véase, por ejemplo, COLLADO YURRITA, Miguel Ángel; ROMERO FLOR, Luis María, "El intercambio de información entre Administraciones Tributarias", en COLLADO YURRITA, Miguel Ángel (dir.), PATÓN GARCÍA, Gemma; SÁNCHEZ LÓPEZ, Mª Esther (coords.), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Aranzadi Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011, pág. 30.

[1648] Como admite la OCDE, el concepto de "paraíso fiscal" es relativo ya que prácticamente cualquier país podría ser empleado como un paraíso fiscal en relación con una determinada operación o situación (véase OCDE, *International…*, ob. cit., 1987, pág. 20). Quizá por ello en ocasiones la doctrina ha preferido sustituir la expresión "paraíso fiscal" por otros términos como "centro financiero *offshore*" o "jurisdicciones con baja presión fiscal" (véase, por ejemplo, BRODZKA, Alicja; GARUFI, Sebastiano, "The Era of Exchange of Information and Fiscal Transparency: The Use of Soft Law Instruments and the Enhancement of Good Governance in Tax Matters", *European Taxation*, vol. 52, núm. 8, 2012, págs. 394-395).

[1649] Véase, por ejemplo, DHARMAPALA, Dhammika, "What problems and opportunities are created by tax havens?", *Oxford Review of Economic Policy*, vol. 24, núm. 4, 2008, pág. 662.

[1650] Véase, por ejemplo, PICCIOTTO, Sol, *International…,* ob. cit., 1992, pág. 118; y PALAN, Ronen, "Tax Havens and the Commercialization of State Sovereignty", *International Organization*, vol. 56, núm. 1, 2002, pág. 159.

[1651] Véase PICCIOTTO, Sol, *International…*, ob. cit., 1992, págs. 129-131.

primeros paraísos fiscales surgieron frecuentemente de forma accidental como consecuencia de la evolución de los sistemas tributarios en otros Estados, en las últimas décadas han sido muchos los países que han diseñado de forma deliberada su normativa para operar como paraísos fiscales.[1652]

En relación con las consecuencias de los paraísos fiscales, la literatura económica se encuentra dividida, ya que mientras algunos autores se han mostrado críticos con las prácticas de estas jurisdicciones, otros consideran que bajo ciertas condiciones una mayor competencia fiscal puede resultar beneficiosa.[1653] Así, la parte de la doctrina con una visión más positiva de los paraísos fiscales considera que, bajo ciertas condiciones, una mayor competencia fiscal puede contribuir a incrementar la eficiencia con la que actúan los operadores económicos.[1654] Sin embargo, otros autores se han mostrado más críticos con los paraísos fiscales ya que consideran que actúan como "parásitos" de los ingresos tributarios del resto de Estados y perjudican sus niveles de bienestar. Ello se debe a que los paraísos fiscales generan una competencia tributaria que obliga al resto de países a reducir su presión fiscal por debajo de los niveles óptimos y a dedicar una gran cantidad de recursos a luchar contra el fraude fiscal.[1655]

Igualmente, hay que destacar que el problema de la evasión fiscal no afecta únicamente a los Estados miembros de la OCDE. Al contrario, la doctrina ha destacado que se trata de un problema que también perjudica a los países en vías de desarrollo, en algunos casos incluso de forma más severa dada la falta de recursos de estos países para luchar contra tales prácticas, por lo que lo lógico es que su posición también sea tenida en cuenta a la hora de tratar esta cuestión a nivel internacional.[1656]

En relación con las distintas iniciativas que se han puesto en práctica para limitar el papel de los paraísos fiscales, es posible distinguir las unilaterales de las multilaterales. Así, entre las principales medidas unilaterales pueden citarse las normas sobre sociedades extranjeras controladas o las destinadas a evitar el "*treaty shopping*", como las cláusulas de algunos tratados para evitar la doble imposición que impedían la

[1652] Véase SHARMAN, Jason C., *Havens in a Storm – The Struggle for Global Tax Regulation*, Cornell University Press, Ithaca, Londres, 2006, pág. 27.

[1653] Una presentación sintética de la literatura económica es expuesta por SHARMAN (ibíd., págs. 36-40).

[1654] Para una síntesis de la doctrina en este sentido, véase DHARMAPALA, Dhammika, "What problems...", ob. cit., 2008, págs. 671-676.

[1655] Véase, por ejemplo, SLEMROD, Joel; WILSON, John D., "Tax competition with parasitic tax havens", *Journal of Public Economics*, vol. 93, núm. 11-12, 2009, pág. 1262.

[1656] Véanse, por ejemplo, COBHAM, Alex, "Tax Havens and Illicit Flows", en REUTER, Peter (ed.), *Draining Development? – Controlling Flows of Illicit Funds from Developing Countries*, The World Bank, Washington, 2012, pág. 366; y MCINTYRE, Michael J. "Identifying the New International Standard for Effective Information Exchange", en LANG, Michael *et al*. (eds.), *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, IBDF, Ámsterdam, 2010, pág. 478.

aplicación de los beneficios fiscales a las estructuras empresariales establecidas únicamente con tal fin.[1657] En este sentido, uno de los países más activos a la hora de establecer este tipo de medidas con carácter general fueron los Estados Unidos.[1658]

Si bien desde finales del siglo XIX ya existen tratados bilaterales en los que se prevé la asistencia mutua entre Administraciones tributarias y esta cuestión también fue tratada por la Sociedad de Naciones en el marco de sus trabajos sobre fiscalidad internacional,[1659] puede considerarse que inicialmente el problema de la elusión y el fraude fiscales a nivel internacional no fue tratado de forma coordinada por los diferentes Estados, sino individualmente. Sin embargo, durante la década de 1980 quedó patente que la actuación por separado de cada país era insuficiente para evitar problemas como el del "*treaty shopping*" y ello comportó que los Estados Unidos emplearan la OCDE para difundir sus políticas a nivel internacional.[1660]

Además, hay que tener en cuenta que a diferencia de lo que sucede con el problema de la doble imposición, en relación con el cual existe una convergencia de intereses dado que todos los Estados están interesados en evitarla, en el caso de la elusión y el fraude fiscales no todos los países tienen el mismo interés en cooperar, ya que mientras la mayoría de países se ven perjudicados por estas prácticas, los países que operan como paraísos fiscales han desarrollado un sector financiero que suele ser muy importante para su economía. Ello genera dificultades para garantizar el cumplimiento efectivo de los acuerdos sobre esta materia, motivo por el que resulta necesario reforzarlos con medidas coercitivas.[1661] En este sentido, a continuación podrá apreciarse que en el caso de los Estándares de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información destaca el hecho de que cuenten con un mecanismo de supervisión encargado de garantizar su cumplimiento.

[1657] Véase PICCIOTTO, Sol, *International*..., ob. cit., 1992, págs. 144-170.

[1658] Para más detalles, véase RIXEN, Thomas, *The Political*..., ob. cit., 2008, págs. 122-123 y 130.

[1659] Véase COLLADO YURRITA, Miguel Ángel; ROMERO FLOR, Luis María, "El intercambio…", ob. cit., 2011, págs. 36-37.

[1660] Véase RIXEN, Thomas, *The Political*..., ob. cit., 2008, pág. 130. Como ha destacado AGULLÓ AGÜERO, la principal insuficiencia de los tratados para evitar la doble imposición, que por regla general también contienen cláusulas sobre intercambio de información para luchar contra el fraude fiscal, es precisamente su carácter bilateral (véase AGULLÓ AGÜERO, Antonia, "Intercambio de información tributaria y derecho de la información (notas sobre la incorporación al derecho interno de las Directivas comunitarias en materia de intercambio de información)", *Noticias C.E.E.*, núm. 46, 1988, págs. 48-49).

[1661] Ibíd., págs. 182-183.

II. Proceso de elaboración y naturaleza jurídica de los Estándares de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información en materia tributaria

Los Estándares de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información en materia tributaria constituyen la principal respuesta a nivel global al problema de la elusión y el fraude fiscal internacionales. En efecto, para que un Estado pueda verificar que se cumple la normativa que exige a sus residentes tributos por todas sus rentas, independientemente del lugar en que tengan su origen, es fundamental el intercambio de información sobre los rendimientos obtenidos fuera del país de residencia.

A. Antecedentes

El problema de la evasión fiscal internacional y de los paraísos fiscales es antiguo y, en la opinión de WEBB, lo sorprendente es que se haya tolerado durante tanto tiempo. Para el anterior autor, los principales factores que explican tal situación son la influencia del *lobby* de las empresas multinacionales y de las grandes firmas de consultoría y planificación fiscal internacional, la relevancia que suele concederse al principio de soberanía (fuertemente relacionado con las cuestiones fiscales) y la estrecha relación de países como el Reino Unido con numerosos paraísos fiscales.[1662]

Entre las primeras iniciativas de la OCDE sobre esta cuestión puede citarse la Recomendación del Consejo sobre elusión y fraude fiscal de 21 de septiembre de 1977 (C(77)149/FINAL). En ella ya se destacaba la necesidad de mejorar el intercambio de información entre Administraciones tributarias, aunque de forma genérica y sin precisar medidas concretas.

Previamente, la propia OCDE también había efectuado algunos estudios y recomendaciones relacionados con esta cuestión. Así, puede destacarse el informe *International Tax Avoidance and Evasion*, publicado en 1987, en el que se analizan cuestiones como el papel de los paraísos fiscales, el fenómeno del "*treaty shopping*" o el abuso del secreto bancario.[1663]

Entre los trabajos posteriores más relevantes hay que destacar la Convención multilateral sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal, hecha en Estrasburgo el 25 de enero de 1988 y que fue una iniciativa conjunta de la OCDE y del Consejo de Europa. Este caso destaca por el empleo de un instrumento jurídicamente

[1662] Véase WEBB, Michael, "Defining the boundaries of legitimate state practice: norms, transnational actors and the OECD's project on harmful tax competition", *Review of International Political Economy*, vol. 11, núm. 4, 2004, págs. 796-798.

[1663] Véase OCDE, *International…*, ob. cit., 1987.

vinculante (un tratado) en vez de meras recomendaciones o estándares, que es lo más habitual en el contexto de la OCDE. De hecho, la lentitud del proceso de ratificación de la Convención, la existencia de reservas y el hecho de que algunos Estados de la OCDE, como Luxemburgo y Suiza, ni siquiera la hayan llegado a ratificar, explican probablemente que las iniciativas posteriores de la OCDE para promover el intercambio de información fiscal se basaran en el *soft law*.[1664]

B. El Informe de 1998 sobre competencia fiscal perjudicial

Los trabajos para preparar el Informe de 1998 sobre competencia fiscal perjudicial se iniciaron en 1996 a raíz de la solicitud efectuada por los Estados miembros de la OCDE y fueron llevados a cabo por el Comité de Asuntos Fiscales. En particular, este proyecto fue expresamente respaldado por los Jefes de Estado del G7 durante su cumbre celebrada en Lyon en 1996.[1665] Para WEBB, esta iniciativa se explica por el temor, anticipado por estudios económicos, de que en un creciente contexto de globalización cada vez resultara más fácil emplear nuevas estrategias para evitar el pago de los principales impuestos.[1666]

En este sentido, la doctrina ha destacado que el hecho de que los principales Estados del G7 prefirieran que este asunto fuera tratado por la OCDE en vez de por otras organizaciones internacionales como el Fondo Monetario Internacional (FMI) se debió, aunque pueda parecer paradójico, al carácter más restringido de la OCDE, ya que en el FMI también participaban numerosos paraísos fiscales a través del Reino Unido y ello podía generar mayores tensiones.[1667]

[1664] En la opinión de GARCÍA PRATS, a pesar de que han sido pocos los países que han ratificado esta convención, esta ha tenido una importante influencia en las sucesivas reformas del Modelo de tratado de la OCDE y en sus correspondientes Comentarios (cfr. GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, "La cooperación administrativa internacional en materia tributaria en los albores del siglo XXI", *Revista de Información Fiscal*, núm. 71, 2005, págs. 90-91). Igualmente, hay que tener en cuenta que la OCDE ha aprobado una recomendación con un Modelo de memorando de entendimiento sobre intercambio automático de información tributaria con la finalidad de facilitar la aplicación de la Convención. De todos modos, hay que destacar que la OCDE no recomienda directamente a sus Estados miembros el intercambio automático de información, sino simplemente el seguimiento de su modelo a los Estados miembros que hayan decidido celebrar este tipo de acuerdos (véase la Recomendación del Consejo sobre el uso del Modelo de la OCDE de memorando de entendimiento sobre intercambio automático de información tributaria, de 22 de marzo de 2001, C(2001)28/FINAL).

[1665] Véase, por ejemplo, WEINER, Joann M.; AULT, Hugh J., "The OECD's Report on Harmful Tax Competition", *National Tax Journal*, vol. 51, núm. 3, 1998, pág. 602.

[1666] Véase WEBB, Michael, "Defining...", ob. cit., 2004, pág. 795.

[1667] Véase GORDON, Richard K., "On the Use…", ob. cit., 2010, págs. 525-526.

Así pues, se optó por la OCDE ya que constituía un foro no solo restringido y en general con una buena predisposición a tratar esta cuestión, sino también con suficiente capacidad para influir tanto en sus Estados miembros como en los no miembros.[1668] En concreto, esta cuestión fue tratada inicialmente por una "sesión especial" del Comité de Asuntos Fiscales, que es una forma organizativa *ad hoc* que permite tratar una cuestión específica desde una perspectiva más amplia.[1669] Sin embargo, la doctrina ha destacado que hasta mediados de la década de 1990 la atención prestada por la OCDE a la cuestión de los paraísos fiscales y de la evasión fiscal en general había sido muy escasa ya que el Comité Fiscal se encontraba ocupado con otros temas como el de los precios de transferencia, cuya regulación había sido recientemente modificada en los Estados Unidos.[1670]

En cuanto a los países con un papel más activo, para empezar es necesario tener en cuenta que la preparación del Informe fue respaldada especialmente por los Estados Unidos, país que ya había reforzado su legislación para evitar la evasión fiscal y el blanqueo de capitales y que estaba interesado en estrechar la cooperación internacional en este ámbito.[1671] De hecho, durante la década de 1980 los Estados Unidos introdujeron ciertas medidas unilaterales para promover el intercambio de información, como restringir las exenciones que se aplicaban a ciertas rentas generadas en los Estados Unidos cuando estas fueran obtenidas por personas residentes en territorios con los que no existía un intercambio efectivo de información, pero su fracaso mostró la necesidad de tratar esta cuestión de forma coordinada a nivel internacional.[1672]

Igualmente, durante la década de 1990, la Unión Europea también se ocupó de la cuestión de la competencia fiscal perjudicial en el marco del mercado único y, entre otras medidas, la Comisión propuso un Código de conducta destinado a evitar la competencia fiscal perjudicial entre los países miembros de la Unión Europea.[1673] En este sentido, entre los países europeos que se habían mostrado más interesados en tratar este tipo de problemas puede destacarse a Francia y a Alemania.[1674]

[1668] Véase RING, Diane, "Who…", ob. cit., 2009, pág. 716.

[1669] Véase AULT, Hugh J., "Reflections on the Role…", ob. cit., 2009, pág. 764.

[1670] Véase EDEN, Lorraine; KUDRLE, Robert T., "Tax Havens: Renegade States in the International Tax Regime", *Law & Policy*, vol. 27, núm. 1, 2005, pág. 116.

[1671] Véase WEINER, Joann M.; AULT, Hugh J., "The OECD's…", ob. cit., 1998, págs. 606-607.

[1672] Véanse, por ejemplo, GORDON, Richard K., "On the Use…", ob. cit., 2010, págs. 519-521; y EDEN, Lorraine; KUDRLE, Robert T., "Tax Havens…", ob. cit., 2005, págs. 113-115.

[1673] Para más detalles, véase, por ejemplo, GRIBNAU, Hans, "Soft Law…", ob. cit., 2008, págs. 77-78 y 81-85; y EDEN, Lorraine; KUDRLE, Robert T., "Tax Havens…", ob. cit., 2005, pág. 117.

[1674] Véase GORDON, Richard K., "On the Use…", ob. cit., 2010, págs. 521-522.

Por otra parte, en cuanto al papel de la sociedad civil, la doctrina ha destacado que durante las negociaciones previas a la preparación del Informe de 1998 no se invitó a representantes de sectores empresariales ya que se consideró que dificultarían el alcance de acuerdos, lo cual fue especialmente criticado por el propio *Business and Industry Committee to the OECD* (BIAC).[1675] Más concretamente, tal forma de proceder fue mal recibida por el Comité Fiscal del BIAC, el cual presentó severas críticas al Informe de 1998.[1676]

Así pues, la doctrina ha destacado que los Estados Unidos y la Unión Europea fueron los principales actores internacionales que, conscientes de la necesidad de cooperar a nivel internacional para evitar la evasión fiscal especialmente a través de los paraísos fiscales, promovieron el tratamiento de esta cuestión por la OCDE.[1677]

En cuanto al papel de los Estados no miembros de la OCDE en la preparación del Informe de 1998, si bien estos no participaron directamente, la OCDE celebró diversos seminarios regionales con la finalidad de facilitar el diálogo con los Estados no miembros.[1678] De hecho, los responsables de la OCDE consideran que la preocupación por la competencia fiscal perjudicial era compartida por muchos países en vías de desarrollo, los cuales en ocasiones incluso se ven más directamente afectados por las prácticas de los paraísos fiscales ya que cuentan con menos recursos para luchar contra el fraude fiscal.[1679]

Sin embargo, lo cierto es que la falta de representatividad de la OCDE fue objeto de numerosas críticas, especialmente por los países identificados como posibles paraísos fiscales, lo cual probablemente fue un factor que dificultó el seguimiento de sus recomendaciones.[1680] De ahí que la doctrina criticara que muchos de los países generalmente considerados como paraísos fiscales a los que se dirigía la iniciativa de la OCDE no fueran consultados de forma suficiente durante las fases iniciales del proyecto.[1681] En este sentido, esta ha sido una de las iniciativas de la OCDE más controvertidas ya que desde su inicio pretendía establecer unos estándares globales que

[1675] Véase WEBB, Michael, "Defining...", ob. cit., 2004, págs. 804 y 811.

[1676] Para más detalles, véase RING, Diane, "Who…", ob. cit., 2009, págs. 707-708.

[1677] Véase EDEN, Lorraine; KUDRLE, Robert T., "Tax Havens…", ob. cit., 2005, pág. 118.

[1678] Véase, por ejemplo, WEINER, Joann M.; AULT, Hugh J., "The OECD's…", ob. cit., 1998, pág. 603.

[1679] Véase OWENS, Jeffrey, "Curbing Harmful Tax Competition – Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs", *Intertax*, vol. 26, núm. 8-9, 1998, pág. 231.

[1680] Véase GORDON, Richard K., "On the Use…", ob. cit., 2010, pág. 534.

[1681] Véase, por ejemplo, ROSE, Richard; PAGE, Edward C., *Lawmaking*..., ob. cit., 2001, pág. 11.

no afectaran únicamente a los Estados miembros sino que también debían ser seguidos por el resto de países bajo la amenaza de ser objeto de medidas de presión.[1682]

En cuanto al contenido del Informe, fundamentalmente destaca el hecho de que se presenten una serie de criterios para identificar los países que pueden calificarse como paraísos fiscales y aquellas medidas de los Estados que según la OCDE dan lugar a una competencia fiscal perjudicial. Así, los paraísos fiscales son caracterizados por aspectos como una baja presión fiscal, la no exigencia de que las transacciones que en ellos se realizan aporten valor (no se pretende atraer inversiones productivas) y la falta de transparencia y de intercambio efectivo de información. De forma similar, muchos otros países, sin llegar a constituir un paraíso fiscal, han establecido medidas tributarias que en la opinión de la OCDE generan una competencia fiscal perjudicial y que destacan por ofrecer una baja presión fiscal únicamente a los no residentes así como por la falta de transparencia y de intercambio de información.[1683]

Para evitar las anteriores situaciones, el Informe incluye una serie de recomendaciones que afectan tanto a la legislación de cada país como a los tratados para evitar la doble imposición y a la cooperación internacional. Así, por ejemplo, se recomienda la eliminación de las trabas a las que se enfrentan las autoridades tributarias para acceder a datos bancarios y el refuerzo del intercambio de información a nivel internacional.[1684] Igualmente, la recomendación del Consejo de la OCDE relativa a esta cuestión instruye al Comité de Asuntos Fiscales que establezca un Foro sobre Competencia Fiscal Perjudicial (*Forum on Harmful Tax Competition*) y que desarrolle un diálogo con Estados no miembros para promover un mayor seguimiento de las recomendaciones contenidas en el Informe. En este sentido, el mencionado Informe también incluye unas Directrices sobre el tratamiento que los Estados miembros deben dar a una serie de medidas tributarias no admitidas por la OCDE, estableciendo plazos para su eliminación bajo la supervisión del Foro sobre Competencia Fiscal Perjudicial, cuyo papel se comentará más delante de forma más detallada.[1685]

En general, la doctrina ha destacado que el Informe de 1998 supuso un cambio significativo en la forma de actuar de la OCDE, ya que la iniciativa contra los paraísos fiscales generó un clima de confrontación.[1686]

[1682] Véase WOODWARD, Richard, "The Organisation...", ob. cit., 2004, pág. 118.

[1683] Véase OCDE, *Harmful…*, ob. cit., 1998, págs. 22-30.

[1684] Véanse, por ejemplo, las recomendaciones 7 y 8 (ibíd., págs. 45-47).

[1685] De todos modos, la OCDE indica expresamente que tales Directrices no son jurídicamente vinculantes (ibíd., págs. 53 y 56-57).

[1686] Véase SHARMAN, Jason C., *Havens…*, ob. cit., 2006, pág. 45.

Respecto al estatus jurídico del Informe, este fue adoptado por el Comité de Asuntos Fiscales el 20 de enero de 1998 y fue objeto de la Recomendación del Consejo de la OCDE de 9 de abril de 1998 sobre la lucha contra la competencia fiscal perjudicial [C(98)17/FINAL]. En concreto, el Consejo de la OCDE recomendó a sus Estados miembros el seguimiento de las directrices para evitar la competencia fiscal perjudicial contenidas en el Informe y que se recopilan en un apéndice a la Recomendación de 9 de abril. En este sentido, es claro que tal recomendación no es jurídicamente vinculante ya que se basa en el art. 5 b) de la Convención de la OCDE, en claro contraste con las decisiones previstas en el art. 5 a), que sí que vinculan a los Estados miembros.[1687] Así pues, la doctrina ha destacado el carácter de *soft law* de esta recomendación de la OCDE.[1688] Sin embargo, la existencia de un sistema de supervisión en el marco del Foro sobre Competencia Fiscal Perjudicial, que se analizará a continuación, es un factor que genera una importante presión sobre los Estados para que sigan este *soft law*.[1689]

Más aún, es importante destacar que Luxemburgo y Suiza se abstuvieron en la votación del Consejo de la OCDE y expresaron su disconformidad mediante sendos pronunciamientos.[1690] En general, Luxemburgo y Suiza criticaron el hecho de que el informe de la OCDE se centrara en los servicios financieros, pretendiera afectar a la confidencialidad de los datos bancarios y rechazara el uso de retenciones en la fuente como alternativa al intercambio de información. Igualmente, ambos países reiteraron que no quedaban vinculados de ningún modo ni por el Informe ni por la Recomendación de la OCDE. En este sentido, la doctrina ha destacado que estos dos países prefirieron abstenerse en vez de vetar el proyecto, algo que podrían haber hecho pero que hubiera afectado de forma muy negativa a su posición en el marco de la OCDE.[1691] De hecho, la actuación de estos países no fue novedosa, ya que tampoco se adhirieron al Informe sobre fiscalidad y abuso del secreto bancario presentado por la OCDE en 1987.[1692]

[1687] En consecuencia, no compartimos la posición de COLLADO YURRITA y ROMERO FLOR, quienes indican: "Sin embargo, esta Organización de carácter intergubernamental [la OCDE], en el ejercicio de sus funciones no dispone de la posibilidad de dictar normas con fuerza jurídica directamente vinculante para los Estados o los particulares" (COLLADO YURRITA, Miguel Ángel; ROMERO FLOR, Luis María, "El intercambio…", ob. cit., 2011, pág. 44).

[1688] Véanse, por ejemplo, CHRISTIANS, Allison D., "Hard Law, Soft Law, and International Taxation", *Wisconsin International Law Journal*, vol. 25, núm. 2, 2007, pág. 331; y GRIBNAU, Hans, "Soft Law…", ob. cit., 2008, pág. 80.

[1689] Véase, por ejemplo, AULT, Hugh J., "Reflections on the Role…", ob. cit., 2009, pág. 767.

[1690] Véase OCDE, *Harmful…*, ob. cit., 1998, Anexo II, págs. 73-78.

[1691] Véanse AULT, Hugh J., "Reflections on the Role…", ob. cit., 2009, pág. 769; y WEBB, Michael, "Defining...", ob. cit., 2004, pág. 805.

[1692] Además de Luxemburgo y Suiza, tampoco se adhirieron Austria y Portugal (véase OCDE, *International…*, ob. cit., 1987, pág. 112).

En relación con el establecimiento del Foro sobre Competencia Fiscal Perjudicial encargado de garantizar el cumplimiento de las recomendaciones tanto por parte de los Estados miembros como de los no miembros de la OCDE, esta fue una de las principales recomendaciones del Informe de la OCDE de 1998.[1693] Como ha destacado la doctrina, este Foro fue la primera estructura institucional internacional encargada principalmente de evaluar y coordinar cuestiones en materia fiscal,[1694] lo cual responde a la necesidad de actuar de forma coordinada y global a la hora de prevenir ciertas prácticas tributarias consideradas perjudiciales.[1695]

En cuanto a las características del Foro, se previó que sería un órgano subsidiario del Comité de Asuntos Fiscales en el que participarían todos los Estados miembros de la OCDE y adicionalmente se fomentaría el diálogo con los Estados no miembros. Igualmente, se recomendó que la participación en el Foro de los distintos Estados, tanto miembros como no miembros, se acomodara a las normas generales de funcionamiento de la OCDE.[1696]

Por otra parte, del mismo modo como las recomendaciones contenidas en el Informe de la OCDE sobre competencia fiscal perjudicial no son jurídicamente vinculantes, tampoco lo son las opiniones que manifieste el propio Foro,[1697] si bien la doctrina ha destacado que ello no es un impedimento para que desempeñen una importante influencia en la práctica.[1698] En este sentido, para GARCÍA PRATS, el hecho de que la regulación de la cooperación entre Administraciones tributarias a nivel internacional suela llevarse a cabo mediante instrumentos jurídicamente no vinculantes o *soft law* puede resultar problemático desde la perspectiva del principio de legalidad en materia tributaria.[1699]

C. Crisis y reorientación del proyecto

Tras la presentación del Informe de 1998, el Foro sobre Competencia Fiscal Perjudicial, que desde el año 2000 pasó a denominarse Foro sobre Prácticas Fiscales Perjudiciales

[1693] Véase OCDE, *Harmful…*, ob. cit., 1998, págs. 53-55.

[1694] Véase WEINER, Joann M.; AULT, Hugh J., "The OECD's…", ob. cit., 1998, pág. 606.

[1695] Véase OWENS, Jeffrey, "Curbing…", ob. cit., 1998, pág. 232.

[1696] Véase OCDE, *Harmful…*, ob. cit., 1998, pág. 54.

[1697] Ibíd., pág. 57.

[1698] Véase WEINER, Joann M.; AULT, Hugh J., "The OECD's…", ob. cit., 1998, págs. 606-607.

[1699] GARCÍA PRATS también ha criticado la falta de representatividad de los foros en que suelen adoptarse estos instrumentos (véase GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, "La cooperación…", ob. cit., 2005, pág. 87-88).

(*Forum on Harmful Tax Practices*), inició los trabajos para identificar las prácticas de los Estados miembros de la OCDE que pudieran considerarse competencia fiscal perjudicial y aquellos países que podían calificarse como paraísos fiscales. Así, los primeros resultados fueron presentados en el Informe de seguimiento publicado en el año 2000,[1700] del cual pueden destacarse los siguientes aspectos.

Para empezar, con la finalidad de analizar la situación de los Estados miembros se siguió un proceso en diferentes etapas que incluyó tanto fases de autoevaluación como de revisión mutua entre Estados miembros y que permitió identificar numerosas prácticas controvertidas, como podrá apreciarse más adelante al tratar los casos de algunos países como Bélgica o Suiza.[1701] En cuanto a la cuestión de los paraísos fiscales, el Foro identificó con carácter preliminar a 35 jurisdicciones que en fases posteriores podrían ser objeto de contramedidas en caso de no cooperar, como la inclusión en listas negras. En este sentido, hay que destacar que algunos países, como las Islas Caimán o San Marino, no llegaron a incluirse en esta lista inicial ya que expresaron previamente su voluntad de seguir lo recomendado por la OCDE mediante "compromisos de alto nivel político".[1702]

A la luz del anterior Informe, el Consejo de la OCDE adoptó, de nuevo con la abstención de Luxemburgo y Suiza, la Recomendación de 16 de junio sobre la implementación de las propuestas contenidas en el Informe de 1998 sobre competencia fiscal perjudicial (C(2000)98), la cual, además de recomendar el establecimiento de un diálogo con las jurisdicciones identificadas preliminarmente como paraísos fiscales, instruyó al Comité de Asuntos Fiscales que presentara antes del 31 de julio de 2001 la lista de paraísos fiscales que no cooperan y verificara si los Estados miembros habían abandonado antes de julio de 2003 las prácticas fiscales perjudiciales.

Así pues, puede apreciarse que el trato que recibían los Estados miembros y no miembros de la OCDE no era el mismo. En consecuencia, los países incluidos en la lista de paraísos fiscales criticaron que el plazo para adaptarse a lo recomendado por la OCDE fuera menor que el que se había concedido a los Estados miembros de la OCDE, así como el hecho de que la OCDE actuara de forma unilateral a la hora de establecer los estándares a seguir y solo estuviera dispuesta a dialogar sobre cuestiones menores.[1703] De hecho, para algunos autores resulta criticable que el Informe de

[1700] Véase OCDE, *Towards Global Tax Co-Operation – Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, OECD Publications, París, 2000.

[1701] Ibíd., págs. 9 y 12-15.

[1702] Ibíd., págs. 16-19.

[1703] Véase SHARMAN, Jason C., *Havens...*, ob. cit., 2006, pág. 99.

seguimiento de la OCDE del año 2000 no analizara de forma conjunta la situación tanto en los Estados miembros de la OCDE como en los no miembros.[1704]

En cuanto a la relevancia de la preparación de listas de paraísos fiscales, también conocidas como "listas negras", para promover el seguimiento de las recomendaciones de la OCDE, la doctrina ha destacado que este modo de actuar es una muestra del uso de "*hard pseudo-law*", ya que se emplean instrumentos jurídicamente no vinculantes pero en la práctica los Estados deben seguirlos o se exponen a ser objeto de represalias y, además, sin el control de las autoridades judiciales ni de los parlamentos nacionales.[1705] En este sentido, aunque la OCDE siempre se expresó de forma cauta en relación con las posibles contramedidas, en general sus recomendaciones no fueron percibidas como plenamente voluntarias sino respaldadas por una importante capacidad de coerción.[1706]

Respecto a la legalidad de este tipo de represalias, GORDON considera que las contramedidas que pretendían imponer los Estados miembros de la OCDE no eran contrarias al Derecho Internacional, ya que no estaban dirigidas directamente a los paraísos fiscales, sino a desincentivar las operaciones de sus propios contribuyentes con tales jurisdicciones.[1707] En este sentido, hay que tener en cuenta que muchos Estados como Alemania, Australia, Francia, Japón o el Reino Unido ya habían establecido con anterioridad sus propias listas de paraísos fiscales, a los que aplicaban medidas específicas.[1708] Igualmente, en otros ámbitos como el de la prevención del blanqueo de capitales también se habían utilizado "listas negras" de países que no cooperaban en esta materia.[1709]

De hecho, HÜSSLE considera que la efectividad de las "listas negras" no se debe solo a la posibilidad de que los países incluidos en ellas sean objeto de contramedidas por otros Estados, sino especialmente a las connotaciones negativas asociadas con el hecho de aparecer en una lista de este tipo, lo cual perjudica a la reputación del conjunto del

[1704] Véase, por ejemplo, GORDON, Richard K., "On the Use…", ob. cit., 2010, pág. 529. Igualmente, la doctrina también había criticado otros aspectos del proyecto de la OCDE, como el hecho de que pudiera afectar a la privacidad de los contribuyentes (véase ZAGARIS, Bruce, "The assault on low tax jurisdictions: A call for balance and debate", *Tax Management International Journal*, vol. 28, núm. 8, 1999, pág.499).

[1705] Véase ROSE, Richard; PAGE, Edward C., *Lawmaking…*, ob. cit., 2001, pág. 16.

[1706] Véase CHRISTIANS, Allison D., "Sovereignty, Taxation and Social Contract", *Minnesota Journal of International Law*, vol. 18, núm. 1, 2009, págs. 117-118.

[1707] Véase GORDON, Richard K., "On the Use…", ob. cit., 2010, págs. 533-534.

[1708] Véase OCDE, *International…*, ob. cit., 1987, pág. 21.

[1709] La primera "lista negra" sobre esta cuestión se publicó en junio de 2000. Para más detalles, véase BRUMMER, Chris, *Soft Law…*, ob. cit., 2012, págs. 150-151.

país y puede comportar que sus instituciones financieras pierdan clientes o tengan que ofrecer mejores condiciones que compensen esta negativa reputación general.[1710]

En cualquier caso, SHARMAN apunta que para muchos países la amenaza de aparecer en una "lista negra" fue decisiva a la hora de decidirse a cooperar con la OCDE, si bien hay que tener en cuenta que el compromiso de los paraísos fiscales solía resultar debilitado por la introducción de cláusulas indicando que no quedarían sujetos a un trato más estricto que Luxemburgo y Suiza, ambos Estados miembros de la OCDE.[1711]

Así pues, puede apreciarse que durante los primeros años inmediatamente posteriores a la publicación en 1998 del Informe sobre competencia fiscal perjudicial, las actividades de la OCDE tuvieron fundamentalmente un carácter preparatorio, ya que consistieron, por ejemplo, en la identificación de las medidas tributarias que resultaban controvertidas. Sin embargo, a la hora de aplicar de forma efectiva las recomendaciones de la OCDE surgieron mayores dificultades. En este sentido hay que destacar el cambio de posición de los Estados Unidos en relación con el alcance del proyecto de la OCDE.

En mayo de 2001, el nuevo Secretario del Tesoro de los Estados Unidos, Paul O'NEIL, efectuó unas declaraciones en las que apuntaba un cambio de posición respecto a la iniciativa de la OCDE sobre paraísos fiscales.[1712] En concreto, se indicó que una baja presión fiscal no debía considerarse *per se* sospechosa y que debían evitarse las interferencias en otros Estados en relación con la forma como deben estructurar sus sistemas tributarios, evitando cualquier intento de armonización a nivel global de la presión fiscal. Así pues, las autoridades estadounidenses prefirieron concentrarse en el objetivo de garantizar el cumplimiento de su legislación tributaria, para lo cual consideraron que bastaba con asegurar el intercambio de información con requerimiento previo y con las debidas garantías. Sin embargo, la doctrina ha criticado este cambio de criterio por entender que era muy poco ambicioso y no resultaba suficiente para limitar la actividad de los paraísos fiscales.[1713]

En concreto, parece que este cambio de posición de las autoridades norteamericanas se vio fuertemente influido por la presión ejercida por *lobbies* como el *Center for Freedom and Prosperity* sobre la nueva Administración Bush y los miembros del Partido Republicano en el Congreso.[1714] De hecho, este *lobby* incluso había organizado

[1710] Para más detalles, véase HÜLSSE, Rainer, "From paradise to brand – Liechtenstein's metaphorical struggle with globalisation", *Journal of Language and Politics*, vol. 8, núm. 1, 2009, pág. 122.

[1711] Véase SHARMAN, Jason C., *Havens...*, ob. cit., 2006.

[1712] Véase la nota de prensa del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de 10 de mayo de 2001, disponible en http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Pages/po366.aspx.

[1713] Véase, por ejemplo, KUDRLE, Robert T.; EDEN, Lorraine, "The Campaign Against Tax Havens: Will It Last? Will It Work?", *Stanford Journal of Law, Business & Finance*, vol. 9, 2003, pág. 47.

[1714] Véase WEBB, Michael, "Defining...", ob. cit., 2004, pág. 813.

encuentros con muchos de los paraísos fiscales del Caribe y actuó como el delegado oficial de Antigua y Barbuda ante la OCDE en las reuniones promovidas por esta organización internacional para tratar el desarrollo de su proyecto sobre competencia fiscal perjudicial.[1715]

En cuanto a la influencia de este cambio de posición de las autoridades norteamericanas sobre el proyecto de la OCDE, la doctrina se encuentra divida. Para autores como WEBB, la limitación del proyecto inicial de la OCDE como consecuencia del cambio unilateral de los Estados Unidos es una muestra de la gran influencia de este país en el contexto internacional.[1716] Igualmente, MCINTYRE considera que el proyecto de la OCDE perdió gran parte de su efectividad en el momento en que los Estados Unidos dieron a entender que no impondrían sanciones a los Estados que se apartaran de lo recomendado por la OCDE.[1717]

Sin embargo, otros autores consideran que la influencia del cambio de posición de los Estados Unidos no fue tan grande como en principio cabría esperar. Así, autores como AULT y KUDRLE considera que muchos de los cambios que se produjeron en el proyecto de la OCDE (como el seguimiento de una aproximación más basada en la cooperación en vez de en la confrontación, o la concentración en aquellos aspectos más objetivos, como el intercambio de información) habían empezado a gestarse antes de que George W. BUSH alcanzara la presidencia de los Estados Unidos, de forma que el cambio de posición expresado en mayo de 2001 en realidad no tuvo una influencia práctica tan significativa.[1718] Más aún, AVI-YONAH considera que, al menos tras los atentados del 11 de septiembre de 2001, la posición de la Administración Bush fue análoga en lo fundamental a la de la Administración Clinton.[1719]

Además del replanteamiento de la posición de los Estados Unidos, la crisis o estancamiento del proyecto de la OCDE puede apreciarse también en el hecho de que el segundo Informe de seguimiento, publicado en 2001,[1720] fuera adoptado no solo con la abstención de Luxemburgo y Suiza, sino también con la de Bélgica y Portugal. En cuanto a los aspectos más relevantes de este nuevo Informe, la cuestión de los paraísos

[1715] Véase RING, Diane, "Who…", ob. cit., 2009, págs. 710-711.

[1716] Véase WEBB, Michael, "Defining...", ob. cit., 2004, pág. 814.

[1717] Véase MCINTYRE, Michael J. "Identifying…", ob. cit., 2010, pág. 497.

[1718] Véanse AULT, Hugh J., "Reflections on the Role…", ob. cit., 2009, pág. 770; y KUDRLE, Robert T., "The OECD's Harmful Tax Competition Initiative and the Tax Havens: From Bombshell to Damp Squib", *Global Economy Journal*, vol. 8, núm. 1, 2008, págs. 7-9.

[1719] Véase AVI-YONAH, Reuven S., "All of a Piece Throughout: The Four Ages of U.S. International Taxation", *Virginia Tax Review*, vol. 25, núm. 2, 2005, pág. 334.

[1720] Véase OCDE, *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report*, OCDE, París, 2001.

fiscales recibió más atención que la de las medidas tributarias de los Estados miembros de la OCDE consideradas perjudiciales. En enero de 2001 se había celebrado un encuentro en Barbados entre la OCDE y diversos paraísos fiscales cuyo principal resultado fue el establecimiento un Grupo de Trabajo Conjunto entre estos diversos países con la finalidad de facilitar su aproximación a lo recomendado por la OCDE,[1721] pero la doctrina ha apuntado que este acercamiento fue un error para la OCDE ya que lo único que consiguió fue que los paraísos fiscales formaran un frente unido en contra y presionaran a la Commonwealth para que intercediera en su favor.[1722]

Así pues, del contenido del Informe de seguimiento publicado en 2001 puede destacarse el hecho de que el Comité de Asuntos Fiscales reconsiderara sus criterios para identificar los paraísos fiscales y dejara de lado la falta de actividades substanciales para centrarse únicamente en el criterio de la transparencia y el intercambio de información.[1723] De todos modos, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ya había estado trabajando previamente de manera detallada en el asunto del acceso a la información bancaria con relevancia tributaria y ya había publicado en el año 2000 un Informe[1724] que, entre otras cuestiones, analiza la situación de los diferentes Estados miembros de la OCDE en relación con esta cuestión.

Posteriormente, la OCDE continuó prestando atención a este tema y se publicaron dos Informes de seguimiento específicos sobre esta cuestión, uno en 2003[1725] y otro en 2007,[1726] en los que se profundizó en cuestiones como la situación en ciertos Estados no miembros de la OCDE o el papel de las amnistías fiscales a la hora de promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.[1727] En concreto, tales estudios fueron desarrollados por el Grupo de Trabajo núm. 9 del Comité de Asuntos Fiscales, ocupado de la cuestión de la elusión y el fraude fiscales y que actuaba de forma paralela

[1721] Ibíd., págs. 8-9.

[1722] En concreto, numerosos paraísos fiscales establecieron en 2001 la *International Tax and Investment Organisation,* actualmente denominada *International Trade and Investment Organisation* (véase SHARMAN, Jason C., *Havens...*, ob. cit., 2006, pág. 59).

[1723] Véase OCDE, *The OECD's…*, ob. cit., 2001, pág. 10

[1724] Véase OCDE, *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*, OECD Publications Service, París, 2000.

[1725] Véase OCDE, *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes – The 2003 Progress Report*, OECD Publications Service, París, 2003.

[1726] Véase OCDE, *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes – The 2007 Progress Report*, OECD Publications Service, París, 2007.

[1727] La doctrina ha destacado que los Informes sobre acceso a la información bancaria de los años 2000 y 2003 influyeron en la reforma del art. 26 del Modelo de tratado de la OCDE que se publicó en 2005 (COLLADO YURRITA, Miguel Ángel; ROMERO FLOR, Luis María, "El intercambio…", ob. cit., 2011, pág. 48).

en este ámbito específico.[1728] Por lo tanto, puede apreciarse que del conjunto de aspectos mencionados en el Informe de 1998 sobre competencia fiscal perjudicial, el del acceso e intercambio de información bancaria ha sido uno de los que más atención ha recibido y el que ha acabado resultando más importante.[1729]

Más aún, hay que destacar que la OCDE amplió el plazo para que los territorios identificados inicialmente como posibles paraísos fiscales expresaran su compromiso con los estándares de la OCDE hasta el 28 de febrero de 2002 y la lista de jurisdicciones no cooperadoras fue publicada finalmente en abril de ese año, incluyendo las siguientes: Andorra, las Islas Marshall, Liberia, Liechtenstein, Mónaco, Nauru y Vanuatu, si bien en 2009 todos estos países ya habían expresado su voluntad de seguir lo recomendado por la OCDE.[1730]

Así pues, en general puede apreciarse que el enfoque de la OCDE pasó a ser menos agresivo y más dialogante.[1731] En este sentido, algunos autores han apuntado que el hecho de que el Informe de seguimiento de 2001 ampliara en varios meses el plazo para que los paraísos fiscales cooperaran y se indicara que se daría el mismo trato a los Estados miembros y no miembros de la OCDE puede deberse al cambio de orientación impulsado por la nueva Administración republicana en los Estados Unidos.[1732] Sin embargo, la doctrina considera que es difícil saber exactamente cuáles fueron los motivos que influyeron en el cambio de orientación del proyecto de la OCDE a causa de la falta de transparencia en el proceso de toma de decisiones.[1733]

Durante los siguientes años, el trabajo de la OCDE avanzó más rápido en relación con las prácticas fiscales perjudiciales de sus Estados miembros. En relación con esta cuestión, la OCDE publicó diversas "notas" sobre la aplicación de los criterios introducidos en el Informe de 1998 cuyo contenido acabó recopilándose en una "Nota de Aplicación Consolidada".[1734] Del mismo modo como el resto de informes y

[1728] Véase, MESSERE, Ken, "Expansion of the OECD's Tax Activities", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 57, núm. 2, 2003, pág. 780

[1729] Véase GORDON, Richard K., "On the Use…", ob. cit., 2010, pág. 538.

[1730] Véase CARRASCO PARRILLA, Pedro José, "La cláusula de intercambio de información como condicionante de la calificación de los paraísos fiscales", en COLLADO YURRITA, Miguel Ángel (dir.), PATÓN GARCÍA, Gemma; SÁNCHEZ LÓPEZ, Mª Esther (coords.), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Aranzadi Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011, pág. 366.

[1731] Véase RIXEN, Thomas, *The Political*..., ob. cit., 2008, pág. 138.

[1732] Véase, por ejemplo, KUDRLE, Robert T., "Tax…", ob. cit., 2010, pág. 89.

[1733] Véase MCINTYRE, Michael J. "Identifying…", ob. cit., 2010, pág. 495.

[1734] Véase OCDE, *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report*, OCDE, París, 2004, pág. 5-6.

publicaciones sobre esta materia, la mencionada nota no era jurídicamente vinculante, pero contribuyó a que en 2006 ya se diera por alcanzado el objetivo inicial marcado en relación con las prácticas de los Estados miembros.[1735]

En cuanto a los Estados no miembros de la OCDE, a partir de 2000 se organizaron diversos encuentros conocidos como Foro Global sobre Fiscalidad (*Global Forum on Taxation*).[1736] Posteriormente, los encuentros del Foro Global celebrados en 2003 en Ottawa; en 2004 en Berlín; y en 2005 en Melbourne tuvieron un carácter más representativo ya que contaron con la participación de muchas de las jurisdicciones que tradicionalmente habían sido consideradas paraísos fiscales.[1737] En este sentido, uno de los objetivos iniciados en el encuentro del Foro Global celebrado en Berlín en 2004 fue el establecimiento de unos estándares mínimos sobre transparencia e intercambio de información aplicables a nivel global tanto a Estados miembros como no miembros de la OCDE.[1738] Para ello se encargó al Foro Global que analizara el marco normativo sobre transparencia e intercambio de información en los Estados en que se encuentran los principales centros financieros y que se valorara su convergencia respecto a las recomendaciones de la OCDE. Así pues, a partir de 2006, una vez el Foro sobre Prácticas Fiscales Perjudiciales dio por alcanzados sus principales objetivos en relación con los regímenes tributarios considerados perjudiciales, la iniciativa de la OCDE se centró en la transparencia y el intercambio de información; y de las funciones de supervisión pasó a ocuparse el Foro Global sobre Fiscalidad, que durante los años anteriores había actuado junto con el Foro sobre Prácticas Fiscales Perjudiciales especialmente en relación con la situación en los Estados no miembros.[1739]

Fruto de ese encargo, el Foro Global publicó en 2006 un Informe[1740] que contribuyó a perfilar el contenido de los estándares y que, junto con sus posteriores actualizaciones, permitió conocer su grado de seguimiento por los principales Estados al menos desde

[1735] Véase OCDE, *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2006 Progress Report*, OCDE, París, 2006, pág. 6.

[1736] Véase OCDE, *The OECD's…*, ob. cit., 2001, pág. 7.

[1737] Véase GORDON, Richard K., "On the Use…", ob. cit., 2010, págs. 537-538.

[1738] Véase OCDE, *OECD Global Forum on Taxation, Berlin, 3-4 June 2004, A Process for Achieving a Global Level Playing Field*, OCDE, París, 2004.

[1739] Véase OCDE, *The OECD's…*, ob. cit., 2006, págs. 2-3.

[1740] Véase OCDE, *Tax Co-Operation – Towards a Level Playing Field*, OECD Publishing, París, 2006.

una perspectiva formal.[1741] En este sentido, hay que destacar que, como se apuntó previamente, en 2009 la lista negra de jurisdicciones no cooperadoras quedó vacía.[1742]

En cuanto a la efectividad del proyecto inicial de la OCDE sobre competencia fiscal perjudicial durante los años inmediatamente posteriores a la publicación del Informe de 1998 sobre esta cuestión, AVI-YONAH considera que, en términos globales, el proyecto de la OCDE tuvo éxito ya que los ingresos tributarios de los Estados miembros de la OCDE, tanto los derivados del impuesto sobre sociedades como del impuesto sobre la renta de las personas físicas, se mantuvieron estables.[1743] Sin embargo, la mayor parte de la doctrina se ha mostrado más crítica.

En este sentido, SHARMAN considera que la OCDE no solo no consiguió alcanzar los objetivos fijados en 1998 sino que las medidas adoptadas para facilitar el intercambio de información tampoco fueron suficientes, de forma que en la práctica continuaron existiendo paraísos fiscales.[1744] Igualmente, DHARMAPALA apunta que el hecho de que los esfuerzos de la OCDE se centraran únicamente en el intercambio de información conlleva que quepa esperar su impacto fundamentalmente en la prevención del fraude fiscal, pero probablemente no sea suficiente para limitar significativamente operaciones de legalidad controvertida y más cercanas al fraude de ley tributaria.[1745]

De forma más concreta, el análisis de KUDRLE muestra que el atractivo de los paraísos fiscales no se redujo. Para el anterior autor, ello se debe a que aunque se celebraron nuevos acuerdos internacionales para facilitar el intercambio de información con relevancia tributaria, el hecho de que normalmente solo se prevea el intercambio de la información requerida previamente comporta que en la práctica la probabilidad de que las autoridades tributarias detecten las irregularidades de los contribuyentes continúe siendo muy baja.[1746]

Otro factor que limitaba la efectividad del proyecto de la OCDE era el hecho de que algunos de sus propios Estados miembros, como Luxemburgo y Suiza, actuaran en la

[1741] En relación con esta cuestión, véanse especialmente los informes de seguimiento de 2007 y 2008 (OCDE, *Tax Co-Operation – Towards a Level Playing Field*, OECD Publishing, París, 2007; y OCDE, *Tax Co-Operation – Towards a Level Playing Field*, OECD Publishing, París, 2008).

[1742] Véase CARRASCO PARRILLA, Pedro José, "La cláusula...", ob. cit., 2011, pág. 370.

[1743] De todos modos, el anterior autor considera que de cara al futuro probablemente sea necesario reforzar las medidas para luchar contra la evasión fiscal internacional y los paraísos fiscales (véase AVI-YONAH, Reuven S., "The OECD Harmful Tax Competition Report: A Retrospective after a Decade", *Brooklyn Journal of International Law*, vol. 34, núm. 3, 2009, págs. 791-794).

[1744] Véase SHARMAN, Jason C., *Havens...*, ob. cit., 2006, pág. 150-154.

[1745] Véase DHARMAPALA, Dhammika, "What problems…", ob. cit., 2008, pág. 670.

[1746] Para más detalles, véase KUDRLE, Robert T., "The OECD's…", ob. cit., 2008, págs. 11-19.

práctica como paraísos fiscales, o bien que, como sucedía en el caso del Reino Unido, mantuvieran una relación privilegiada por motivos históricos y políticos con numerosos paraísos fiscales.[1747] En este sentido, muchos paraísos fiscales vincularon su compromiso de cooperar con la OCDE al hecho de que todos sus Estados miembros, incluidos Luxemburgo y Suiza, siguieran las recomendaciones del Informe sobre competencia fiscal perjudicial.[1748]

Así pues, como sintetiza GORDON, los Estados miembros de la OCDE no consiguieron sus principales objetivos iniciales, ya que no desaparecieron los territorios sin imposición sobre la renta o con una presión fiscal muy baja y tampoco se estableció un sistema de intercambio automático de información, de forma que en la práctica los países miembros de la OCDE continuaron teniendo dificultades para prevenir la evasión fiscal por parte de sus contribuyentes.[1749]

De todos modos, algunos autores han reconocido que, aunque la OCDE no consiguió los objetivos planteados inicialmente, su iniciativa supuso un cambio importante a la hora de afrontar este tipo de cuestiones, ya que por primera vez se plantearon a nivel multilateral medidas que afectaban de forma clara a la soberanía tributaria de los Estados, algo que hasta entonces no era propio de las actividades de la OCDE.[1750] Al fin y al cabo, como ha destacado la doctrina, la existencia de paraísos fiscales está estrechamente relacionada con el mantenimiento de la concepción tradicional del principio de soberanía nacional.[1751] En este sentido, CHRISTIANS ha destacado que la iniciativa de la OCDE sobre competencia fiscal perjudicial en cierto modo ha reconfigurado la concepción de la soberanía en materia fiscal, de forma que un Estado ya no puede ignorar ciertos deberes de colaboración ni el impacto de su normativa tributaria en el resto de países.[1752]

D. Nuevo impulso: la reestructuración del Foro Global en 2009

Si bien el proyecto de la OCDE sobre competencia fiscal y prevención de la evasión fiscal había ido perdiendo progresivamente ambición, en el año 2009 recibió un nuevo

[1747] Véase EDEN, Lorraine; KUDRLE, Robert T., "Tax Havens…", ob. cit., 2005, pág. 123.

[1748] Véase WOODWARD, Richard, "The Organisation...", ob. cit., 2004, págs. 118-119.

[1749] Véase GORDON, Richard K., "On the Use…", ob. cit., 2010, pág. 539.

[1750] Véanse RIXEN, Thomas, *The Political*..., ob. cit., 2008, pág. 140; y MCLURE, Charles E., "Globalization, Tax Rules and National Sovereignty", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 55, núm. 8, 2001, págs. 339-340.

[1751] Véase PALAN, Ronen, "Tax…", ob. cit., 2002, pág. 173.

[1752] Para más detalles, véase CHRISTIANS, Allison D., "Sovereignty…", ob. cit., 2009, págs. 119 y 148-151.

impulso. La crisis financiera fue un factor que promovió este cambio, no solo por la necesidad de los Estados de reforzar sus ingresos,[1753] sino también por el creciente rechazo de la opinión pública hacia ciertas prácticas financieras y la evasión fiscal.[1754]

Así, durante 2009 la iniciativa de la OCDE recibió el respaldo del G8 y del G20.[1755] Por ejemplo, durante la cumbre del G20 celebrada en Londres en abril de 2009 se acordó que aquellas jurisdicciones que no contaran con acuerdos internacionales suficientes para intercambiar información podrían ser objeto de contramedidas.[1756] De ahí que la doctrina haya destacado la existencia de una "relación simbiótica" entre la OCDE y el G20 en esta materia, ya que el G20 ha empleado la OCDE para conseguir sus objetivos y la influencia de la OCDE se ha visto reforzada por el respaldo del G20.[1757]

Igualmente, la doctrina también ha destacado que durante los últimos años la sociedad civil ha prestado una mayor atención a la cuestión de la evasión fiscal internacional, de forma que este asunto en la actualidad se encuentra más politizado.[1758] En este sentido, recientemente han surgido organizaciones no gubernamentales, como *Tax Justice Network*, que han contribuido a la sensibilización de la opinión pública sobre estas cuestiones.[1759] De forma similar, otras ONG como *Transparency International* y *Oxfam* también han participado en algunas iniciativas de la OCDE y de Naciones Unidas, si bien su actividad no se centra de forma tan directa en las cuestiones fiscales, sino en aspectos relacionados como la lucha contra la corrupción o la relación entre fiscalidad y desarrollo.

En este contexto, el encuentro del Foro Global celebrado en México en septiembre de 2009 conllevó un importante impulso a las actividades de supervisión del seguimiento de los estándares recomendados por la OCDE, los cuales se redefinieron y precisaron tras la experiencia obtenida en los últimos años. Así pues, a continuación se presentará

[1753] PORTER y RUBIO VEGA apuntan que, aunque los paraísos fiscales probablemente no fueron los principales responsables de la crisis económica global iniciada en 2008, su estrecha relación con el entorno financiero en que se originó la crisis sí que fue un factor que promovió cambios en la regulación de este ámbito (véase PORTER, Tony; RUBIO VEGA, Verónica, "Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes", en HALE, Thomas; HELD, David (eds.), *Handbook of Transnational Governance – Institutions and Innovations*, Polity Press, Cambridge, 2011, pág. 64).

[1754] Véase MCINTYRE, Michael J., "How to End the Charade of Information Exchange", *Tax Notes International*, vol. 56, núm. 4, 2009, pág. 256.

[1755] Para más detalles, véase RING, Diane, "Who…", ob. cit., 2009, págs. 713-714.

[1756] Véase *Declaration on strengthening the financial system – London Summit, 2 April 2009*, pág. 4.

[1757] Véase WOUTERS, Jan; MEUWISSEN, Katrien, "Global...", ob. cit., 2011, pág. 13.

[1758] Para más detalles, véase RIXEN, Thomas, "Politicization…", ob. cit., 2008.

[1759] Véase MCINTYRE, Michael J., "How…", ob. cit., 2009, pág. 260.

el contenido actual de los estándares y más adelante se analizará el mecanismo que sigue el Foro Global para garantizar su cumplimiento efectivo.

1. Contenido actual de los Estándares

Los Estándares de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información tributaria se caracterizan, fundamentalmente, por establecer el intercambio, previo requerimiento, de aquella información que sea previsiblemente relevante para garantizar el cumplimiento efectivo de la normativa tributaria de un determinado Estado. Así pues, los Estándares de la OCDE no incluyen ni el intercambio automático de información ni la solicitud de información que *a priori* no sea relevante desde un punto de vista tributario.[1760] Sin embargo, como la doctrina ha destacado, los Estándares de la OCDE deben ser vistos como un mínimo, de forma que los Estados pueden acordar si lo prefieren otras formas de intercambio de información que vayan más allá del intercambio de información con requerimiento previo, como el intercambio de datos espontáneo (en relación con un caso específico) o el automático (en relación con una pluralidad de contribuyentes).[1761]

De todos modos, la doctrina ha criticado que el estándar propuesto por la OCDE sea el de intercambio de información con requerimiento previo en vez del intercambio automático,[1762] si bien recientemente se han hecho avances en esta dirección.[1763] De hecho, MCINTYRE considera que el único motivo que puede explicar la limitación del intercambio de información a los casos en que exista un requerimiento previo es precisamente la intención de evitar que el intercambio de información sea efectivo y así

[1760] Para más detalles, véase OCDE, *Implementing the Tax Transparency Standards: A Handbook for Assessors and Jurisdictions*, OECD Publishing, 2ª ed., París, 2011, pág. 22.

[1761] Véase SEER, Roman; GABERT, Isabel, "European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements", *Bulletin for International Taxation*, vol. 65, núm. 2, 2011, pág. 94.

[1762] Véase, por ejemplo, JOHANNESEN, Niels, "Taxing hidden wealth – lessons for policy making", *EUI Working Papers RSCAS*, núm. 2012/25, 2012, pág. 6; y WOUTERS, Jan; MEUWISSEN, Katrien, "Global...", ob. cit., 2011, pág. 13.

[1763] La OCDE ha publicado recientemente un estándar para facilitar el intercambio automático de información, pero no forma parte de los criterios cuyo cumplimiento es verificado por el Foro Global (véase OCDE, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information – Common Reporting Standard*, OECD, París, 2014). De todos modos, como ha destacado la doctrina, es posible que en un futuro no muy lejano el intercambio automático se convierta en el estándar recomendado por la OCDE (AULT, Hugh J., "Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles", *Tax Notes International*, vol. 70, núm. 12, 2013, pág. 1200) y que incluso se supervise su seguimiento mediante un mecanismo de *peer review* similar al actual (CALDERÓN CARRERO, José Manuel, "El futuro estándar global OCDE de intercambio automático de información financiera", *Contabilidad y Tributación: Comentarios y Casos Prácticos*, núm. 374, 2014, pág. 15).

dificultar la detección de aquellos contribuyentes que han infringido sus obligaciones.[1764] Es más, para el anterior autor el actual estándar de la OCDE está quedando superado por la aparición de criterios más exigentes en otros contextos como el de la Unión Europea.[1765]

En cuanto al contenido en concreto de los Estándares de la OCDE, estos incluyen tres aspectos básicos: que la información se encuentre disponible, que sea accesible y que pueda ser intercambiada. Así, la disponibilidad de información requiere la recopilación de datos sobre cuestiones como los titulares (directa o indirectamente) de cualquier tipo de entidades (sociedades, fundaciones, *trusts*…) y la existencia de registros contables que permitan conocer la situación de la entidad y las operaciones llevadas a cabo. En cuanto a la accesibilidad a la información, las autoridades deben poder obtener los datos pertinentes sin que se apliquen restricciones alegando secreto bancario y sin que haya trabas burocráticas que demoren excesivamente la obtención de la información. Por último, es necesario que existan los mecanismos jurídicos adecuados, como tratados internacionales, para realizar el intercambio de información entre las autoridades competentes de forma completa, confidencial, puntual y respetando las garantías de los contribuyentes.[1766]

Respecto a las "fuentes" de los anteriores Estándares, la OCDE diferencia entre dos fuentes principales y otras complementarias. Las dos principales son el Modelo de acuerdo sobre intercambio de información tributaria, publicado por la OCDE en 2002, incluyendo su Comentario, y el artículo 26 del Modelo de la OCDE de tratado para evitar la doble imposición, también junto con su Comentario, en la versión aprobada por el Consejo de la OCDE el 15 de julio de 2005.[1767] Adicionalmente, existen otras publicaciones que complementan ciertos aspectos relativos a la aplicación de los Estándares pero cuyo papel es secundario. Entre ellas puede citarse el Informe *Enabling Effective Exchange of Information: Availability and Reliability Standard*, elaborado por el *Joint Ad Hoc Group on Accounts*; el Manual sobre Intercambio de Información publicado por la OCDE en 2006; y la Nota consolidada sobre la aplicación del Informe de 1998 sobre competencia fiscal perjudicial publicada por el Foro Global en 2004.[1768]

A continuación se presentarán brevemente las dos principales fuentes de los Estándares.

[1764] Véase MCINTYRE, Michael J., "How…", ob. cit., 2009, pág. 257.

[1765] Véase MCINTYRE, Michael J. "Identifying…", ob. cit., 2010, pág. 481.

[1766] Para más detalles, véase OCDE, *Implementing…*, ob. cit., 2011, págs. 23-32.

[1767] Ibíd., pág. 22. En relación con las principales novedades que se introdujeron en la versión de 2005, véase GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, "La cooperación…", ob. cit., 2005, págs. 99-99.

[1768] El texto de estas fuentes se encuentra disponible en OCDE, *Implementing…*, ob. cit., 2011, págs. 83-224.

En primer lugar, por lo que respecta al Acuerdo sobre intercambio de información tributaria y su Comentario, publicado por la OCDE en 2002, hay que destacar que a diferencia del Modelo de tratado de la OCDE para evitar la doble imposición, este Acuerdo no fue preparado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, sino que se elaboró en el marco del Foro establecido a raíz del Informe de la OCDE de 1998 sobre competencia fiscal perjudicial. En concreto, el Acuerdo sobre intercambio de información fue elaborado por el Grupo de trabajo sobre intercambio efectivo de información, el cual estuvo integrado por los Estados miembros de la OCDE y por diversos países tradicionalmente considerados como paraísos fiscales.[1769]

En cuanto a las características del Acuerdo, hay que apuntar que en realidad se incluyen dos modelos de tratado o de acuerdo internacional: uno de carácter bilateral y otro multilateral. Sin embargo, este último no fue diseñado como un tratado multilateral tradicional, sino como un acuerdo multilateral que operaría de forma bilateral entre aquellos Estados que lo hubieran aceptado mutuamente.[1770]

En relación con la naturaleza jurídica de los anteriores acuerdos es necesario diferenciar dos aspectos. Por una parte, el Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria publicado por la OCDE no es jurídicamente vinculante, sino que simplemente constituye un modelo para la posterior celebración de acuerdos entre los Estados.[1771] Por otra parte, tales acuerdos entre Estados pueden ser calificados como tratados internacionales, si bien la OCDE prefiere emplear el término "acuerdo" en vez de "tratado" a lo largo del texto del modelo. De hecho, en su introducción se presenta como un modelo para "tratados o acuerdos", como si se tratara de diferentes tipos de instrumentos (jurídicamente vinculantes en el caso de los tratados y no vinculantes en el caso de los meros acuerdos). Sin embargo, el contenido de los modelos de acuerdo, tanto en la versión bilateral como en la multilateral, que incluye aspectos como su entrada en vigor,[1772] muestra que los acuerdos que sigan el modelo pueden considerarse un tratado internacional y por lo tanto resultan jurídicamente vinculantes.

[1769] En concreto, participaron delegados de las Antillas Neerlandesas, Aruba, Bahréin, Bermuda, Chipre, la Isla de Man, las Islas Caimán, Malta, Mauricio, San Marino y las Seychelles (véase OCDE, *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, OCDE, París, 2002, especialmente los párrafos 2 y 3 de la introducción).

[1770] En relación con esta cuestión, véase especialmente el párrafo 5 de la introducción al Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información de 2002.

[1771] Véase especialmente el párrafo 4 de la introducción al Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información de 2002. Este aspecto también es destacado por SEER, Roman; GABERT, Isabel, "European…", ob. cit., 2011, pág. 91.

[1772] Véase el artículo 15 del modelo de acuerdo, tanto en su versión bilateral como multilateral, así como su correspondiente comentario, en el que se indica que se sigue la terminología estándar de los tratados internacionales, tal y como sucede con el Modelo de la OCDE para evitar la doble imposición.

Así pues, puede apreciarse que el Modelo de Acuerdo de 2002 sobre intercambio de información tributaria no fue objeto de una recomendación específica de la OCDE, sino que simplemente ha sido identificado por la OCDE como una de las principales fuentes de sus Estándares en este ámbito.[1773] Igualmente, hay que destacar que este Modelo de Acuerdo también recibió en 2004 el respaldo explícito de los Ministros de finanzas del G20.[1774]

En segundo lugar, por lo que respecta al artículo 26 del Modelo de la OCDE para evitar la doble imposición, dedicado al intercambio de información, hay que señalar que ha sido modificado recientemente junto con su correspondiente Comentario. Los cambios fueron aprobados por el Consejo de la OCDE el 17 de julio de 2012 y si bien las modificaciones introducidas en el texto del artículo 26 fueron escasas, la reforma del Comentario fue mucho más amplia.[1775] Así, en el modelo de artículo sobre intercambio de información únicamente se añadió una oración a su segundo párrafo ampliando los usos que puede recibir la información intercambiada cuando ello sea autorizado por el Estado que suministra la información. Tales cambios plantean el problema de determinar si la versión a tener en cuenta a los efectos de los Estándares sobre transparencia e intercambio de información es la última o bien la aprobada en 2005, que era la existente en el momento en que se establecieron de forma precisa los Estándares cuyo cumplimiento debía ser verificado durante el proceso de *peer review*.[1776] En este sentido, parece que la versión a considerar es la más actual, ya que aunque pueda resultar más exigente que la versión de 2005, ningún Estado ha expresado reservas o posiciones.

En cambio, las modificaciones que se introdujeron en el Comentario al artículo 26 afectaron muchos otros aspectos. Por ejemplo, se precisó qué cabe entender por información de "previsible relevancia", aspecto fundamental para determinar los casos en que procede el intercambio de información. Igualmente, se clarificó la noción de "expediciones de pesca", es decir, las solicitudes de información sin conexión aparente con ninguna investigación abierta y que en principio no se encuentran cubiertas por el estándar de intercambio de información de la OCDE.[1777] Más aún, la actualización de

[1773] Véase OCDE, *Implementing*..., ob. cit., 2011, pág. 22; y OCDE, *Agreement*..., ob. cit., 2002, párrafo 6 de su Introducción.

[1774] Véase AVI-YONAH, Reuven S., "The OECD Harmful Tax Competition Report…", ob. cit., 2009, pág. 786.

[1775] Véase OCDE, *Update to Article 26*..., ob. cit., 2012.

[1776] Hay que tener en cuenta que las modificaciones adoptadas en 2005 conllevaron un importante cambio en relación con la situación anterior ya que dejó de admitirse la posibilidad de que la aplicación de las previsiones del tratado sobre intercambio de información quedaran limitadas por la legislación interna sobre secreto bancario (véase MCINTYRE, Michael J., "How…", ob. cit., 2009, pág. 257).

[1777] Estas limitaciones han sido severamente criticadas por autores como MCINTYRE (ibíd., pág. 257).

los Comentarios también sirvió para recomendar el establecimiento de límites temporales al intercambio de información y precisar el papel del principio de reciprocidad en este ámbito. Así pues, puede apreciarse que en el caso de esta última actualización, la mayor parte de los cambios han afectado al Comentario al artículo 26.

Como ya se indicó detalladamente en el capítulo dedicado al Modelo de tratado de la OCDE para evitar la doble imposición y a sus correspondientes Comentarios, estos constituyen un claro ejemplo de *soft law*. De forma similar, a la hora de regular los Estándares sobre transparencia e intercambio de información y desarrollar algunas de las cuestiones contenidas en el art. 26 de su Modelo de tratado, la OCDE ha optado por instrumentos con una naturaleza jurídica análoga, de forma que los propios Estándares de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información constituyen otra muestra del papel del *soft law* en el contexto internacional.[1778] En este sentido, como RIEDEL ha destacado, el uso de estándares jurídicamente no vinculantes resulta tan relevante que para comprender la regulación internacional de una materia como esta no basta con tener en cuenta las fuentes tradicionales del Derecho Internacional.[1779]

2. Reestructuración del Foro Global

Junto con la redefinición de los Estándares sobre transparencia e intercambio de información en materia tributaria, durante la reunión del Foro Global celebrada en 2009 se acordó también la reestructuración de su propio funcionamiento y la introducción de un sistema de *peer review* para supervisar la aplicación en la práctica de los Estándares.[1780] En concreto, la reestructuración fue regulada por la Decisión del Consejo estableciendo el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*), de 17 de septiembre de 2009 (C(2009)122/FINAL), entre cuyos aspectos más destacados hay que señalar el hecho de que el Foro Global dejó de depender del Comité Fiscal de la OCDE y pasó a constituir técnicamente un programa de la OCDE con sus propios Estados miembros, reglas de funcionamiento y financiación.

Así, entre los países participantes en el Foro Global se incluyen tanto Estados miembros como no miembros de la OCDE, los cuales actúan en pie de igualdad y toman decisiones por consenso, pero sin que ningún país pueda bloquear por sí mismo la adopción de un informe de *peer review*. Estos Estados participantes son también los que

[1778] Véase, por ejemplo, MCLAREN, John, "The OECD's "harmful tax competition" project: Is it international tax law?", *Australian Tax Forum*, vol. 24, núm. 3, 2009, pág. 452.

[1779] Cfr. RIEDEL, Eibe, "Standards…", ob. cit., 1991, págs. 72-73.

[1780] Véase OCDE, *Tax Co-Operation 2009 – Towards a Level Playing Field*, OECD Publishing, París, 2009, pág. 14.

financian las actividades del Foro Global efectuando una aportación fija y otra variable en función del tamaño de su economía. En este sentido, la doctrina ha calificado al Foro Global como un ejemplo paradigmático de red transnacional que actúa como punto de encuentro de los representantes de distintos Estados pero que opera de forma más informal que las organizaciones internacionales.[1781]

En relación con el proceso de *peer review* en sí, pueden destacarse los siguientes aspectos. Para empezar, en términos generales hay que apuntar que la OCDE es la organización internacional en que los procesos de *peer review* son más habituales, algo que ha sido posible gracias al carácter homogéneo de sus Estados miembros y a la confianza que existe entre ellos.[1782] De hecho, se emplean en relación con todos los ámbitos materiales que son tratados por la OCDE, como la promoción del crecimiento económico, la protección del medio ambiente, la ciencia y tecnología, la educación, la administración pública, el comercio, la agricultura y la pesca, incluyendo también las cuestiones fiscales, financieras y empresariales.[1783] Como ha destacado la doctrina, la existencia o no de mecanismos institucionales de supervisión, como los procesos de *peer review*, es fundamental a la hora de regular una determinada cuestión, hasta el punto de que puede resultar más relevante que el hecho de que se opte por emplear *soft* o *hard law*.[1784]

Entre los elementos básicos de todo proceso de *peer review* suelen encontrase el mandato encargando el proceso y un conjunto de principios o de estándares que constituyen el punto de referencia sobre el que evaluar los diferentes Estados. Igualmente, también es necesario precisar por adelantado el papel de los diferentes actores que intervienen en el proceso de *peer review* así como las fases concretas que se siguen.[1785] Lógicamente, las consecuencias asociadas con el grado de cumplimiento detectado durante el proceso de supervisión, como la existencia de consecuencias positivas (incentivos económicos condicionados a un determinado nivel de cumplimiento) o negativas (sanciones), tendrán una clara influencia en los Estados a la hora de decidir si siguen o no lo dispuesto por el *soft law*.[1786]

[1781] Véase PORTER, Tony; RUBIO VEGA, Verónica, "Global…", ob. cit., 2011, págs. 61-62

[1782] Véase PAGANI, Fabrizio, "Peer Review: A Tool for Co-Operation and Change – An Analysis of an OECD Working Method", OECD, Directorate for Legal Affairs, SG/LEG(2002)1, 2002, pág. 7. Más allá de la OCDE, los mecanismos de *peer review* también son habituales en otros ámbitos, como el de la regulación financiera internacional (véase, por ejemplo, BRUMMER, Chris, *Soft Law...*, ob. cit., 2012, págs. 167-170).

[1783] Para más detalles sobre los procesos de *peer review* existentes, véase el inventario elaborado por PAGANI, Fabrizio, "Peer...", ob. cit., 2002, págs. 15-21.

[1784] Para más detalles, véase BROWN WEISS, Edith, "Conclusions…", ob. cit., 2000, págs. 538 y 548

[1785] Para más detalles, véase PAGANI, Fabrizio, "Peer…", ob. cit., 2002, págs. 7-11.

[1786] Véase BROWN WEISS, Edith, "Conclusions…", ob. cit., 2000, pág. 548.

En cuanto a la efectividad de los procesos de *peer review*, este tipo de mecanismo de revisión y supervisión es particularmente útil para promover el cumplimiento por parte de los Estados gracias a la implicación de estos en el conjunto del proceso, que va más allá del mero suministro de datos.[1787] Igualmente, la doctrina también ha destacado que aunque los procesos de *peer review* se desarrollan únicamente entre los distintos países afectados, es probable que el sector empresarial influya para que se adopten las medidas legislativas necesarias para respetar los estándares acordados ya que en caso de que se identifiquen incumplimientos el sector privado (por ejemplo, las entidades financieras) sería el más afectado por las posibles contramedidas que se pudieran imponer.[1788]

En general, PAGANI considera que los procesos de *peer review* serán efectivos cuando se den las siguientes circunstancias.[1789] Para empezar, cuando los países que se analizan mutuamente compartan los mismos valores y exista un adecuado nivel de compromiso y confianza. Además, es necesario que el proceso sea creíble, para lo cual ha de llevarse a cabo de forma objetiva, rigurosa y sin que existan presiones para tener en cuenta los intereses particulares de ciertos países.

En cuanto a las características del proceso de *peer review* en el marco del Foro Global, se estableció un grupo de 30 países (el *Peer Review Group*) encargado de supervisar y organizar su desarrollo. Así, en 2010 se publicó un Manual con todos los aspectos relevantes (la segunda edición apareció en 2011),[1790] como el contenido preciso de los estándares cuyo cumplimiento se verifica o la metodología para llevar a cabo las revisiones y preparar los informes de cada país. En este sentido, hay que destacar que el proceso de revisión se desarrolla entre 2010 y 2015 y que el análisis de la mayor parte de países se estructura en dos fases: una primera centrada en el marco legal y una segunda que versa sobre la aplicación de la normativa. En este sentido, la doctrina ha destacado que a pesar de que los Estándares sean mero *soft law* con un valor fundamentalmente político y de la ausencia de sanciones directas por parte de la OCDE, el hecho de que los resultados del proceso de *peer review* sean públicos es un factor que ha contribuido positivamente a su efectividad.[1791]

Igualmente, MEINZER ha criticado el hecho de que en los informes publicados por el Foro Global como resultado del proceso de *peer review* no se incluyeran datos estadísticos precisos sobre los intercambios de información, como los países que solicitan la información, los casos en que se deniega o el tiempo necesario para cumplir

[1787] Véase CHAYES, Abram; CHAYES, Antonia Handler, *The New*..., ob. cit., 1995, págs. 231-249.

[1788] Véase VAN AAKEN, Anne, "Effectuating Public International Law…", ob. cit., 2009, págs. 33-57.

[1789] Véase PAGANI, Fabrizio, "Peer…", ob. cit., 2002, págs. 12-13.

[1790] Véase OCDE, *Implementing*..., ob. cit., 2011.

[1791] Véase BRODZKA, Alicja; GARUFI, Sebastiano, "The Era…", ob. cit., 2012, pág. 400.

con la solicitud, de forma que no es posible conocer si el intercambio de información se lleva a cabo de forma verdaderamente efectiva.[1792]

En este sentido, hay que advertir que en el caso del intercambio de información no todos los países tienen un interés mutuo en que este se lleve a cabo de la forma más efectiva posible, factor que puede poner en riesgo el éxito del proceso de *peer review* o que por lo menos muestra que la participación de los países tradicionalmente considerados como paraísos fiscales no es plenamente voluntaria.[1793] De hecho, posiblemente hubiera sido conveniente que en el proceso de revisión participaran no solo los países que forman parte del Foro Global, sino también expertos independientes del mundo académico o de la sociedad civil, ya que en otros contextos ello ha contribuido a aportar una mayor objetividad.[1794]

En términos globales, el hecho de que el Foro Global se encargue se supervisar la efectividad de los Estándares sobre intercambio de información ha sido considerado por la doctrina como un importante paso en la gobernanza de las cuestiones fiscales a nivel internacional, ya que se trata de una institución cuyo papel va más allá de la simple elaboración de estándares internacionales.[1795] De todos modos, algunos autores se han mostrado críticos en relación con los elementos evaluados durante el proceso de *peer review* y consideran que aspectos como un mero incremento del número de Acuerdos sobre intercambio de información en materia tributaria no han conseguido reducir de forma significativa la evasión fiscal internacional, ya que el resultado es que los contribuyentes han sustituido aquellas jurisdicciones que más se han acercado al estándar recomendado por la OCDE por otros paraísos fiscales.[1796]

E. Síntesis

A partir de lo expuesto previamente pueden destacarse los siguientes aspectos en relación con el proceso de elaboración de los Estándares de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información en materia tributaria. En primer lugar, por lo que respecta a los países que más han influido en el desarrollo de esta iniciativa hay que destacar que los Estados Unidos y los principales Estados de la Unión Europea tuvieron un papel central a la hora de promover que la OCDE se ocupara de esta cuestión. Más aún, el replanteamiento de la posición de los Estados Unidos en 2001 fue

[1792] Véase MEINZER, Markus, "The Creeping Futility of the Global Forum's Peer Reviews", *Tax Justice Briefing*, marzo, 2012, pág. 20.

[1793] Véase BRODZKA, Alicja; GARUFI, Sebastiano, "The Era…", ob. cit., 2012, pág. 400.

[1794] Véase MEINZER, Markus, "The Creeping…", ob. cit., 2012, pág. 12.

[1795] Véase WOUTERS, Jan; MEUWISSEN, Katrien, "Global...", ob. cit., 2011, pág. 13.

[1796] Véase JOHANNESEN, Niels, "Taxing…", ob. cit., 2012, pág. 5.

probablemente uno de los principales factores que provocó que el proyecto inicial sobre competencia fiscal perjudicial se reorientara para centrarse en la cuestión del intercambio de información, de forma que puede considerarse que este país ha tenido un papel preeminente.

En relación con la participación de los países en vías de desarrollo, en general puede apreciarse que progresivamente se han ido implicando de forma más directa en la iniciativa de la OCDE. Durante las primeras fases del proyecto, las relaciones entre la OCDE y los Estados no miembros fueron muy limitadas y básicamente consistieron en algunos encuentros con representantes de algunos de los países que tradicionalmente habían sido percibidos como paraísos fiscales. Además, el tratamiento dado inicialmente a los Estados miembros y a los no miembros fue diferente, ya que no se sometió a ambos tipos de países a los mismos parámetros. Sin embargo, posteriormente los Estados no miembros de la OCDE han pasado a desarrollar un papel más activo en el marco del Foro Global y también se ha sometido a todos los países a un mismo estándar.

En cuanto a la actuación de la sociedad civil, en general su participación en el conjunto del proceso que ha dado lugar a los Estándares de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información ha sido muy escasa. Sin embargo, en el caso de los grupos de presión contrarios a esta iniciativa, sus esfuerzos para reorientar el proyecto se llevaron a cabo no tanto mediante su participación directa en los órganos de la OCDE, sino especialmente a través de su influencia sobre algunos de los principales Estados miembros de esta organización internacional como los Estados Unidos.

Por otra parte, en cuanto a las ONG que por el contrario promueven el intercambio de información según estándares incluso más exigentes que los defendidos por la OCDE, hay que destacar la creciente actividad de organizaciones como *Tax Justice Network*, centrada en denunciar las prácticas de los paraísos fiscales y en promover la transparencia y el intercambio automático de información tributaria entre países, aunque su influencia en el desarrollo de las actividades de la OCDE ha sido muy limitada.[1797] Así, esta ONG ha participado en algunas de las actividades de la OCDE y de las Naciones Unidas en materia fiscal, mostrando en ocasiones una posición crítica.[1798]

En relación con la naturaleza jurídica de los Estándares de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información en materia tributaria, a partir de lo expuesto previamente puede apreciarse que esta iniciativa se ha basado desde su inicio en instrumentos jurídicamente no vinculantes como recomendaciones del Consejo de la OCDE. De hecho, el propio Modelo de Acuerdo sobre transparencia e intercambio de información publicado por la OCDE en 2002, que junto con el art. 26 del Modelo de convenio de la

[1797] Para más detalles sobre sus actividades, véase su página web (http://www.taxjustice.net).

[1798] Véase, por ejemplo, MEINZER, Markus, "The Creeping…", ob. cit., 2012, págs. 1-25.

OCDE para evitar la doble imposición constituye una de las principales fuentes de los Estándares, no ha sido objeto de una recomendación específica del Consejo de la OCDE.

Sin embargo, el establecimiento de mecanismos de supervisión para garantizar el cumplimiento de estos Estándares, como la elaboración de "listas negras" y el proceso de *peer review* en el contexto del Foro Global, han puesto de manifiesto que aunque estos Estándares no sean jurídicamente vinculantes, los Estados que no los sigan pueden ser objeto de contramedidas que, aunque tengan un carácter indirecto, pueden perjudicarlos. Este es un factor que probablemente ha contribuido a incrementar la efectividad del proyecto de la OCDE, como puede apreciarse en el cambio de posición de países que, como Luxemburgo y Suiza, se negaron inicialmente a seguir lo recomendado por esta organización internacional.

III. Influencia de los Estándares de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información en materia tributaria en las fuentes formales del Derecho

A. Perspectiva internacional

1. Influencia en los tratados

La influencia de los Estándares de la OCDE en los tratados internacionales puede apreciarse fundamentalmente en la celebración de nuevos tratados y en la renegociación de los existentes, pero también puede observarse en la relevancia de los Comentarios al Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información tributaria y al art. 26 del Modelo de convenio para evitar la doble imposición al interpretar los tratados en vigor. Seguidamente se analizarán de forma detallada estas relaciones.

a) Influencia en la celebración de nuevos tratados y en la renegociación de los existentes

El seguimiento de los Estándares de la OCDE ha comportado que muchos Estados modificaran su red de tratados para permitir el intercambio de información con otros países. En el caso de las pequeñas jurisdicciones que no solían contar con prácticamente ningún tipo de tratado internacional que tratara esta cuestión se ha optado frecuentemente por la celebración de nuevos Acuerdos sobre intercambio de información tributaria. En cambio, en el caso de los países que ya contaban con numerosos tratados para evitar la doble imposición pero que no incluían cláusulas sobre

intercambio de información, lo más habitual ha sido su renegociación y la aprobación de protocolos para adaptarlos a los Estándares de la OCDE.

i. Influencia en la celebración de nuevos tratados

Son muchos los nuevos tratados que se han celebrado en los últimos años para facilitar el intercambio de información en materia tributaria siguiendo lo recomendado por la OCDE al respecto. De todos modos, como SEER y GABERT apuntan, mucho antes de que la OCDE publicara en 2002 su Modelo de acuerdo de intercambio de información algunos países ya disponían de tratados bilaterales con esta finalidad, como los que Alemania celebró con Suecia en 1935, con Finlandia en 1936, con Italia en 1939 y Austria en 1955.[1799]

De hecho, poco antes de que la OCDE publicara en abril de 2002 su Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información, los Estados Unidos habían firmado ya acuerdos con la Islas Caimán (noviembre de 2001), Antigua y Barbuda (diciembre de 2001) y las Bahamas (enero de 2002). De estos tratados, el que presenta más paralelismos con el Modelo de Acuerdo de la OCDE es el firmado con las Islas Caimán, hasta el punto de que ambos siguen la misma estructura y además el contenido de sus principales artículos es prácticamente idéntico.

Durante los primeros años inmediatamente posteriores a la publicación del Modelo de acuerdo, el número de nuevos tratados basados en este modelo fue muy escaso pero a partir de 2009 creció de forma muy importante. En concreto, entre la publicación del Modelo de Acuerdo de la OCDE en abril de 2002 y 2009 únicamente se habían firmado 24 acuerdos en 2008, 12 en 2007, dos en 2005, uno en 2003 y seis en 2002 (en 2006 y 2004 no se firmó ninguno). En cambio, durante 2009 se firmaron 197 acuerdos; durante 2010, 200; y durante 2011, 67.[1800] Este significativo incremento a partir de 2009 muestra la creciente presión de la OCDE para extender sus Estándares y el hecho de que los paraísos fiscales aceptaran celebrar este tipo de acuerdos puede considerarse como un cambio de paradigma en su política fiscal.[1801] Así pues, muchos países, como Andorra, Liechtenstein o Mónaco, cuyas reformas legislativas se analizarán con más detalle más adelante, firmaron prácticamente todos sus acuerdos de intercambio de información a partir de 2009, en la mayoría de los casos siguiendo el estándar recomendado por la OCDE.[1802]

[1799] Véase SEER, Roman; GABERT, Isabel, "European...", ob. cit., 2011, pág. 91.

[1800] La lista de Acuerdos de intercambio de información puede consultarse en la página web de la OCDE: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm.

[1801] Véase SEER, Roman; GABERT, Isabel, "European...", ob. cit., 2011, pág. 92.

[1802] En el caso de Liechtenstein, durante el proceso de *peer review* se ha puesto de manifiesto que algunos de sus Acuerdos de intercambio de información no cumplen con el estándar de la OCDE (véase OCDE,

Sin embargo, algunos autores se han mostrado muy escépticos sobre la verdadera efectividad en la práctica de este tipo de acuerdos.[1803] De todos modos, a pesar de que podría pensarse que muchos de los tradicionales paraísos fiscales han firmado Acuerdos sobre intercambio de información tributaria con Estados con los que mantienen escasos vínculos y únicamente para cumplir el requisito de contar con al menos 12 acuerdos de este tipo, que fue lo requerido inicialmente por la OCDE, el análisis de BILICKA y FUEST concluye que en general la anterior situación no se ha dado y los nuevos acuerdos se han celebrado entre países con estrechos vínculos económicos, si bien los Estados todavía no suelen disponer de acuerdos con todos los principales socios económicos.[1804]

Por otra parte, la influencia de la OCDE en la proliferación de Acuerdos sobre Intercambio de Información Tributaria puede apreciarse también en los preámbulos de estos tratados. Así, en muchos casos los Estados parte destacan su participación en el *Global Forum on Taxation* y su compromiso con los Estándares de la OCDE, como puede apreciarse en los tratados celebrados por Anguila con Alemania (2010), Australia (2010), Dinamarca (2009), Irlanda (2009) y el Reino Unido (2009); o por las Islas Vírgenes Británicas con Alemania (2010), las Antillas Neerlandesas (2009), Dinamarca (2009), Finlandia (2009), Francia (2009), Groenlandia (2009), Islandia (2009), las Islas Faroe (2009), Irlanda (2009), Noruega (2009), Nueva Zelanda (2009), los Países Bajos (2009), Portugal (2010), el Reino Unido (2008) y Suecia (2009).

Más en concreto, en los preámbulos de los Acuerdos celebrados por Bermuda en 2009 con Dinamarca, Finlandia, Groenlandia, Islandia, las Islas Faroe y Noruega, tales Estados apuntan que no consideran a Bermuda como un paraíso fiscal, de forma que parece que Bermuda quiso aprovechar estos tratados para zanjar las dudas que pudieran existir. De forma similar, los Países Bajos también han apuntado en diversos Acuerdos de intercambio de información que no consideran al otro Estado parte como un paraíso fiscal. Ello puede apreciarse en los preámbulos a los protocolos a los Acuerdos celebrados con las Islas Caimán en 2009, con las Islas Cook en 2009, con las Islas Marshall en 2010, con Samoa en 2009 y en el preámbulo al Acuerdo celebrado con Montserrat en 2009.

Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Supplementary Peer Review Report: Liechtenstein 2012 – Phase 1: Legal and Regulatory Framework, OECD Publishing, París, 2012, pág. 34).

[1803] Véase, por ejemplo, MCINTYRE, Michael J., "How…", ob. cit., 2009, pág. 260.

[1804] Véase BILICKA, Katarzyna; FUEST, Clemens, "With which countries do tax havens share information?", *EUI Working Papers RSCAS*, núm. 2012/06, 2012, pág. 28.

ii. Influencia en la renegociación de los tratados existentes

Como consecuencia de la presión ejercida por la OCDE son muchos los Estados que han renegociado sus tratados para incluir mecanismos que posibiliten el intercambio de información según el estándar recomendado por la OCDE. Para ejemplificar estos cambios a continuación se analizará la política seguida por cuatro de los Estados miembros de la OCDE que tradicionalmente han mostrado más reticencias al intercambio de información (Austria, Bélgica, Luxemburgo y Suiza) pero que desde 2009 han introducido numerosos cambios para adaptarse a lo recomendado por la OCDE.

En concreto, estos cuatro países eran los únicos cuatro Estados miembros que incluyeron reservas al art. 26 del Modelo de la OCDE de tratado para evitar la doble imposición en la versión publicada en 2008. Estas reservas se referían fundamentalmente al párrafo 5 del art. 26, el cual precisa que la confidencialidad de los datos bancarios no puede ser un motivo que impida el intercambio de información.[1805] De forma coherente con estas reservas, estos países habían celebrado numerosos tratados para evitar la doble imposición que por regla general no incluían preceptos equivalentes al art. 26 del Modelo de la OCDE y por lo tanto no permitían el intercambio de información según los criterios recomendados por la OCDE. En consecuencia, tras el cambio de posición de estos países en 2009, año en que finalmente retiraron sus reservas al art. 26 y se comprometieron a seguir los Estándares de la OCDE, ha sido frecuente la celebración de protocolos a estos tratados para corregir este aspecto en la línea de lo recomendado por la OCDE.

Para empezar, en cuanto a los cambios introducidos en la red de tratados para evitar la doble imposición de Austria, desde que en marzo de 2009 este país expresara su compromiso con los Estándares de la OCDE, se han firmado diversos protocolos a tratados para evitar la doble imposición con la finalidad de permitir el intercambio de información entre Administraciones tributarias. Así, pueden citarse como ejemplo los recientes protocolos firmados con Alemania (2010), Bélgica (2009), Canadá (2012), Dinamarca (2009), Eslovenia (2011), Finlandia (2011), Francia (2011), Irlanda (2011), Liechtenstein (2013), Luxemburgo (2009), México (2009), Noruega (2009), los Países Bajos (2009), el Reino Unido (2009), Rumanía (2012), San Marino (2009), Singapur (2009), Suecia (2009), Suiza (2009) y Tayikistán (2011).[1806] Estos protocolos siguen en

[1805] Para más detalles sobre estas reservas, véanse los párrafos 23 a 26 del Comentario al art. 26 (OCDE, *Model Tax Convention on Income and Capital – Condensed version*, OECD Publishing, París, 2008, pág. 361).

[1806] Para más detalles, véase OCDE, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Austria 2011 – Phase 1: Legal and Regulatory Framework*, OECD Publishing, París, 2011, págs. 75-78; y OCDE, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Austria 2013 – Phase 2: Implementation of the Standard in Practice*, OECD Publishing, París, 2013, págs. 85-93.

gran medida lo recomendado por la OCDE, pero como se ha puesto de manifiesto durante el proceso de *peer review*, en algunos casos, como el del protocolo firmado con Bélgica en 2009, se exigía a la parte que solicitara la información que indicara el nombre y la dirección de los poseedores de la información, lo cual se aparta de lo recomendado por la OCDE ya que puede dificultar el proceso de intercambio de información.[1807] Además, hay que tener en cuenta que por lo general los anteriores protocolos no entraban inmediatamente en vigor.

De todos modos, entre los protocolos más relevantes dadas las estrechas relaciones económicas entre los Estados a los que afecta, puede destacarse el protocolo al tratado para evitar la doble imposición entre Austria y Alemania. En este sentido, hay que señalar que aunque el protocolo fue firmado en diciembre de 2010 y entró en vigor el 1 de marzo de 2012, se aplica en relación con ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2011.[1808] Por lo tanto, podría considerarse que la aplicación de este protocolo resulta en cierto modo retroactiva.

En cuanto al caso de Bélgica, desde marzo de 2009 también se han firmado numerosos protocolos a tratados para evitar la doble imposición para incluir cláusulas de intercambio de información. En concreto, durante 2009 se firmaron protocolos con países como Australia, Austria, Bahréin, Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Islandia, Luxemburgo, Malasia, Noruega, los Países Bajos, el Reino Unido, San Marino, Seychelles, y Singapur; en 2010, con Alemania, la República Checa, la República del Congo, la República de Corea, Grecia, Japón, Malta y Ruanda; mientras que en 2011 no se firmó ningún nuevo protocolo y en 2012 únicamente uno con Vietnam.[1809] Durante la primera fase del proceso de *peer review*, estos protocolos fueron considerados conformes con el estándar propuesto por la OCDE y además se ha valorado muy positivamente el hecho de que Bélgica esté negociando otros protocolos para introducir cláusulas de intercambio de información en la mayoría de sus tratados para evitar la doble imposición.[1810] Sin embargo, durante la segunda fase del proceso de

[1807] Véase OCDE, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Austria 2011…*, ob. cit., 2011, pág. 56. Igualmente, la doctrina también ha criticado que en otros protocolos, como el celebrado en 2009 en relación con el tratado para evitar la doble imposición entre Austria y Suiza también se establecieran requisitos muy estrictos en relación con la identificación de las personas sobre las que se requiere el intercambio de información (véase HOFMANN, Alexander, "Austria's New Approach on Banking Secrecy Law and Tax Treaty Policy", *The Dartmouth Law Journal*, vol. 9, núm. 3, 2011, pág. 11).

[1808] Véase el art. III(2) del Protocolo entre Alemania y Austria.

[1809] Para una presentación completa de los distintos instrumentos bilaterales firmados por Bélgica para permitir el intercambio de información en materia tributaria, véanse OCDE, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Belgium 2011 – Phase 1: Legal and Regulatory Framework*, OECD Publishing, París, 2011, págs. 71-72; y el *Exchange of Information Portal* desarrollado por el Foro Global (http://eoi-tax.org/).

[1810] Véase OCDE, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Belgium 2011…*, ob. cit., 2011, págs. 54 y 58.

peer review se puso de manifiesto la necesidad de que el proceso de ratificación de los protocolos sea más ágil para facilitar su entrada en vigor lo antes posible.[1811]

Por lo que respecta al cambio de política sobre intercambio de información seguido por Luxemburgo, este se refleja en protocolos a algunos de sus tratados para evitar la doble imposición, como los celebrados en 2009 con Alemania, Dinamarca, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, México, Noruega, los Países Bajos, Reino Unido, San Marino, Suiza y Turquía; en 2010 con Hong Kong, Japón, Portugal y Suecia; en 2011 con Rumanía y Rusia; y en 2012 con Canadá, Italia y Polonia.[1812] La amplitud y rapidez de estas reformas ha sido bienvenida durante el proceso de *peer review*, aunque también se han detectado algunas deficiencias. En concreto, los protocolos con Austria, Panamá y Suiza se acompañaron de intercambios de cartas diplomáticas en las que se indicaba que en el momento de efectuar las solicitudes de información se debía hacer constar el nombre y la dirección de las personas afectadas por la solicitud y de las que poseyeran la información, requisito que no fue considerado conforme con el estándar de la OCDE.[1813]

Por último, en el caso de Suiza hay que destacar que, tras su compromiso en marzo de 2009 con los Estándares propuestos por la OCDE y la retirada de su reserva al art. 26 del Modelo de la OCDE de tratado para evitar la doble imposición, se han firmado diversos protocolos en la línea de lo recomendado por esta organización internacional, entre los que pueden destacarse los que se refieren a los tratados para evitar la doble imposición celebrados con Alemania (2010), Austria (2009), Canadá (2010), Dinamarca (2009), los Estados Unidos (2009), Finlandia (2009), Francia (2009), la India (2010), Irlanda (2012), Japón (2010), Luxemburgo (2009), México (2009) y el Reino Unido (2009).[1814] Durante el proceso de *peer review* se puso de manifiesto que las autoridades

[1811] Véase OCDE, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Belgium 2013 – Phase 2: Implementation of the Standard in Practice*, OECD Publishing, París, 2013, pág. 77.

[1812] Para una presentación completa de los distintos instrumentos bilaterales firmados por Luxemburgo para permitir el intercambio de información en materia tributaria, véanse OCDE, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Luxembourg 2011 – Phase 1: Legal and Regulatory Framework*, OECD Publishing, París, 2011, págs. 79-81; y el *Exchange of Information Portal* desarrollado por el Foro Global (http://eoi-tax.org/).

[1813] Véanse OCDE, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Luxembourg 2011…*, ob. cit., 2011, pág. 59; y OCDE, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Luxembourg 2013 – Phase 2: Implementation of the Standard in Practice*, OECD Publishing, París, 2013, págs. 94-95.

[1814] Para una presentación completa de los distintos instrumentos bilaterales firmados por Suiza para permitir el intercambio de información en materia tributaria, véanse OCDE, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Switzerland 2011 – Phase 1: Legal and Regulatory Framework*, OECD Publishing, París, 2011, págs. 97-100; y el *Exchange of Information Portal* desarrollado por el Foro Global (http://eoi-tax.org/).

suizas interpretaban de forma excesivamente amplia los datos necesarios para identificar a las personas sobre las que versa el intercambio de información y a las que disponen de tal información, por lo que finalmente Suiza se comprometió a replantear su posición.[1815] Igualmente, la doctrina ha criticado que algunos de estos protocolos, como el que afecta al tratado entre Canadá y Suiza, contengan numerosas ambigüedades y aspectos mejorables desde el punto de vista de la técnica jurídica, lo que podría explicarse por el hecho de que estos protocolos tuvieron que negociarse muy rápidamente para poder cumplir con los requisitos y plazos impuestos por la OCDE.[1816]

b) Influencia en la interpretación de los tratados

Como RIEDEL ha destacado, en general una de las principales funciones de los estándares internacionales es su uso como herramienta a la hora de interpretar el *hard law*,[1817] y ello no es una excepción en el caso de los Estándares sobre intercambio de información. En este sentido, puede considerarse que los Comentarios al Modelo de Acuerdo de 2002 sobre intercambio de información en materia tributaria desempeñan un papel similar al de los Comentarios al Modelo de tratado de la OCDE para evitar la doble imposición.

En cuanto a las precisiones sobre esta cuestión incluidas en la propia introducción al Modelo de Acuerdo, simplemente se señala: "*The relevance of the Commentary for the interpretation of the Agreement is determined by principles of international law*."[1818] Tal mención es muy vaga y no permite resolver de forma precisa la cuestión del estatus jurídico de estos Comentarios.

De todos modos, el papel de los Comentarios al Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información es fundamentalmente análogo al de los Comentarios al Modelo de la OCDE de tratado para evitar la doble imposición. Por lo tanto, en este capítulo no se reiterará lo expuesto previamente sobre el encaje de este tipo de instrumentos en las previsiones de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados relativas a la interpretación de los tratados; la posible necesidad de interpretar los tratados según los Comentarios a los Modelos en virtud de las doctrinas del *estoppel* y la aquiescencia; así como la controversia sobre la posibilidad de interpretar un tratado según versiones más recientes de los Comentarios al correspondiente Modelo. De todos modos, en cuanto a

[1815] Véase OCDE, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Switzerland 2011…*, ob. cit., 2011, pág. 76.

[1816] Véase LARIN, Gilles; DIEBEL, Alexandra, "The Swiss Twist: The Exchange-of-Information Provisions of the Canada-Switzerland Protocol", *Canadian Tax Journal*, vol. 60, núm. 1, 2012, pág. 54.

[1817] Véase RIEDEL, Eibe, "Standards…", ob. cit., 1991, pág. 83.

[1818] Véase OCDE, *Agreement…*, ob. cit., 2002, párrafo 7 de la introducción.

las particularidades que plantea en relación con estas cuestiones el Modelo de Acuerdo de 2002 sobre intercambio de información en materia tributaria, puede destacarse lo siguiente.

Para empezar, un aspecto significativo es que, como se apuntó previamente, a diferencia del Modelo de tratado para evitar la doble imposición, el Modelo de Acuerdo de 2002 no fue preparado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, sino que fue desarrollado por el Grupo de Trabajo sobre intercambio efectivo de información establecido en el marco del Foro Global. En él participaron representantes de Estados miembros de la OCDE junto con delegados de 11 jurisdicciones habitualmente consideradas como paraísos fiscales.[1819] Además, como también se apuntó previamente, el Modelo de Acuerdo no fue objeto de una recomendación específica del Consejo de la OCDE (quizás para evitar que algunos Estados miembros de la OCDE tuvieran que reiterar sus reservas a este nuevo Modelo), sino que simplemente constituye una mera publicación de esta organización internacional en el marco de las recomendaciones sobre competencia fiscal perjudicial e intercambio de información. Así pues, puede apreciarse que en comparación con el Modelo de tratado para evitar la doble imposición, el proceso de adopción del Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información fue menos transparente y no se conoce la posición específica de cada Estado durante su preparación, por lo que, si cabe, todavía sería más difícil aplicar las doctrinas de *estoppel* y aquiescencia en relación con la actuación concreta de un determinado país.

De todos modos, hay que tener en cuenta que el Modelo de Acuerdo de 2002, que no incluía reservas específicas (si bien las reservas de Luxemburgo y Suiza a las recomendaciones de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información eran extensibles al conjunto de actividades de esta organización internacional sobre este tema), cuenta actualmente con una aceptación general tanto entre los Estados miembros como no miembros de la OCDE, del mismo modo que el art. 26 del Modelo de tratado para evitar la doble imposición. Por lo tanto, ello ha reforzado la relevancia de estos Comentarios a la hora de interpretar los tratados en vigor.

Seguidamente se tratarán de forma más detallada ciertas particularidades que afectan a la interpretación de los preceptos sobre intercambio de información, como la existencia en los tratados de remisiones explícitas a los Comentarios o el papel de estos en la jurisprudencia. Ello es significativo ya que muestra como estos instrumentos, que en principio no son jurídicamente vinculantes, acaban desempeñando un papel comparable al del *hard law*.

[1819] Ibíd., párrafo 2 de la introducción.

i. Referencias explícitas al uso de los Comentarios con fines interpretativos

En primer lugar se comenta el caso de los Acuerdos sobre intercambio de información tributaria firmados por un gran número de Estados tradicionalmente identificados como paraísos y posteriormente se procede de forma análoga en relación con los tratados para evitar la doble imposición que incluyen una cláusula de intercambio de información. En este sentido, pueden destacarse los siguientes aspectos.

Para empezar, la propia introducción al Modelo de Acuerdo de 2002 sobre intercambio de información se refiere a la posibilidad de que los Estados que concluyan tratados siguiendo este Modelo indiquen en el propio texto de los tratados que estos se interpretarán según los Comentarios publicados por la OCDE.[1820] Esta práctica ha sido seguida frecuentemente, si bien estas referencias no tienen siempre el mismo alcance.[1821]

En la mayoría de casos en que se incluye una referencia a los Comentarios se indica que servirán para la interpretación del conjunto del tratado, si bien excepcionalmente es posible encontrar también casos en que se indica que los Comentarios se tendrán en cuenta a la hora de interpretar un precepto concreto. Como muestra de este último tipo de supuestos pueden citarse los tratados celebrados por Santa Lucía con países como Aruba (2010), Australia (2010), Bélgica (2009) Canadá (2010), Dinamarca (2009), Irlanda (2009), los Países Bajos (2009) y el Reino Unido (2010), en los que se indica que el término "*Anstalten*" se interpretará según lo dispuesto en los párrafos 52 y 53 del Comentario al Modelo de la OCDE de Acuerdo sobre intercambio de información tributaria. Igualmente, otros aspectos concretos que deben interpretarse según los Comentarios de la OCDE son el término "persona" de los Acuerdos celebrados entre Bermuda y Canadá en 2010 y entre Canadá y Guernesey en 2011, y la expresión "previsiblemente relevante" del Acuerdo entre Bermuda y la República Checa de 2011.

Por otra parte, no todos los tratados se expresan del mismo modo a la hora de indicar el recurso a los Comentarios como mecanismo interpretativo, ya que en algunos casos el empleo de los Comentarios parece facultativo mientras que en otros se puede considerar que es necesario seguirlos. Así, en ocasiones simplemente se indica que los Comentarios podrán tomarse en consideración ("*the competent authorities may take into consideration the commentaries*"), como puede apreciarse en los tratados celebrados por México con las Islas Caimán en 2010 (art. 11), con Gibraltar en 2012 (art. 12), con Guernesey en 2011 (art. 12), con las Antillas Neerlandesas en 2009 (art. 3), con la Isla

[1820] En concreto, se indica: "In the bilateral context, parties wishing to ensure that the Commentary is an authoritative interpretation might insert a specific reference to the Commentary in the text of the exchange instrument, for instance in the provision equivalent to Article 4, paragraph 2" (ibíd., párrafo 7 de la introducción, *in fine*).

[1821] Para la selección de los tratados que incluyen referencias explícitas a los Comentarios se ha empleado la base de datos *Lexis Nexis*.

de Man en 2011 (art. 12), con Costa Rica en 2011 (art. 12); así como en el tratado celebrado entre Argentina y Costa Rica en 2009 (art. 8); y en el protocolo al tratado entre Guernesey y la India de 2011.

En otros casos se indica la posibilidad de tener en cuenta los Comentarios en el marco del procedimiento de acuerdo amistoso. Por ejemplo, el art. 14 de Acuerdo entre Anguila y Dinamarca de 2009 apunta que en caso de dudas sobre la aplicación o interpretación del tratado, las autoridades competentes respectivas intentarán resolver sus diferencias por acuerdo mutuo y, en la medida en que sean aplicables, tendrán en cuenta la interpretación establecida en el Comentario al Modelo de Acuerdo de 2002. Disposiciones similares pueden encontrarse en los tratados celebrados en 2009 por Anguila con los Países Bajos (art. 13) y con el Reino Unido (párrafo 12.1); en los tratados celebrados en 2009 por las Islas Vírgenes Británicas con Aruba (art. 13.1), las Antillas Neerlandesas (art. 13.1) y los Países Bajos (art. 13.1); así como en el tratado entre Dinamarca y las Islas Turcas y Caicos de 2009 (art. 14.1).

En cambio, en muchos otros tratados se emplean expresiones más taxativas que muestran la necesidad de que la interpretación del tratado siga los Comentarios elaborados por la OCDE o por lo menos que estos sean tenidos en cuenta. Así, preceptos como "*It is understood that for the interpretation of this Agreement the principles established in the OCDE Commentaries shall be considered as well*" se pueden encontrar en los tratados celebrados en 2009 por Austria con Andorra (art. 5.8),[1822] Gibraltar (art. 5.8) y San Vicente y las Granadinas (art. 5.8).

De forma similar, indicaciones como "*The Commentary to the OECD Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters shall apply to the interpretation of this Agreement*" se encuentran en el art. 4.3 del Acuerdo entre Australia y Granada de 2010; en el art. 4.3 del Acuerdo entre Belice y los Países Bajos de 2010; en el art. 4.3 del Acuerdo entre Costa Rica y los Países Bajos de 2011;[1823] en el art. 4.3 del tratado entre los Países Bajos y San Marino de 2010; y en el art. 4.3 del tratado entre Costa Rica y los Países Bajos de 2011. Un caso parecido es el del art. 5.7 del tratado entre Austria y Jersey de 2012, que dispone: "*For the interpretation of the Agreement the principles established in the OECD Model Agreement Commentaries shall be considered by the Contracting Parties*".

[1822] En la versión catalana del Acuerdo celebrado entre Andorra y Austria en 2009 se indica: "S'entén que, pel que fa a la interpretació d'aquest Acord, també es tindran en compte els principis establerts en els Comentaris de l'OCDE". De todos modos, hay que señalar que en caso de divergencia prevalece la interpretación del ejemplar en lengua inglesa.

[1823] En la versión en español del Acuerdo entre Costa Rica y los Países Bajos de 2011 se indica: "El Comentario del Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información en Materia Tributaria de la OCDE será aplicable para la interpretación de este Acuerdo".

En otros casos se remarca que los Comentarios se aplicarán en relación con los preceptos que sean conformes con el Modelo de la OCDE, como en los acuerdos de intercambio de información celebrados en 2009 por Bermuda con las Antillas Neerlandesas (art. 4.4), Aruba (art. 4.4), México (art. 3) y los Países Bajos (4.4); en los celebrados por Granada con Bélgica en 2010 (art. 4.3), con Irlanda en 2012 (art. 4.3), con los Países Bajos en 2010 (art. 4.3) y con el Reino Unido en 2010 (art. 4.3); en los celebrados en 2009 por San Cristóbal y Nieves con Aruba (art. 4.3) y Dinamarca (art. 4.3); así como en el tratado entre Gibraltar y los Países Bajos de 2010 (art. 4.3).

En cuanto a la versión de los Comentarios al Modelo Acuerdo de Intercambio de Información de la OCDE de 2002 que debe ser tenida en cuenta, por lo general no se precisa esta cuestión. Ello se debe probablemente a que este modelo es relativamente reciente y sus comentarios no han variado desde su publicación inicial, a diferencia de lo que sucede en relación con el Modelo de tratado para evitar la doble imposición y sus correspondientes comentarios, que han sido objeto de múltiples reformas por la OCDE. Excepcionalmente, el acuerdo sobre intercambio de información entre Austria y Mónaco de 2009 indica en su art. 5.8 que la versión de los Comentarios a tener en cuenta es la existente en el día de entrada en vigor del Acuerdo.

Por otra parte, también hay que tener en cuenta que en relación con los tratados para evitar la doble imposición, los Comentarios al Modelo de la OCDE también son particularmente relevantes a la hora de interpretar los artículos de los tratados que siguen el art. 26 del Modelo, el cual versa específicamente sobre intercambio de información tributaria. En este sentido, pueden destacarse los siguientes aspectos.

Para empezar, a la hora de interpretar los preceptos equivalentes al art. 26 del Modelo, algunos países han previsto de forma expresa el recurso a los Comentarios publicados por la OCDE. En concreto, puede citarse el caso del tratado celebrado entre Chipre y Alemania en febrero de 2011 y que se encuentra en vigor desde el 1 de enero de 2012. En el punto 5 de su Protocolo se apunta que el Comentario al art. 26 del Modelo de la OCDE en la versión existente en el momento de la entrada en vigor del tratado será empleado como directriz para la aplicación del artículo 25 del tratado, que es el que versa sobre intercambio de información.

De forma similar, mediante el Protocolo de 21 de enero de 2010 se modifican los preceptos sobre intercambio de información del tratado para evitar la doble imposición celebrado entre Bélgica y Alemania junto con un protocolo final en 1967, los cuales habían sido modificados por una convención adicional de 2002, y se incluye una referencia a los Comentarios. En concreto, entre otros cambios, al Protocolo final se le añade un punto 15a en el que se indica que para la aplicación del artículo 26 del tratado se empleará el Comentario al art. 26 del Modelo de la OCDE en la versión existente en el momento de la entrada en vigor "de este protocolo". Si bien el nuevo Protocolo todavía no ha entrado en vigor, ya que se encuentra pendiente de ratificación por parte de ambos Estados, hay que advertir que del tenor literal del nuevo precepto incluido en

el protocolo final de 1967 parece entenderse que la versión de los Comentarios a tener en cuenta es la existente el 30 de julio de 1969, que es la fecha de entrada en vigor del tratado y de su protocolo final. Sin embargo, tal resultado parece poco lógico si se tiene en cuenta que la finalidad del protocolo de 2010 es precisamente adaptar el acuerdo inicial al estándar de la OCDE sobre intercambio de información tal y como quedó recogido en el art. 26 del Modelo de la OCDE de tratado para evitar la doble imposición a partir de la versión de 2005.[1824] Por lo tanto, teniendo en cuenta los fines perseguidos parece más conveniente interpretar la nueva versión del protocolo final de 1967 en el sentido de que se refiere a la versión de los Comentarios al art. 26 que exista en el momento en que entre en vigor el protocolo modificativo.

Respecto a otros tratados para evitar la doble imposición también se prevé expresamente el uso de los Comentarios de la OCDE para interpretar los preceptos equivalentes al art. 26 sobre intercambio de información, si bien sin indicar de forma precisa la versión que debe ser tenida en cuenta. Así, en relación con el convenio para evitar la doble imposición celebrado entre España y los Estados Unidos el 22 de febrero de 1990, el punto 17 del Protocolo de la misma fecha dispone que el art. 27 del tratado, sobre intercambio de información y asistencia administrativa, se interpretará según los Comentarios al art. 26 (intercambio de información) del Modelo de la OCDE, si bien se añade que las autoridades competentes también intercambiarán información sin requerimiento previo.[1825] De forma similar, por lo que respecta al tratado entre Austria y Serbia de 2010, en el punto III.3 de su protocolo, relativo al artículo 27 sobre intercambio de información del tratado, se apunta que para su interpretación, además de lo previsto en el propio protocolo, se tendrán en consideración los principios del Comentario de la OCDE, especialmente el párrafo 5 del Comentario al art. 26.

Finalmente, también puede apuntarse que en el caso de otros tratados, como los celebrados por Austria con Bosnia y Herzegovina (2010), Georgia (2012) y Eslovenia (2011), se ha anexado una "nota técnica" (que en principio no resulta jurídicamente vinculante ya que no forma propiamente parte de los tratados ni de los correspondientes protocolos) en la que se precisan los aspectos más destacados del art. 26.5 del Modelo de la OCDE, como los requisitos para poder solicitar información en relación con un contribuyente determinado, y se efectúa una remisión a los Comentarios al art. 26 del Modelo de la OCDE de tratado para evitar la doble imposición y al art. 5 del Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información.

[1824] Véase el Informe del Comité Fiscal del *Bundestag* sobre el Borrador de Ley sobre el protocolo modificativo de 21 de enero de 2010 (*Deutscher Bundestag, 17. Wahlperiode, Drucksache 17/2571*, de 9 de julio de 2010, pág. 3).

[1825] Como se apuntó al analizar las referencias explícitas a los Comentarios al Modelo de la OCDE como mecanismo interpretativo de los tratados para evitar la doble imposición en general, en relación con el tratado celebrado entre España y los Estados Unidos de 1990 se incluyen en su Protocolo otras referencias a los Comentarios que en ocasiones precisan la versión a tener en cuenta.

ii. Los Comentarios y la interpretación en la jurisprudencia de las cláusulas sobre intercambio de información

En los capítulos anteriores se ha analizado de forma detallada la jurisprudencia de diversos Estados para determinar el papel que desarrollan los Comentarios al Modelo de la OCDE y las Directrices sobre precios de transferencia al interpretar los tratados para evitar la doble imposición e incluso la legislación nacional. En esta sección se tratará de forma específica el papel de los Comentarios al Modelo de la OCDE a la hora de dirimir litigios judiciales sobre intercambio de información. En concreto, se presentarán dos sentencias: una de Canadá y otra de Nueva Zelanda.

Para empezar, la *Federal Court of Canada, Trial Division*, trató en su sentencia de 8 de noviembre de 2002 (*Pacific Network Services Ltd. and Leader Direct Marketing Ltd. v. Minister of National Revenue* [2002 FCT 1158]), un caso relativo a la interpretación del artículo 26, sobre intercambio de información, del tratado para evitar la doble imposición celebrado entre Canadá y Francia en 1975, en la versión del protocolo de 1995.

El litigio surgió ya que las Autoridades tributarias canadienses solicitaron información a dos sociedades sobre su actividad empresarial, sus directivos y sus accionistas en virtud del art. 26 del tratado para evitar la doble imposición entre Canadá y Francia. Sin embargo, las sociedades afectadas recurrieron la decisión al entender que el art. 26 del tratado no autorizaba tal intercambio de información. Así pues, para resolver el litigio la *Federal Court of Canada* tuvo que interpretar el art. 26 del tratado para determinar su contenido exacto y para ello el tribunal recordó la jurisprudencia de la *Supreme Court of Canada* en el caso *Crown Forest*,[1826] en la que se admitió el recurso a los Modelos de la OCDE y a sus correspondientes Comentarios a la hora de interpretar los tratados en vigor.[1827]

Así, el tribunal analizó los Comentarios al art. 26 del Modelo de la OCDE, en concreto los párrafos 14 a 16, que coinciden en las versiones de los Comentarios de 1977 (la existente en el momento en que se celebró el tratado), de 1996 y de 2000 (las versiones posteriores que habían sido adoptadas en el momento en que se dictó la sentencia) y concluyó que, según los Comentarios, el art. 26 del tratado debía entenderse en el sentido de que se posibilitaba no solo el intercambio de información de la que ya dispusiera el Estado requerido, sino también de información que deba ser obtenida por el Estado requerido mediante sus procedimientos administrativos habituales.[1828] Por lo tanto, los Comentarios fueron decisivos en este caso a la hora de determinar que las

[1826] Esta sentencia ha sido analizada previamente al tratar en general el papel de los Comentarios al Modelo de la OCDE a la hora de interpretar los tratados para evitar la doble imposición.

[1827] Véase el párrafo 37 de la sentencia.

[1828] Véase el párrafo 47 de la sentencia.

autoridades canadienses no solo debían intercambiar con las autoridades francesas la información de la que ya dispusieran, sino que también podían requerir a sus contribuyentes información adicional con la finalidad de ser intercambiada.

Otra muestra de la relevancia de los Comentarios publicados por la OCDE a la hora de resolver litigios sobre intercambio de información puede apreciarse en la jurisprudencia de Nueva Zelanda, si bien en general no es frecuente encontrar en la jurisprudencia de este país referencias a los Comentarios al Modelo de la OCDE a la hora de interpretar la normativa tributaria en vigor.[1829] A pesar de ello, en la sentencia *Avowal Administrative Attorneys Ltd and Ors v. North Shore District Court and Anor* ([2007] NZHC 817), de 21 de agosto de 2007, la *High Court of New Zealand* tuvo en consideración el contenido de los Comentarios para interpretar el alcance del intercambio de información previsto por un tratado. De todos modos hay que tener en cuenta que las resoluciones de la *High Court of New Zealand* pueden ser recurridas posteriormente ante la *Court of Appeal* y, en última instancia, ante la *Supreme Court*.

En concreto, el proceso judicial se originó como consecuencia del registro de un despacho de abogados por parte de la Administración tributaria de Nueva Zelanda con la finalidad de obtener información requerida por las autoridades tributarias de Australia. Para resolver el caso, el tribunal tuvo en cuenta, además de preceptos legales de la normativa de Nueva Zelanda de origen interno, el tratado para evitar la doble imposición celebrado entre estos dos Estados, en concreto, su art. 26, relativo al intercambio de información. Dado que resultaba necesario determinar el sentido de este precepto con precisión para establecer cuál era el alcance de la obligación de intercambiar información, el tribunal recurrió a los Comentarios al Modelo de la OCDE como criterio interpretativo.[1830]

Recientemente, tras el cambio por parte de Luxemburgo de su política sobre intercambio de información con relevancia tributaria y la modificación mediante protocolos de algunos de sus tratados para evitar la doble imposición, diversas sentencias de la *Cour Administrative* se han ocupado de su interpretación. En concreto, la relevancia del Comentario al art. 26 del Modelo de la OCDE como instrumento interpretativo puede apreciarse en sentencias como las de 2 de mayo de 2013 (32185C), de 17 de mayo de 2013 (32221C), de 19 de septiembre de 2013 (33119C) y de 24 de septiembre de 2013 (33118C), relativas a la interpretación del tratado entre Luxemburgo y Francia, así como la sentencia de 10 de octubre de 2013 (33239C), sobre la interpretación del tratado entre Luxemburgo y Suecia.

[1829] De hecho, como apunta PREBBLE, son pocos los casos sobre interpretación de tratados para evitar la doble imposición que llegan a los tribunales (PREBBLE, John, "New Zealand", *Cahiers de Droit Fiscal*, vol. 78a (Interpretation of double taxation conventions), 1993, pág. 484).

[1830] Para más detalles, véanse los párrafos 20 y 21 de la sentencia, en los que el tribunal analiza la evolución de la posición de la OCDE respecto al intercambio de información.

En estas sentencias se recuerda que, como quedó patente durante la tramitación parlamentaria de las reformas introducidas en algunos tratados de doble imposición, se pretendía seguir el estándar de la OCDE sobre intercambio de información previo requerimiento tal y como se preveía en el art. 26.5 del Modelo de la OCDE en su versión de 2005. De ahí que se considere que los Comentarios a tal precepto son útiles a la hora de interpretar las previsiones análogas de los tratados bilaterales y dilucidar cuestiones controvertidas como los casos en que se considera que una solicitud de información está suficientemente justificada y no constituye una "expedición de pesca". En este sentido, hay que destacar que el tribunal entiende que por regla general la versión de los Comentarios a tener en cuenta es la que existía en el momento en que se celebraron los protocolos modificando los tratados, pero también admite que se tengan en cuenta como elemento interpretativo los aspectos de la reforma de 2012 del Comentario al art. 26 del Modelo de la OCDE que tienen un carácter meramente aclaratorio.

2. Influencia en las normas consuetudinarias

De forma similar a lo efectuado en capítulos anteriores en relación con los Modelos de tratado para evitar la doble imposición y las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, a continuación se analizará si los Estándares de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información en materia tributaria pueden haber alcanzado el carácter de una norma consuetudinaria de Derecho Internacional. Para ello es necesario determinar si se cumplen los requisitos de los elementos subjetivo y objetivo de esta fuente del Derecho.

Para empezar, en relación con el elemento objetivo, es necesario determinar si existe una práctica estatal suficientemente constante y uniforme. Así, parece claro que inicialmente el proyecto de la OCDE no contó con suficiente respaldo. Como indica CHRISTIANS escribiendo en 2007, el número de países comprometidos con la iniciativa de la OCDE era inferior a la mitad del total de Estados que existen en el mundo y, además, algunos como Luxemburgo y Suiza se habían abstenido en diversas ocasiones y habían mostrado su desacuerdo con aspectos básicos.[1831]

Sin embargo, hay que destacar que durante los últimos años, especialmente desde 2009, la aceptación de los Estándares básicos de la OCDE sobre intercambio de información en materia tributaria se ha incrementado notablemente. Como se comentará más adelante con más detalle, países que tradicionalmente se habían mostrado críticos con este proyecto de la OCDE, como Andorra, Austria, Bélgica, Liechtenstein, Luxemburgo, Mónaco y Suiza, se han acabado comprometiendo y han introducido reformas en sus ordenamientos jurídicos para seguir lo recomendado por la OCDE. En

[1831] Véase CHRISTIANS, Allison D., "Hard Law…", ob. cit., 2007, pág. 329.

este sentido, hay que destacar que el proceso de *peer review* comentado previamente es un factor que está contribuyendo a homogeneizar de forma significativa la práctica de los Estados en este ámbito.

Respecto al elemento subjetivo u *opinio iuris*, también es claro que inicialmente no existía la convicción por parte de los Estados de estar obligados por el Derecho Internacional a cumplir con unos estándares mínimos sobre intercambio de información. En concreto, en relación con la situación en 2007, CHRISTIANS destaca que si los estándares se hubieran convertido en una norma consuetudinaria, entonces todos los Estados menos Luxemburgo y Suiza (que habían mostrado su desacuerdo con el proyecto y podrían considerarse objetores persistentes) estarían obligados a seguirlos, pero no parece que se sintieran obligados a ello ya que muchos Estados no respetaban por completo lo recomendado por la OCDE y, en el caso de Bélgica y Portugal, se abstuvieron en relación con diversos informes de seguimiento a pesar de haber votado a favor de la recomendación inicial de 1998.[1832] Además, el hecho de que el cumplimiento con los Estándares de la OCDE suela requerir la celebración de tratados internacionales es para CHRISTIANS un indicio de que no existe una norma consuetudinaria con el mismo contenido, ya que en tal caso los tratados serían en gran medida redundantes.[1833]

De todos modos, la doctrina más reciente ha destacado que durante los últimos años la *opinio iuris* también parece haberse visto reforzada. Así, AULT considera que los cambios introducidos por los Estados en su normativa tributaria como consecuencia de las recomendaciones de la OCDE sobre competencia fiscal perjudicial muestran que los Estados reconocen la existencia de la "obligación internacional substantiva" de no introducir medidas tributarias que únicamente perjudican fundamentalmente a la recaudación de otros Estados. Igualmente, el anterior autor entiende que las medidas de la OCDE contribuyeron al establecimiento de una "norma internacional" en relación con los Estándares sobre intercambio de información.[1834] Igualmente, MCLAREN ha destacado que el hecho de que en los últimos años la mayoría de países hayan abandonado sus reticencias iniciales y se hayan comprometido a seguir lo recomendado por la OCDE es un argumento a favor de considerar que el proyecto de la OCDE ha adquirido el estatus de norma consuetudinaria.[1835]

Así pues, en términos globales puede apreciarse que en el caso de los Estándares de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información en materia tributaria, el *soft law* elaborado por la OCDE ha constituido el punto de partida de una práctica estatal

[1832] Ibíd., pág. 330.

[1833] Ibíd., pág. 330.

[1834] Véase AULT, Hugh J., "Reflections on the Role…", ob. cit., 2009, págs. 771-772.

[1835] Véase MCLAREN, John, "The OECD's…", ob. cit., 2009, pág. 436.

cada vez más uniforme y de una creciente convicción de la obligatoriedad jurídica de intercambiar información por lo menos mediante requerimiento previo. Por lo tanto, si bien inicialmente era claro que estos Estándares no constituían una norma consuetudinaria de Derecho Internacional, no puede descarte que en el futuro se llegue a reconocer, por ejemplo por parte de los tribunales, que los Estándares han adquirido tal condición.

3. Influencia en los principios generales del Derecho

Más allá de la relación entre los Estándares de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información con las normas consuetudinarias, es necesario analizar también si han podido dar lugar a un principio general del Derecho reconocido por las naciones civilizadas.

En este sentido, la doctrina ha destacado que, durante las primeras fases del proyecto sobre competencia fiscal perjudicial, la posición de la OCDE era demasiado ambiciosa y no existía un estándar generalmente aceptado.[1836] Sin embargo, como se ha comentado previamente, durante los últimos años este proyecto de la OCDE ha recibido un importante impulso por parte de la comunidad internacional y el seguimiento de los Estándares se ha visto reforzado por el proceso de *peer review*.

Así pues, para EDEN y KUDRLE, los Estándares de la OCDE sobre intercambio de información en materia tributaria podían ser considerados desde hace años como parte del régimen internacional de la fiscalidad internacional, de forma que los países o territorios que operaban como paraísos fiscales constituirían una excepción a la regla general.[1837] Más recientemente otros autores se han mostrado favorables a considerar que los Estándares de la OCDE gozan de un reconocimiento universal, ya que todos los Estados supervisados por el Foro Global se han comprometido a seguirlos.[1838]

Este carácter global de los Estándares propuestos inicialmente por la OCDE se ha visto reforzado por su incorporación al Modelo de Naciones Unidas de tratado para evitar la

[1836] Véase GORDON, Richard K., "On the Use…", ob. cit., 2010, pág. 530.

[1837] Véase EDEN, Lorraine; KUDRLE, Robert T., "Tax Havens…", ob. cit., 2005, pág. 101.

[1838] Véase BRODZKA, Alicja; GARUFI, Sebastiano, "The Era…", ob. cit., 2012, pág. 399. AULT también ha destacado recientemente que la OCDE ha tenido un gran éxito a la hora de desarrollar un conjunto de principios sobre intercambio de información aceptados a nivel mundial (AULT, Hugh J., "Some Reflections on the OECD…", ob. cit., 2013, pág. 1200). Sin embargo, más cauta se muestra DOURADO, para quien el estándar de intercambio de información con requerimiento previo todavía resulta frágil y difícilmente puede considerarse que tenga caracter universal (DOURADO, Ana Paula, "Exchange of Information and Validity of Global Standards in Tax Law: Abstractionism and Expressionism or Where the Truth Lies", *EUI Working Papers*, Robert Schuman Centre for Advanced Studies, núm. 2013/11, 2013, pág. 18).

doble imposición.[1839] En concreto, los Comentarios al art. 26 del Modelo de Naciones Unidas reconocen en diversas ocasiones que siguen la reforma de 2008 del art. 26 del Modelo de la OCDE, si bien se apunta que en ocasiones se ha intentado que el art. 26 del Modelo de Naciones Unidas fuera más amplio que el de la OCDE.[1840]

Así pues, a pesar de que algunos autores se muestran reacios a admitir que pueda existir un principio general del Derecho que requiera a los Estados a colaborar en materia de intercambio de información,[1841] parece que existe una clara tendencia en este sentido. Como podrá apreciarse con mayor detalle en la siguiente sección, en la actualidad incluso los países que inicialmente se habían mostrado más reacios han reformado su normativa interna para permitir el intercambio de información con requerimiento previo. Por lo tanto, se trata de un estándar mínimo común en prácticamente todos los países gracias a los esfuerzos de la OCDE. Así pues, en este caso resulta claro el papel precursor del *soft law* en relación con el desarrollo de principios sobre intercambio internacional de información tributaria, de forma que no puede descartarse que se acabe consolidando un principio general del Derecho reconocido por las naciones civilizadas que obligue a los Estados a cooperar en este ámbito.

B. Perspectiva nacional: influencia en la legislación de diversos Estados

La aplicación de los Estándares de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información en materia tributaria ha requerido no únicamente la celebración de nuevos tratados internacionales sino también de importantes cambios en la legislación de muchos países relativa a cuestiones como el secreto bancario o los procedimientos administrativos a seguir para llevar a cabo el intercambio de información entre

[1839] Véase WOUTERS, Jan; MEUWISSEN, Katrien, "Global...", ob. cit., 2011, pág. 12.

[1840] Véase, por ejemplo, NACIONES UNIDAS, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, *United Nations Model*..., ob. cit., 2011, párrafos 1.2, 3 y 4.2 de los Comentarios al art. 26. En este sentido, MCINTYRE también entiende que el Modelo de Naciones Unidas puede interpretarse de forma más amplia que el de la OCDE en el sentido de que la obligación de intercambiar información no se limita a la que se haya requerido previamente, sino que incluye también el intercambio automático. Tal posición se fundamenta en las particularidades de los párrafos 1 y 6 del art. 26 del Modelo de Naciones Unidas, junto con los párrafos 1, 5.4 y 29.1 de los Comentarios a este artículo (véase MCINTYRE, Michael J. "Identifying…", ob. cit., 2010, págs. 489-490).

[1841] Esta es la opinión, por ejemplo, de LÓPEZ ESPADAFOR, quien considera que los Estados son libres a la hora de colaborar y asistirse mutuamente en la aplicación de los tributos. Sin embargo, el anterior autor admite que, frente a lo que se había podido sostener en otras épocas, tampoco existe ningún principio que prohíba a los Estados cooperar en la aplicación de los tributos y llevar a cabo en su territorio actos encaminados a garantizar la recaudación de tributos de otro país. Para más detalles, véase LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María, *Principios básicos de fiscalidad internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2010, págs. 57 y 60.

Administraciones tributarias. Como ha destacado la doctrina, el hecho de que la normativa nacional se vea condicionada por consideraciones de índole internacional no es algo extraño.[1842] Esta sección analiza los principales cambios que han tenido lugar en los ordenamientos jurídicos de diversos Estados que tradicionalmente han sido identificados como paraísos fiscales o cuya normativa sobre incentivos fiscales o intercambio de información se apartaba de lo recomendado por la OCDE.

1. Estados miembros de la OCDE

a) Austria

Algunos de los elementos que tradicionalmente han caracterizado al ordenamiento jurídico de Austria, como la estricta protección del secreto de los datos bancarios, resultaban controvertidos desde la perspectiva de las iniciativas de la OCDE para promover la transparencia y el intercambio de información en materia tributaria.[1843] En concreto, los estudios específicos llevados a cabo por la OCDE entre los años 2000 y 2007 sobre el acceso a la información bancaria en sus Estados miembros pusieron de relieve que Austria es uno de los países en que más trabas existían para recabar e intercambiar ese tipo de información. En concreto, el acceso a los datos bancarios se limitaba fundamentalmente a los casos con carácter penal y, además, la jurisprudencia austriaca consideró que para poder intercambiar información con otros Estados era necesario que se cumplieran en todo caso las garantías procesales previstas en Austria, como la notificación del inicio del procedimiento penal.[1844] Así pues, puede apreciarse que existían importantes limitaciones al intercambio de información, si bien aspectos como la posibilidad de abrir cuentas bancarias anónimas fueron corregidos.[1845]

Tras el compromiso de Austria en marzo de 2009 con los Estándares de transparencia propuestos por la OCDE y la retirada de la reserva al art. 26 del Modelo de la OCDE, los principales cambios normativos para facilitar el intercambio de información afectaron a la red de tratados para evitar la doble imposición de Austria, aspecto que ya

[1842] Como CALDERÓN CARRERO apunta, el proceso de estandarización de la normativa, en el que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE desarrolla un papel principal, afecta también a los Estados que no son miembros de esta organización internacional (CALDERÓN CARRERO, José Manuel, "La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI", *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 20/06, 2006, págs. 10-12).

[1843] Como ha destacado HOFMANN, la normativa austriaca sobre el secreto bancario es un factor que ha favorecido la evasión fiscal (véase HOFMANN, Alexander, "Austria's…", ob. cit., 2011, pág. 18).

[1844] Véanse OCDE, *Improving…*, ob. cit., 2000, pág. 40; y OCDE, *Improving…*, ob. cit., 2007, págs. 37-38.

[1845] Véase OCDE, *Improving…*, ob. cit., 2003, pág. 6.

se comentó previamente. Igualmente, también hay que destacar la aprobación en 2009 de una Ley para promover la asistencia mutua en materia tributaria cuyo título indica expresamente que su finalidad es la aplicación de los principios de la OCDE sobre esta materia.[1846] Gracias a estas reformas, Austria superó satisfactoriamente la mayor parte de los aspectos revisados durante el proceso de *peer review*, si bien se detectaron algunas deficiencias en relación con la identificación de los titulares de las acciones al portador y se criticó que este país exigiera en todo caso la notificación de la persona afectada por el intercambio de información ya que ello podría comportar demoras excesivas o incluso poner en riesgo el éxito del procedimiento.[1847] Igualmente, autores como HOFMANN también se han mostrado críticos con diversos aspectos de la nueva Ley sobre asistencia mutua en materia tributaria por considerarla poco ambiciosa e incluir numerosos obstáculos de carácter procesal al intercambio de información.[1848] Dado que en la segunda fase del proceso de *peer review* se volvieron a poner de manifiesto estas deficiencias, Austria se ha comprometido a reformar su legislación sobre intercambio de información para adaptarla a los Estándares de la OCDE.[1849]

b) Bélgica

En los últimos años, Bélgica ha introducido diversas reformas legislativas para adaptarse a las recomendaciones de la OCDE sobre competencia fiscal perjudicial e intercambio internacional de información. En cuanto a las medidas tributarias que podrían dar lugar a una situación de competencia fiscal perjudicial, el Informe de seguimiento publicado por la OCDE en el año 2000 identificó una serie de aspectos que podían resultar problemáticos, entre los que destacan los relativos a los centros de coordinación, los centros de distribución y los centros de servicios.[1850] Sin embargo, según el Informe de seguimiento publicado en 2004, aunque Bélgica manifestó ciertas reservas a la orientación que estaba siguiendo el proyecto de la OCDE, estos regímenes tributarios fueron suprimidos o reformados de forma satisfactoria.[1851] Si bien Bélgica le planteó a la OCDE en 2005 la introducción de un régimen de centros de coordinación

[1846] *Bundesgesetz über die Umsetzung der OECD-Grundsätze der internationalen abgabenrechtlichen Amtshilfe* (*Bundesgesetzblatt für die Republik Österreich*, parte I, núm. 102/2009, de 8 de septiembre de 2009).

[1847] Véase OCDE, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Austria 2011…*, ob. cit., 2011, págs. 38 y 53.

[1848] Véase HOFMANN, Alexander, "Austria's…", ob. cit., 2011, pág. 17.

[1849] Véase OCDE, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Austria 2013…*, ob. cit., 2013, pág. 113.

[1850] Véase OCDE, *Towards…*, ob. cit., 2000, págs. 13 y 14.

[1851] Véase OCDE, *The OECD's…*, ob. cit., 2004, págs. 7-9.

alternativo que podía resultar controvertido, finalmente esta propuesta fue retirada y no llegó a entrar en vigor.[1852]

En cuanto al acceso e intercambio de información con relevancia tributaria, especialmente de datos bancarios, el punto de partida de Bélgica en el año 2000 resultaba poco satisfactorio ya que en principio el secreto bancario únicamente podía exceptuarse en los casos en que hubiera una presunción de la existencia o la preparación de fraude fiscal.[1853] Sin embargo, tras el compromiso de Bélgica con los Estándares de transparencia de la OCDE expresado en marzo de 2009,[1854] este país abrió la puerta a renegociar sus tratados para evitar la doble imposición, como se apuntó con más detalle previamente, o a celebrar tratados nuevos con la finalidad de facilitar el intercambio de información. De todos modos, la OCDE consideró que además de los cambios en los tratados era necesario modificar la legislación belga para garantizar el acceso de la Administración tributaria a la información bancaria.[1855] Así pues, para cumplir con lo recomendado por la OCDE, Bélgica introdujo mediante una Ley de 14 de abril de 2011[1856] reformas en su legislación tributaria para facilitar el acceso a la información bancaria y poder así intercambiar los datos requeridos por otros Estados. En este sentido, hay que destacar que durante la tramitación parlamentaria de esta reforma legislativa se puso de manifiesto que los cambios para garantizar el intercambio de información eran necesarios para evitar posibles sanciones internacionales impuestas en el contexto de la OCDE o del G20.[1857] Finalmente, en el marco del proceso de *peer review* desarrollado para verificar el seguimiento de los Estándares de la OCDE se concluyó que estas reformas legislativas habían sido adecuadas para solventar las deficiencias detectadas previamente.[1858]

[1852] Véase OCDE, *The OECD's…*, ob. cit., 2006, pág. 4.

[1853] Véase OCDE, *Improving…*, ob. cit., 2000, pág. 40.

[1854] Véase OCDE, *Tax…*, ob. cit., 2009, pág. 11.

[1855] Véase OCDE, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Belgium 2011…*, ob. cit., 2011, pág. 48.

[1856] Véanse, en concreto, los arts. 55 a 57 de la *Loi du 14 avril 2011 portant des dispositions diverses* (*Moniteur Belge* de 6 de mayo de 2011).

[1857] Véase la exposición de motivos al proyecto de Ley (CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS DE BELGIQUE, *Projet de loi portant des dispositions diverses*, Doc 53-1208/001 (2010/2011), de 11 de febrero de 2011, págs. 36-42. Véase igualmente la respuesta del vice primer ministro y ministro de finanzas y reformas institucionales a la pregunta de la senadora ANKE VAN DERMEERSCH (*Sénat*, *question écrite nº 5-1937 du 30 mars 2011*).

[1858] Véase OCDE, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Supplementary Peer Review Report: Belgium 2011 – Phase 1: Legal and Regulatory Framework*, OECD Publishing, París, 2011, pág. 22; y OCDE, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Belgium 2013…*, ob. cit., 2013, pág. 71.

c) Luxemburgo

Como ha destacado la doctrina, algunas de las características del sistema fiscal de Luxemburgo, como el ventajoso trato fiscal del que tradicionalmente han gozado las sociedades que actúan como un *holding*, han comportado que este país fuera percibido en ocasiones como un paraíso fiscal.[1859] Sin embargo, en los últimos años Luxemburgo ha introducido diversas reformas legislativas para adaptar su ordenamiento jurídico a los Estándares de la OCDE.

Para empezar, en relación con las previsiones normativas que podrían dar lugar a una situación de competencia fiscal perjudicial, entre los elementos de la legislación tributaria luxemburguesa que no fueron considerados adecuados por la OCDE pueden citarse ciertos aspectos relativos a filiales financieras y el régimen tributario de las sociedades que actuaban como *holdings* según la legislación de 1929.[1860] La cuestión de las filiales financieras se dio por satisfactoriamente corregida en el Informe de seguimiento publicado en 2004,[1861] pero el régimen de las sociedades *holding* previsto en la legislación de 1929 resultó más controvertido. En concreto, Luxemburgo apuntó que, a pesar de su abstención en relación con el proyecto de la OCDE, estaba tramitando modificaciones a su legislación con el fin de adaptarla también a las recomendaciones de la Unión Europea, pero según la OCDE los cambios propuestos no resolvían el problema de la falta de intercambio efectivo de información.[1862]

Esta reforma legislativa se aprobó en 2005 y básicamente consistió en excluir del régimen fiscal de la ley de 1929 a las operaciones con sociedades no residentes que no se encontraran sometidas a un tributo equivalente al impuesto sobre sociedades luxemburgués.[1863] Sin embargo, en su Informe de seguimiento de 2006, la OCDE reiteró su disconformidad con los cambios por resultar insuficientes para garantizar el intercambio efectivo de información, de forma que continuó considerando este régimen fiscal como una muestra de competencia fiscal perjudicial.[1864] Finalmente, Luxemburgo cedió a las presiones internacionales (no solo de la OCDE, sino también de la Unión

[1859] Véase, por ejemplo, FALK, Richard, *Zur Debatte um Steueroasen: Der Fall Luxemburg – Fragen aus entwicklungspolitischer Sicht*, Cercle de Coopération des ONG de Développement au Luxembourg a.s.b.l., Luxemburgo, 2009, pág. 9.

[1860] Véase OCDE, *Towards*..., ob. cit., 2000, págs. 13 y 14.

[1861] Véase OCDE, *The OECD's*..., ob. cit., 2004, pág. 7.

[1862] Ibíd., pág. 10.

[1863] La reforma se efectuó mediante la *Loi du 21 juin 2005 portant modification de l'article 1er de la loi modifiée du 31 juillet 1929 sur le régime fiscal des sociétés de participation financières (Holding companies)*, disponible en el *Mémorial – Journal Officiel du Grand-Duché de Luxembourg*, A-Núm. 86, de 22 de junio de 2005, pág. 1635.

[1864] Véase OCDE, *The OECD's*..., ob. cit., 2006, pág. 4.

Europea) y antes de la finalización de 2006 se suprimió el régimen tributario especial para sociedades *holding* introducido en 1929.[1865] Sin embargo, Luxemburgo ha mantenido su atractivo como centro financiero internacional ya que existen otros mecanismos jurídicos similares que ofrecen un ventajoso trato fiscal pero respetando los criterios establecidos por la OCDE y por la Unión Europea.[1866]

Por lo que respecta al acceso e intercambio de información bancaria en Luxemburgo, los datos recopilados por la OCDE en diversos informes a partir del año 2000 ponen de manifiesto que la situación en este país se apartaba de lo recomendado por esta organización internacional. Ello se debía a que los intercambios de información se limitaban fundamentalmente a los casos con relevancia penal, valorada no solo desde la perspectiva del país que efectúa el requerimiento sino también según la restrictiva regulación del delito fiscal prevista en Luxemburgo.[1867] Durante estos años hubo pocos cambios en el marco jurídico y la reforma normativa más destacable en la línea de lo recomendado por la OCDE fue la supresión de las cuentas bancarias anónimas.[1868]

En el año 2009, Luxemburgo aceptó finalmente los Estándares de transparencia recomendados por la OCDE y retiró sus reservas al art. 26 del Modelo de tratado para evitar la doble imposición de la OCDE.[1869] A partir de ese momento, Luxemburgo renegoció algunos de sus tratados para evitar la doble imposición, tal y como se comentó previamente con más detalle, y celebró otros nuevos siguiendo lo recomendado por la OCDE. Igualmente, hay que destacar que mediante la Ley de 31 de marzo de 2010[1870] también se reguló el procedimiento a seguir en materia de intercambio internacional de información con requerimiento previo. Sin embargo, esta ley resulta únicamente aplicable a los intercambios de información realizados en virtud de los nuevos tratados celebrados o renegociados desde 2009, por lo que la OCDE criticó que

[1865] La supresión se llevó a cabo mediante la *Loi du 22 décembre 2006 abrogeant la loi modifiée du 31 juillet 1929 sur le régime fiscal des sociétés de participations financières (Holding companies)*, disponible en el *Mémorial – Journal Officiel du Grand-Duché de Luxembourg*, A-Núm. 241, de 29 de diciembre de 2006, págs. 4833-4835.

[1866] Uno de estos mecanismos es la *Société de Participations Financières*, conocida generalmente como SOPARFI (véase FALK, Richard, *Zur Debatte*..., ob. cit., 2009, pág. 19).

[1867] Véanse OCDE, *Improving*..., ob. cit., 2003, pág. 9; y OCDE, *Tax*..., ob. cit., 2009, pag. 83.

[1868] Véanse OCDE, *Improving*..., ob. cit., 2003, pág. 6; y OCDE, *Improving*..., ob. cit., 2007, pág. 23.

[1869] Véase OCDE, *Tax*..., ob. cit., 2009, pág. 11.

[1870] *Loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande* (*Mémorial – Journal Officiel du Grand-Duché de Luxembourg*, A-núm. 51, de 6 de abril de 2010, págs. 829-833).

no se pudiera intercambiar información de datos bancarios con todos los países que lo solicitaran.[1871]

d) Suiza

Suiza ha sido tradicionalmente el paradigma de paraíso fiscal caracterizado por la confidencialidad de sus entidades financieras, la cual se vio reforzada por la tipificación como delito en 1934 de la violación del secreto bancario, incluyendo los casos en que se afectaba a datos de personas extranjeras.[1872] Como expone PALAN, estas reformas legislativas se debieron fundamentalmente a la presión ejercida por el sector financiero sobre las autoridades suizas ante el temor de que los bancos suizos también se vieran afectados por la depresión económica iniciada en 1929.[1873]

Así pues, Suiza es considerada por la doctrina como el ejemplo clásico de paraíso fiscal basado en el secreto bancario, el cual facilita a los inversores de otros países escapar de la tributación que su país de residencia exigiría sobre tales patrimonios o rendimientos.[1874] En este sentido, la doctrina ha criticado el papel de algunas entidades financieras suizas que en ocasiones han recomendado a sus clientes esquemas de planificación fiscal de dudosa legalidad o incluso contrarios al ordenamiento jurídico, como se puso de manifiesto en el caso UBS, que mostró las reticencias de Suiza a intercambiar información con los Estados Unidos.[1875]

Sin embargo, en los últimos años Suiza ha aprobado diversas reformas legislativas en la línea de lo recomendado por la OCDE, tanto en relación con los supuestos que según esta organización internacional podrían constituir casos de competencia fiscal perjudicial como respecto a la cuestión del intercambio de información, especialmente de la relativa a datos bancarios. A continuación se analizarán de forma detallada estos dos tipos de cambios en el ordenamiento jurídico suizo.

Para empezar, en relación con la cuestión de la competencia fiscal perjudicial, tras el Informe de 1998 sobre este asunto, el Informe de seguimiento de 2000 consideró como

[1871] Véanse OCDE, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Luxembourg 2011…*, ob. cit., 2011, págs. 57 y 66; y OCDE, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Luxembourg 2013…*, ob. cit., 2013, pág. 102.

[1872] Véase KUDRLE, Robert T.; EDEN, Lorraine, "The Campaign…", ob. cit., 2003, pág. 42.

[1873] Véase PALAN, Ronen, "Tax…", ob. cit., 2002, pág. 161.

[1874] Véase, por ejemplo, EDEN, Lorraine; KUDRLE, Robert T., "Tax Havens...", ob. cit., 2005, pág. 102.

[1875] Para más detalles sobre las controvertidas prácticas de las entidades financieras y el caso UBS, véase MISSBACH, Andreas, "Die Schweiz als Steueroase: Anatomie eines Sonderfalls", *PROKLA – Zeitschrift für kritische Sozialwissenschaft*, núm. 154, 2009, págs. 107 y 116.

potencialmente perjudicial la regulación suiza de las compañías de servicios y la de las compañías administrativas (también conocida como "práctica 50/50").[1876] Este régimen se encontraba previsto en la Circular núm. 9, de 19 de diciembre de 2001, de la Administración Federal de las Contribuciones (*Eidgenössische Steuerverwaltung*) y consistía fundamentalmente en el hecho de que las sociedades suizas (incluyendo las filiales suizas de sociedades extranjeras) que llevaban a cabo la mayor parte de sus actividades empresariales en el extranjero (especialmente en el caso de aquellas que no disponían propiamente de una infraestructura en Suiza) podían incluir como gastos fiscalmente deducibles una cantidad a tanto alzado de hasta el 50% del beneficio bruto sin necesidad de justificar pormenorizadamente tales gastos, de forma que empresas con la mayor parte de las actividades fuera de Suiza podían beneficiarse de las ventajas fiscales que ofrecían los tratados para evitar la doble imposición celebrados por Suiza pero manteniendo una baja presión fiscal en este país.[1877]

Unos años más tarde, el Informe de seguimiento de 2004 determinó que el régimen de las compañías de servicios había sido satisfactoriamente reformado, si bien el de las compañías administrativas o "práctica 50/50" requería un análisis más detallado.[1878] Igualmente, hay que destacar que Suiza, a pesar de mantener su abstención en el Informe de seguimiento de 2004, manifestó su acuerdo con el intercambio de información sobre sociedades *holding* en el marco de sus tratados bilaterales para evitar la doble imposición.[1879]

Finalmente, el régimen de las compañías de servicios, también conocido como "práctica 50/50", fue dado por suprimido en el Informe de seguimiento de 2006[1880] como consecuencia de la Circular núm. 9, de 22 de junio de 2005, de la Administración Federal de las Contribuciones, según la cual los gastos deducibles deberán estar justificados y documentados, especialmente en los casos de operaciones entre entidades vinculadas, en relación con los cuales se recuerda que Suiza sigue las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia de 1995.[1881]

En cuanto a la cuestión del acceso a la información bancaria, la OCDE ha puesto de manifiesto en diversos informes sobre este tema publicados en los años 2000, 2003 y 2007 que Suiza es uno de los países que más se apartaba de las recomendaciones de la

[1876] Véase OCDE, *Towards…*, ob. cit., 2000, págs. 13 y 14.

[1877] Para más detalles sobre este régimen fiscal y una crítica de algunos de sus aspectos, véase DUSS, Marco; SCHÄR, Daniel, "Kreisschreiben 50:50 – Kritik einer vernünftigen Praxis", *IFF Praxis Forum für Steuerrecht*, núm. 2002/2, 2002, págs. 114-127.

[1878] Véase OCDE, *The OECD's…*, ob. cit., 2004, págs. 7-9.

[1879] Ibíd., pág. 10.

[1880] Véase OCDE, *The OECD's…*, ob. cit., 2006, pág. 5.

[1881] Véase especialmente el cuarto párrafo de la circular.

OCDE, si bien con el paso del tiempo algunos aspectos han sido corregidos. Así, puede destacarse que Suiza era uno de los pocos Estados en los que se permitía en el año 2000 la apertura de cuentas bancarias numeradas anónimas, pero en el año 2003 esa posibilidad ya se había suprimido.[1882] Sin embargo, el intercambio de información bancaria a nivel internacional se encontró seriamente limitado durante todos estos años ya que solamente se admitía en casos que tuvieran relevancia penal no únicamente según los criterios del Estado que requería la información, sino también según los estrictos criterios que regulan el delito fiscal en Suiza.[1883]

En marzo de 2009, Suiza se comprometió finalmente a seguir los Estándares propuestos por la OCDE y retiró su reserva al art. 26 del Modelo de tratado de la OCDE para evitar la doble imposición,[1884] fundamentalmente por el temor a ser incluida en la "lista negra" de la OCDE.[1885] A partir de ese momento se han producido múltiples cambios normativos que han afectado especialmente al tratamiento del intercambio de información en los tratados para evitar la doble imposición,[1886] pero en el Informe publicado en 2011 como resultado del proceso de *peer review* todavía se detectaron diversas deficiencias. Así, se criticó la dificultad para identificar a los titulares de las acciones al portador y las demoras que puede acarrear la obligación de notificar a las personas afectadas por el intercambio de información.[1887] Igualmente, también hay que destacar la crítica de la OCDE al hecho de que Suiza exigiera datos muy concretos para poder identificar las personas sobre las que se requería información, como el nombre y la dirección, lo cual podía suponer en la práctica un freno al intercambio de información.[1888] Ante la anterior crítica, Suiza se vio obligada a reconsiderar su posición y el Consejo Federal, mediante su decisión de 13 de febrero de 2011, determinó que los contribuyentes sobre los que se solicite información no necesariamente deben identificarse mediante su nombre y dirección.

[1882] Véanse OCDE, *Improving*..., ob. cit., 2000, págs. 35 y 57; y OCDE, *Improving*..., ob. cit. , 2003, pág. 6.

[1883] Véanse OCDE, *Improving*..., ob. cit., 2000, pág. 54; OCDE, *Improving*..., ob. cit., 2003, pág 9; OCDE, *Improving*..., ob. cit., 2007, pág. 23; y OCDE, *Tax*..., ob. cit., 2008, pág 15. En cuanto a los motivos que explican esta práctica, veáse DESAX, Marcus, "The Swiss Perspective on Information Exchange", *Tax Notes International*, vol. 58, num. 12, 2010, pág. 956.

[1884] Véase OCDE, *Tax*..., ob. cit., 2009, pág. 7.

[1885] Véase DESAX, Marcus, "The Swiss...", ob. cit., 2010, pág. 956.

[1886] Véase OCDE, *Tax Co-Operation 2010 – Towards a Level Playing Field*, OECD Publishing, París, 2010, pág. 15.

[1887] Véase OCDE, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Switzerland 2011*..., ob. cit., 2011, págs. 44 y 69.

[1888] Ibíd., 2011, pág. 78.

En cuanto a las reformas legislativas posteriores, es de particular relevancia la nueva Ley sobre asistencia mutua en materia tributaria de septiembre de 2012.[1889] Esta ley está destinada a garantizar la efectiva aplicación de las previsiones sobre intercambio de información de los tratados celebrados por Suiza y regula cuestiones como la forma y el contenido del requerimiento de información (art. 6), la posibilidad de emplear medidas coercitivas (art. 13) o la información a la persona afectada por el intercambio de información (art. 14). En este sentido, hay que destacar que durante la tramitación de esta ley se indicó claramente la necesidad de seguir el estándar de la OCDE sobre intercambio de información y se tuvo en cuenta que, aunque las recomendaciones publicadas por el Foro Global tras el proceso de *peer review* no son jurídicamente vinculantes, los países que no las sigan pueden verse sancionados.[1890]

2. Estados no miembros de la OCDE

a) Andorra

Entre los primeros contactos formales de Andorra con la OCDE para tratar su iniciativa sobre los paraísos fiscales puede citarse el encuentro mantenido en febrero de 2001 por este país con la OCDE junto con otros países de Europa y de Oriente Medio.[1891] Sin embargo, Andorra no se comprometió a seguir las recomendaciones de la OCDE y fue uno de los pocos países incluidos en la lista de jurisdicciones no cooperadoras publicada en abril de 2002. De hecho, Andorra ha sido uno de los últimos Estados en aceptar los Estándares de la OCDE, ya que no lo hizo hasta el año 2009.[1892]

Antes de este compromiso en el año 2009, la OCDE había analizado en sus Informes de seguimiento de los años 2006, 2007 y 2008 el ordenamiento jurídico andorrano para determinar su grado de compatibilidad con los Estándares de transparencia e intercambio efectivo de información. En cuanto a los aspectos más destacados, la OCDE apuntó que el intercambio de información en Andorra se veía limitado por el principio de doble criminalidad, ya que se requería que la información versara sobre supuestos que pudieran considerarse delito fiscal tanto según los criterios del Estado que solicitaba la información como según los criterios andorranos, que resultaban

[1889] *Bundesgetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen vom 28. September 2012*.

[1890] Véase la presentación del Proyecto de ley contenida en el *Message concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale du 6 juillet 2011*, pág. 5776.

[1891] Véase OCDE, *The OECD's…*, ob. cit., 2001, pág. 9.

[1892] Véase la Declaración del Principado de Andorra de 10 de marzo de 2009 (disponible en la página web de la OCDE), en la que este país se compromete a reformar su legislación antes del 15 de noviembre de 2009 para permitir un intercambio efectivo de información según lo recomendado por la OCDE.

especialmente exigentes dado que requerían la falsificación de documentos o conductas análogas para que pudiera considerarse que existía delito fiscal.[1893]

Igualmente, la OCDE destacó que la legislación andorrana amparaba expresamente el secreto de los datos bancarios, a los cuales la Administración tributaria solamente podía acceder en el marco de causas penales y con autorización judicial previa.[1894] En cuanto a los datos bancarios de las sociedades, la OCDE señaló algunas deficiencias como el hecho de que en general no se requiriera que las cuentas se auditaran ni se inscribieran en un registro público.[1895] Durante estos años, las modificaciones normativas en Andorra fueron escasas y los cambios más significativos afectaron a la contabilidad de las empresas, que, por regla general, pasó a tener que ser auditada e inscrita en un registro público.[1896] En concreto, estos cambios se introdujeron a finales de 2007 en el marco de las reformas legislativas que afectaron al derecho de sociedades.[1897]

Después de que Andorra manifestara el 10 de marzo de 2009 su compromiso de reformar su normativa relativa al secreto bancario antes del 15 de noviembre de 2009,[1898] los cambios normativos se aceleraron. Así, durante el mes de septiembre de 2009 se aprobó una ley regulando el intercambio de información fiscal con requerimiento previo[1899] que indica claramente tanto en su exposición de motivos como en su articulado la voluntad de seguir los Estándares propuestos por la OCDE. En particular, el preámbulo apunta que la voluntad de la comunidad internacional de incrementar la transparencia de la actividad financiera, reflejada en la evolución de los trabajos de la OCDE llevados a cabo especialmente durante la primera mitad de 2009, ha conllevado una creciente presión sobre los países que no disponen de mecanismos para garantizar el intercambio de información tributaria, por lo que se hacía necesario introducir reformas para salir de la "lista negra" de la OCDE. Más aún, el art. 1 de la citada ley indica expresamente que la nueva normativa sigue los principios de transparencia e intercambio de información elaborados por la OCDE y, en particular, los previstos en el art. 26 del Modelo de la OCDE de tratado para evitar la doble imposición en su versión de 2008.

[1893] Véase OCDE, *Tax*..., ob. cit., 2006, págs. 18, 21 y 95.

[1894] Ibíd., págs. 98, 102, 116 y 132.

[1895] Ibíd., pág. 206.

[1896] Ibíd., págs. 16-19.

[1897] En particular, véase la *Llei 20/2007, del 18 d'octubre, de societats anònimes i de responsabilitat limitada* (*Butlletí Oficial del Principat d'Andorra*, núm. 98, de 21 de noviembre de 2007, págs. 5172-5187), especialmente los arts. 70 a 74.

[1898] Véase OCDE, *Tax*..., ob. cit., 2009, pág. 32.

[1899] En concreto, se trata de la *Llei 3/2009, del 7 de setembre, d'intercanvi d'informació en matèria fiscal amb sol·licitud prèvia* (*Butlletí Oficial del Principat d'Andorra*, núm. 67, de 21 de septiembre de 2009, págs. 3540-3543).

Así pues, puede apreciarse claramente que los cambios normativos introducidos por Andorra responden a la voluntad de seguir las recomendaciones de la OCDE. Sin embargo, el Informe resultante del proceso de *peer review* publicado en 2011 identifica algunos aspectos de la normativa andorrana que deben ser corregidos para cumplir con los Estándares de la OCDE, como la ausencia de sanciones si las personas jurídicas no mantienen actualizada la información que deben hacer constar en el registro público pertinente.[1900] Igualmente el Informe también critica que para poder llevar a cabo el intercambio de información se exija la correspondiente notificación previa a las partes afectadas, ya que ello podría impedir o retrasar excesivamente el intercambio de información.[1901]

b) Liechtenstein

Liechtenstein ha tenido tradicionalmente la reputación de ser un paraíso fiscal.[1902] En cuanto a su relación con las actividades de la OCDE en materia tributaria, durante el año 2001 Liechtenstein participó en un encuentro con la OCDE, junto con otros países tradicionalmente considerados como paraísos fiscales, para tratar su iniciativa sobre competencia fiscal perjudicial.[1903] Sin embargo, de forma similar a lo sucedido en el caso de Andorra, que fue analizado previamente, Liechtenstein se mostró inicialmente reacio a seguir las recomendaciones de la OCDE y fue incluido en la lista de jurisdicciones no cooperadoras publicada en abril de 2002.

En el Informe de seguimiento publicado por la OCDE en 2006 se identificaron múltiples aspectos del marco normativo de Liechtenstein que resultaban contrarios a los Estándares de transparencia propuestos por esta organización internacional. En concreto, puede destacarse la regulación existente del secreto bancario y el carácter confidencial de la contabilidad y de la información sobre la titularidad de las personas jurídicas.[1904]

Durante los siguientes años las reformas fueron escasas, pero en marzo de 2009 Liechtenstein se comprometió finalmente a seguir los Estándares de la OCDE sobre

[1900] Véase OCDE, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Andorra 2011 – Phase 1: Legal and Regulatory Framework*, OECD Publishing, París, 2011, pág. 32.

[1901] Ibíd., pág. 49.

[1902] Véase el análisis de HÜLSSE sobre la percepción de Liechtenstein como un paraíso fiscal por la prensa en lengua inglesa y alemana (HÜLSSE, Rainer, "From Paradise…", ob. cit., 2009, págs. 113 y 118-119).

[1903] Véase OCDE, *The OECD's…*, ob. cit., 2001, pág. 9.

[1904] Véase OCDE, *Tax…*, ob. cit., 2006, págs. 99 y 134.

transparencia e intercambio efectivo de información.[1905] Desde entonces, Liechtenstein ha efectuado significativas reformas legislativas para garantizar el intercambio de información tributaria. Así, además de dos leyes desarrollando de forma específica la aplicación de los tratados de intercambio de información celebrados con los Estados Unidos[1906] y el Reino Unido,[1907] en 2010 también se aprobó una ley general de asistencia mutua internacional en materia tributaria.[1908] Esta ley regula el desarrollo de los aspectos necesarios para llevar a cabo el intercambio de información que se requiera en virtud de los tratados internacionales ratificados por Liechtenstein, como la forma y el contenido del requerimiento por las autoridades extranjeras (art. 7), los motivos que pueden dar lugar al rechazo de la solicitud (art. 8) o la posibilidad de emplear medidas coercitivas (art. 15).

Sin embargo, estas reformas legislativas no han sido suficientes para que el ordenamiento jurídico de Liechtenstein se adaptara por completo a las recomendaciones de la OCDE. En este sentido, el Informe publicado en 2011 tras el proceso de *peer review* pone de relieve, entre otras cuestiones, que no se han tomado las medidas necesarias para garantizar que las autoridades públicas puedan disponer de información sobre los titulares y la contabilidad de cualquier tipo de personas jurídicas.[1909]

c) Mónaco

Mónaco fue incluido por la OCDE en la lista de jurisdicciones no cooperadoras hasta 2009, año en que las autoridades monegascas finalmente se comprometieron a seguir los Estándares de la OCDE.[1910] Durante esta etapa, la OCDE identificó diversos aspectos del ordenamiento jurídico de este país que dificultaban el intercambio de información en

[1905] Véase la Declaración del Gobierno del Principado de Liechtenstein de 12 de marzo de 2009 (disponible en la página web de la OCDE).

[1906] *Gesetz vom 16. September 2009 über die Amtshilfe in Steuersachen mit den Vereinigten Staaten von Amerika* (*Liechtensteinisches Landesgesetzblatt*, núm. 303, de 11 de diciembre de 2009).

[1907] *Gesetz vom 30. Juni 2010 über die Amtshilfe in Steuersachen mit dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland* (*Liechtensteinisches Landesgesetzblatt*, núm. 248, de 30 de agosto de 2010).

[1908] *Gesetz vom 30. Juni 2010 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen* (*Liechtensteinisches Landesgesetzblatt*, núm. 246, de 30 de agosto de 2010).

[1909] Véase OCDE, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Liechtenstein 2011 – Phase 1: Legal and Regulatory Framework*, OECD Publishing, París, 2011, págs. 46 y 55.

[1910] Véase la carta del Ministro de Estado del Principado de Mónaco al Secretario General de la OCDE, de 24 de marzo de 2009 (disponible en la página web de la OCDE) en la que Mónaco se compromete a celebrar acuerdos bilaterales de intercambio de información y a adaptar su legislación interna según lo recomendado por la OCDE.

materia tributaria. Por ejemplo, Mónaco únicamente preveía la posibilidad de intercambiar información en los casos que tuvieran relevancia penal no solo desde la perspectiva del Estado que efectúa la solicitud de información, sino también según los criterios del Derecho penal monegasco.[1911]

Sin embargo, tras el compromiso de Mónaco con los Estándares de la OCDE sobre transparencia e intercambio efectivo de información, este país ha aprobado diversos cambios normativos para adaptar su ordenamiento jurídico a lo recomendado por la OCDE. Así, puede destacarse la *Ordonnance souveraine* núm. 2693, de 23 de marzo de 2010, relativa a la cooperación internacional en materia fiscal,[1912] la cual regula aspectos como los órganos de la administración monegasca encargados de gestionar el intercambio de información (art. 3), los plazos para llevarlo a cabo (art. 4), la necesidad de notificar a la persona afectada (art. 6) y las vías de recurso ante los tribunales (art. 8).

De todos modos, durante el proceso de *peer review* llevado a cabo durante 2010 se identificaron diversos aspectos del ordenamiento jurídico de Mónaco que se apartaban de las recomendaciones de la OCDE. Por ejemplo, la normativa monegasca no aseguraba la existencia en todo caso de información suficiente sobre los titulares de ciertos tipos de entidades ni requería la llevanza de registros contables según los Estándares internacionales.[1913] Igualmente, también se criticó el hecho de que se exigiera en todo caso la notificación a la persona afectada por el procedimiento de intercambio de información, ya que ello podría conllevar retrasos excesivos e incluso impedir que el intercambio de información se lleve a cabo.[1914] Tras las anteriores críticas, Mónaco introdujo modificaciones en su normativa mercantil,[1915] de forma que se corrigió la mayor parte de deficiencias detectadas por la OCDE, si bien los inconvenientes asociados a la exigencia de notificar a las personas afectadas por el intercambio de información quedaron sin resolver.[1916]

[1911] Véase OCDE, *Tax*…, ob. cit., 2008, pág. 28.

[1912] Publicada en el *Journal de Monaco – Bulletin Officiel de la Principauté* núm. 7957, de 26 de marzo de 2010.

[1913] Véase OCDE, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Monaco 2010 – Phase 1: Legal and Regulatory Framework*, OECD Publishing, París, 2010, págs. 30-31 y 34-35.

[1914] Ibíd., pág. 42.

[1915] Véase la *Loi n. 1.385 du 15/12/2011 portant diverses mesures en matière de mise à jour de la législation sur les sociétés anonymes, les sociétés civiles, les trusts et les fondations*, *Journal de Monaco – Bulletin Officiel de la Principauté* núm. 8049, de 30 de diciembre de 2011.

[1916] Véanse OCDE, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Supplementary Peer Review Report: Monaco 2012 – Phase 1: Legal and Regulatory Framework*, OECD Publishing, París, 2012, pág. 27; y OCDE, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Monaco 2013 – Phase 2: Implementation of the Standard in Practice*, OECD Publishing, París, 2013, págs. 67-69.

3. Síntesis

A partir del análisis de las reformas legislativas llevadas a cabo en Andorra, Austria, Bélgica, Liechtenstein, Luxemburgo, Mónaco y Suiza para adaptar sus ordenamientos jurídicos a los Estándares de la OCDE sobre transparencia e intercambio efectivo de información en materia tributaria, pueden destacarse los siguientes aspectos.

Para empezar, en el caso de los Estados miembros de la OCDE inicialmente se identificaron los regímenes tributarios que según los criterios de esta organización internacional podían constituir supuestos de competencia fiscal perjudicial. A partir de ahí, países como Bélgica, Luxemburgo y Suiza introdujeron reformas legislativas que afectaron a aspectos como las normas encaminadas a facilitar el establecimiento en estos países de sociedades *holding* gracias a un régimen fiscal particularmente beneficioso.

Más adelante, tras la reorientación del proyecto de la OCDE y su concentración en la cuestión del intercambio de información, se identificaron las deficiencias en este ámbito. Así, la mayoría de países analizados contaban inicialmente con normas que restringían o dificultaban significativamente el intercambio de datos bancarios y no habían previsto los procedimientos administrativos específicos necesarios para llevar a cabo los intercambios de información. Para evitar esta situación, se introdujeron reformas legislativas en Andorra (2009), Austria (2009), Bélgica (2011), Liechtenstein (2010), Luxemburgo (2010), Mónaco (2010) y Suiza (2012) destinadas a facilitar la asistencia mutua entre Administraciones tributarias.

La influencia de la OCDE en todo este proceso ha sido clara, tanto en el caso de los Estados miembros como no miembros de la OCDE, y en algunos casos quedó patente durante la tramitación parlamentaria de las nuevas leyes o incluso en su propio contenido. Este último es el caso de Andorra, cuya ley de intercambio de información en materia tributaria indica expresamente en su preámbulo que sigue lo recomendado por la OCDE como respuesta a la presión ejercida por esta organización internacional. Igualmente, también pueden apreciarse referencias directas a la OCDE en la nueva ley austriaca sobre intercambio de información, así como en diferentes documentos del proceso de tramitación parlamentaria de las reformas legislativas introducidas en Bélgica y Suiza.

En general, todos estos cambios normativos tienen muchos elementos en común y han sido valorados satisfactoriamente durante el proceso de *peer review* establecido en el marco del Foro Global. Sin embargo, también se han criticado ciertos aspectos de la nueva legislación de estos países, como el hecho de que Andorra, Austria, Mónaco o Suiza exijan en todo caso la notificación a las partes afectadas como requisito previo para poder llevar a cabo el intercambio de información, ya que ello podría demorarlo excesivamente o incluso impedirlo.

CONCLUSIONES

I. La regulación a nivel global de la fiscalidad internacional se lleva a cabo en gran medida mediante instrumentos jurídicamente no vinculantes o *soft law* desarrollados fundamentalmente en el contexto de la OCDE. Este papel clave del *soft law* puede observarse también en la regulación internacional de otros ámbitos materiales, como las relaciones monetarias y financieras internacionales, los derechos humanos o la protección del medio ambiente.

II. Los instrumentos jurídicamente no vinculantes elaborados por organizaciones internacionales, como recomendaciones o directrices, no constituyen una fuente formal del Derecho Internacional Público, pero pretenden incidir en la conducta de los Estados e influir en sus ordenamientos jurídicos. De ahí que la doctrina se haya planteado la posible normatividad relativa del *soft law*, esto es, la idea de que el *soft law* pueda ocupar una posición intermedia entre las normas jurídicas en sentido estricto y los instrumentos desprovistos por completo de tal naturaleza. Sin embargo, esta concepción resulta controvertida y parece que lo más razonable es considerar que el *soft law* carece por completo del carácter de norma jurídica, si bien ello no impide que pueda incidir en las fuentes formales del Derecho, por ejemplo condicionando su evolución o su interpretación.

III. La OCDE, que es una organización internacional intergubernamental, ha tenido un papel central en el desarrollo del *soft law* sobre fiscalidad internacional. Su actuación se ha llevado a cabo fundamentalmente a través de su Comité de Asuntos Fiscales, integrado por representantes de los distintos Estados miembros. Otro significativo aspecto de la OCDE es que dispone de capacidad para aprobar tanto instrumentos jurídicamente vinculantes (decisiones) como no vinculantes (recomendaciones).

IV. Probablemente, el hecho de que los Estados, a través de la OCDE, hayan preferido emplear *soft law*, se debe a las ventajas de este tipo de instrumentos, como su mayor flexibilidad o el hecho de que comporten un menor condicionamiento de la soberanía de los Estados. Sin embargo, el *soft law* no está exento de riesgos, ya que puede conllevar problemas de seguridad jurídica y de falta de legitimidad.

V. En el ámbito de la fiscalidad internacional, se han seleccionado las tres manifestaciones más relevantes del *soft law* que pretenden dar respuesta a los principales retos que existen en este sector: los Modelos de convenio para evitar la doble imposición y sus correspondientes Comentarios, las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia y los Estándares de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información en materia tributaria. Todos estos instrumentos pretenden incidir en la regulación a nivel global de los problemas básicos del campo de la fiscalidad

internacional, como la doble imposición y la elusión y evasión fiscales. En cuanto a las particularidades de su naturaleza jurídica, pueden destacarse los siguientes aspectos.

VI. El Modelo de la OCDE y sus Comentarios son simplemente objeto de una recomendación del Consejo de la OCDE dirigida a los gobiernos de sus Estados miembros que fue dictada en virtud del art. 5.b) de la Convención de la OCDE, por lo que no cabe duda de su carácter no vinculante. Más extremo es el caso del Modelo de Naciones Unidas, ya que esta organización internacional ni siquiera recomienda formalmente a sus Estados miembros que lo sigan.

Por lo que respecta a las reservas al Modelo de la OCDE formuladas por los Estados miembros de esta organización internacional, pueden ser consideradas como una declaración unilateral que expresa el desacuerdo con ciertos aspectos de un instrumento jurídicamente no vinculante, mientras que las observaciones a los Comentarios a este modelo son declaraciones unilaterales interpretativas formuladas igualmente en relación con un instrumento jurídicamente no vinculante. A su vez, los Estados no miembros de la OCDE pueden expresar posiciones, que tendrán un carácter análogo al de las anteriores reservas u observaciones en función de si expresan un desacuerdo con el contenido del Modelo o bien únicamente una interpretación diferente a la de los Comentarios.

VII. El caso de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia es análogo al del Modelo de convenio de esta organización internacional, ya que a ellas se refiere únicamente una recomendación del Consejo de la OCDE que se dirige a los gobiernos de sus Estados miembros. Sin embargo, se requiere al Comité de Asuntos Fiscales que desarrolle un diálogo con los Estados no miembros con la finalidad de difundir también entre ellos la aplicación de las Directrices. Además, hay que tener en cuenta que las Directrices sobre precios de transferencia mantienen una estrecha interconexión tanto con el Modelo de la OCDE como con el de Naciones Unidas, ya que desarrollan especialmente sus preceptos sobre tributación de los beneficios de entidades vinculadas.

VIII. En cuanto a la naturaleza jurídica de los Estándares sobre transparencia e intercambio de información en materia tributaria, estos se recogen principalmente en el art. 26 del Modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición, en el Modelo de acuerdo sobre intercambio de información publicado por la OCDE en 2002 y en otras publicaciones complementarias, como el Manual sobre intercambio de información publicado por la OCDE en 2006. Ninguna de estas publicaciones es jurídicamente vinculante y, en relación con el Modelo de acuerdo sobre intercambio de información, hay que destacar que fue elaborado en el marco del Foro establecido tras el Informe de la OCDE de 1998 sobre competencia fiscal perjudicial, en el cual, a diferencia del Comité de Asuntos Fiscales, participaban también diversos Estados no miembros de la OCDE. Sin embargo, este último modelo ni siquiera ha sido objeto de una

recomendación formal por parte del Consejo de la OCDE, sino que esta organización internacional simplemente se ha limitado a señalar en algunas de sus publicaciones que este modelo es una de las principales fuentes de sus Estándares sobre intercambio de información. El carácter no vinculante de los Estándares contrasta con el hecho de que se haya establecido un exhaustivo sistema de *peer review* para supervisar su cumplimiento y que, a diferencia de lo que sucede en otros casos, los Estados infractores puedan ser objeto de contramedidas.

IX. El *soft law* elaborado por la OCDE influye de forma muy significativa sobre las fuentes formales del Derecho, tanto desde la perspectiva de las fuentes del Derecho Internacional Público (tratados, normas consuetudinarias y principios generales del Derecho), como desde la perspectiva de las fuentes de origen interno.

X. En relación con las fuentes del Derecho Internacional Público, el *soft law* que se ha analizado incide fundamentalmente sobre los tratados internacionales, que son una de las principales fuentes normativas en el ámbito de la fiscalidad internacional. Esta influencia se produce tanto a la hora de configurar nuevos tratados como al interpretarlos.

XI. En cuanto a la influencia del *soft law* sobre la celebración de nuevos tratados, los primeros borradores de tratado para evitar la doble imposición tienen su origen en la Sociedad de Naciones. Sin embargo, los modelos que han contribuido de forma más decisiva a configurar la actual red de tratados bilaterales para evitar la doble imposición son los publicados por la OCDE y por las Naciones Unidas.

El análisis de algunos de los principales preceptos de los tratados celebrados por los Estados miembros de la OCDE, como los relativos a la definición del concepto de establecimiento permanente o a la cláusula de cierre sobre la tributación de aquellos tipos de renta no regulados expresamente en otras disposiciones de un tratado, muestra que, en general, los tratados entre dos Estados miembros de la OCDE suelen seguir más fielmente lo recomendado por esta organización internacional. En cambio, en los tratados con Estados no miembros es más habitual seguir ciertas particularidades del Modelo de Naciones Unidas, como la referencia explícita a la posibilidad de que las prestaciones de servicios puedan comportar la existencia de un establecimiento permanente.

Sin embargo, existen excepciones y es posible encontrar Estados miembros de la OCDE cuyos tratados con otros miembros de esta organización internacional se aproximan más en algunos aspectos al Modelo de Naciones Unidas. Este es el caso de la definición de establecimiento permanente que siguen los tratados de México con otros Estados de la OCDE, en los que se considera que a partir de seis meses (en vez de un año) una construcción ya puede constituir un establecimiento permanente. Esto muestra que en

ocasiones los Estados miembros de la OCDE se apartan de lo recomendado por esta organización internacional cuando resulta más conveniente para sus intereses.

XII. Igualmente, los Estándares de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información en materia tributaria han contribuido en los últimos años a que muchos Estados celebren tratados para facilitar el intercambio de información tomando como referencia el Modelo de acuerdo publicado por la OCDE en 2002.

En los casos en que ya existían tratados para evitar la doble imposición con cláusulas de intercambio de información, muchos Estados, como Austria, Bélgica, Luxemburgo o Suiza, han celebrado protocolos para adaptar tales cláusulas al estándar fijado por la OCDE en el art. 26 de su Modelo.

XIII. En cuanto a la interpretación de los tratados, los Comentarios al Modelo de la OCDE, a pesar de no ser jurídicamente vinculantes, desarrollan en la práctica un papel clave. En algunos casos, aunque relativamente excepcionales, los propios tratados o sus protocolos indican expresamente que se seguirá la interpretación de los Comentarios, como puede apreciarse en diversos protocolos a tratados celebrados por Austria. En ocasiones, como en el protocolo al tratado entre Bélgica y los Estados Unidos de 2006, incluso se prevé que los Comentarios sean uno de los elementos a considerar en caso de que deba recurrirse al arbitraje para resolver las diferencias que puedan surgir. Por lo tanto, en estos casos puede resultar obligatorio seguir los Comentarios, por lo que operarían de forma similar al *hard law*.

XIV. Lo más habitual, sin embargo, es que no existan referencias explícitas a la función que deben desempeñar los Comentarios en la interpretación de los tratados por los operadores jurídicos. Esta situación ha dado lugar a un amplio debate doctrinal sobre su encaje en el marco de los criterios interpretativos previstos por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

Para algunos autores, los Comentarios informan sobre el sentido corriente de los términos de un tratado (art. 31.1 CVDT), mientras que para otros se refieren a su sentido especial (art. 31.4 CVDT). Además, hay quien los ha considerado un acuerdo o instrumento formulado con motivo de la celebración de un tratado (art. 31.2.a) y b) CVDT); o bien un acuerdo o práctica ulterior sobre la interpretación de un tratado (art. 31.3.a) y b) CVDT).

Alternativamente, los Comentarios también pueden ser concebidos como un medio de interpretación complementario (art. 32 CVDT).

Considerar que la relevancia interpretativa de los Comentarios se fundamenta en alguno de los elementos de la regla general del art. 31 CVDT o bien en el art. 32 CVDT tiene

importantes consecuencias. Ello se debe a que en principio los medios de interpretación complementarios deben limitarse a confirmar la interpretación resultante de la aplicación de la regla general del art. 31 CVDT o a precisar el sentido de un tratado en los casos en que la aplicación del art. 31 CVDT dé lugar a una interpretación ambigua, oscura o que produzca un resultado absurdo o irrazonable.

Sin embargo, según SCHWEBEL, proveniente del campo del Derecho Internacional Público, el papel de los medios complementarios no es meramente subsidiario e incluso podría justificar el seguimiento de una interpretación diferente de la que resultara de aplicar el art. 31 CVDT.

Teniendo esto en cuenta, puede sostenerse que los Comentarios al Modelo de la OCDE encajan de forma particularmente adecuada en la noción de medio de interpretación complementario sin que por ello deban relegarse a un papel secundario. Igualmente, las reservas al Modelo de la OCDE, las observaciones a los Comentarios y las posiciones expresadas por los Estados no miembros de la OCDE también pueden considerarse un medio de interpretación complementario según lo previsto en el art. 32 CVDT.

XV. Otra cuestión a considerar a la hora de analizar la relevancia de los Comentarios es el hecho de que los Estados puedan verse obligados a seguirlos en la interpretación de sus tratados como consecuencia de la aplicación de los principios de *estoppel* y de aquiescencia, ambos estrechamente relacionados con el principio de protección de la confianza y de la buena fe.

Esta posibilidad, sostenida especialmente por ENGELEN al aplicar analógicamente la sentencia de la Corte Internacional de Justicia en el *asunto relativo al Templo de Preah Vihear* al papel interpretativo de los Comentarios, no ha encontrado el respaldo de la doctrina mayoritaria. Al contrario, por lo general se considera que no se dan las circunstancias para entender que pueda resultar necesario seguir la interpretación de los Comentarios en virtud de los principios de *estoppel* y aquiescencia.

Ello se debe a que, dado que en principio debe presumirse el carácter no vinculante de los Comentarios, es difícil sostener que, en ausencia de una mención explícita sobre su relevancia, un Estado pueda verse obligado a seguirlos por aplicación del principio de *estoppel* para evitar perjudicar las expectativas que el otro Estado parte se hubiera podido formar al entender que en ausencia de manifestaciones de desacuerdo iban a ser seguidos.

Igualmente, el carácter no vinculante de los Comentarios conlleva que los Estados que no compartan su contenido no estén obligados a expresar su disconformidad, por lo que la falta de observaciones a los Comentarios no debería ser entendida como una muestra de aquiescencia.

XVI. Una cuestión controvertida es la versión de los Comentarios que puede ser relevante para la interpretación de los tratados. En general, suele considerarse que debe tenerse en cuenta la que existía en el momento en que se celebró el tratado, ya que esta es la que los Estados conocían durante su negociación. Sin embargo, excepcionalmente puede ser conveniente atender a versiones posteriores cuando se limiten a introducir aclaraciones y no conlleven un cambio significativo de posición. De lo contrario, las modificaciones de los Comentarios podrían emplearse para alterar de forma encubierta el contenido de los tratados.

XVII. Muy importante es destacar la atención que los tribunales de distintos países han prestado a los Comentarios al Modelo de la OCDE al interpretar los tratados bilaterales para evitar la doble imposición, ya que el análisis de la jurisprudencia permite conocer la incidencia del *soft law* en la aplicación del Derecho en la práctica. Hay países, como Alemania, Australia, Austria, Canadá, España, Suiza y el Reino Unido, en los que es frecuente observar referencias a los Comentarios, mientras que en otros países las referencias explícitas son escasas.

De hecho, es interesante observar que, aunque sea de forma un tanto puntual, incluso los tribunales de algunos Estados no miembros de la OCDE, como Brasil, la India y Sudáfrica, también han recurrido a los Comentarios a la hora de resolver controversias interpretativas.

De todos modos, los tribunales no suelen referirse a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados para justificar el recurso a los Comentarios y, en los casos en que lo hacen, como en algunas sentencias de Australia, Austria, Bélgica, Irlanda y el Reino Unido, las menciones suelen ser vagas.

El examen de la jurisprudencia de un amplio número de países también ha permitido analizar la versión de los Comentarios que se sigue en la práctica, aspecto que como se comentó previamente resulta en ocasiones conflictivo. Si bien los tribunales suelen tener en cuenta la versión que existía cuando se celebró el tratado que debe ser interpretado, pueden apreciarse excepciones en países como Bélgica, Canadá y España, cuyos tribunales han preferido en ocasiones seguir la última versión disponible, incluso en casos en que las modificaciones que se habían introducido distaban de ser meras aclaraciones.

Este es el caso de varias sentencias del Tribunal Supremo español sobre la tributación de artistas y deportistas, las cuales siguen los Comentarios al apartado segundo del art. 17 del Modelo de la OCDE, relativo a los casos en que las remuneraciones no se reciban de forma directa sino a través de otras personas o entidades.

A pesar de que este apartado se había añadido al modelo con posterioridad a la celebración de los tratados que debían ser interpretados, el Tribunal Supremo justificó su posición alegando que ninguno de los Estados parte del tratado había introducido reservas al nuevo apartado del art. 17 del Modelo de la OCDE.

Esta postura ha sido criticada por la doctrina, ya que la ausencia de reservas no necesariamente implica que los Estados estén de acuerdo con el cambio y deseen que afecte también a tratados anteriores.

XVIII. Las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, por su parte, son también relevantes para la interpretación de ciertos preceptos de los tratados para evitar la doble imposición, como los que siguen el art. 9 del Modelo de la OCDE, relativo a la tributación de las empresas vinculadas.

De hecho, en ocasiones se prevé expresamente, por ejemplo mediante protocolos o intercambios de notas diplomáticas, que su interpretación seguirá lo dispuesto en las Directrices. Una muestra de ello es el caso de varios tratados para evitar la doble imposición celebrados por los Estados Unidos con países como Bélgica, Bulgaria e Islandia.

XIX. Igualmente, en el ámbito de los Estándares sobre transparencia e intercambio de información en materia tributaria también es posible apreciar la relevancia de los Comentarios al Modelo de acuerdo de intercambio de información de 2002 al interpretar este tipo de tratados bilaterales.

De forma análoga a lo que sucede con los Comentarios al Modelo de la OCDE para evitar la doble imposición, en relación con este otro tipo de tratados centrados en el intercambio de información también suelen incluirse en protocolos referencias explícitas sobre el uso de los Comentarios al Modelo de acuerdo de 2002 con el fin de interpretar estos tratados sobre intercambio de información. Estas referencias pueden ser genéricas o bien aludir únicamente a algunos de los preceptos o términos de los tratados. En ocasiones también se indica que los Comentarios deberán ser tenidos en cuenta a la hora de resolver diferencias mediante el procedimiento de acuerdo amistoso.

XX. Además de incidir sobre los tratados, el *soft law* también puede influir sobre las normas consuetudinarias de Derecho Internacional, si bien en el ámbito de la fiscalidad internacional esta fuente del Derecho tiene una limitada presencia. Instrumentos jurídicamente no vinculantes como el Modelo de tratado de la OCDE para evitar la doble imposición y sus Comentarios han facilitado la cristalización o al menos la identificación de normas consuetudinarias como la relativa al especial tratamiento fiscal de los miembros de las misiones diplomáticas.

Este *soft law* también puede constituir el punto de partida de un proceso que lleve al establecimiento de una práctica estatal y de una *opinio iuris* que acaben dando lugar a nuevas normas consuetudinarias, por ejemplo, en relación con la prohibición de medidas discriminatorias en materia fiscal.

En este sentido, los Estándares de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información en materia tributaria han propiciado durante los últimos años una práctica estatal cada vez más uniforme y una creciente *opinio iuris*, por lo que no puede descartarse que puedan dar lugar a una norma consuetudinaria.

XXI. El *soft law* también repercute sobre los principios generales del Derecho reconocidos por las naciones civilizadas. Por ejemplo, las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia han contribuido a que el principio de *arm's length*, o de valoración de las operaciones vinculadas como si tuvieran lugar en condiciones de plena competencia, se haya recogido en los ordenamientos jurídicos de un amplio número de Estados. De este modo se ha convertido en el estándar internacional para distribuir los beneficios entre entidades vinculadas.

Igualmente, los Estándares de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información en materia tributaria, además de poder contribuir al surgimiento de una nueva norma consuetudinaria, pueden incidir también en la aparición de nuevos principios generales del Derecho como el de intercambio de información con requerimiento previo, que actualmente constituye un estándar mínimo aceptado prácticamente por todos los Estados gracias a la presión ejercida por la OCDE.

XXII. El *soft law* no únicamente incide sobre las fuentes del Derecho Internacional, sino que también repercute sobre las fuentes del Derecho de origen interno de los Estados, como la legislación sobre cuestiones relacionadas con la fiscalidad internacional.

En este sentido puede citarse en primer lugar el caso de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, que han condicionado la legislación y las normas reglamentarias sobre esta cuestión de muchos Estados, tanto miembros como no miembros de la OCDE. Esta relevancia puede apreciarse en el hecho de que en algunos países, como Irlanda y el Reino Unido, la propia normativa nacional incluya referencias explícitas a la necesidad de que sea interpretada según las Directrices de la OCDE.

También es muy habitual que las autoridades tributarias dicten circulares u otros tipos de publicaciones siguiendo las Directrices de la OCDE a la hora de interpretar y, en ocasiones, incluso de complementar la normativa nacional sobre precios de transferencia.

De hecho, esta situación puede observarse en algunos Estados que no son miembros de la OCDE, como Namibia.

XXIII. En segundo lugar hay que citar el caso de los Estándares de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información en materia tributaria, los cuales han comportado que muchos países tuvieran que reformar durante los últimos años su legislación para facilitar el intercambio de información entre administraciones tributarias. Esto es lo que ha ocurrido en países como Andorra, Austria, Bélgica, Liechtenstein, Luxemburgo, Mónaco y Suiza.

A este respecto, es importante destacar que el cambio de posición de los países anteriormente citados se debe fundamentalmente a la presión ejercida por la OCDE, que ha promovido el establecimiento de un detallado mecanismo de *peer review*, y al temor a ser objeto de contramedidas por parte de los principales Estados interesados en el intercambio de información.

XXIV. Como se ha mostrado previamente, el *soft law* desarrolla un papel fundamental en la regulación a nivel global de la fiscalidad internacional. Sin embargo, no todos los países han tenido la misma capacidad de influencia en su configuración. Ello puede apreciarse en relación con los distintos casos de *soft law* que han centrado el objeto de este estudio: los Modelos de convenio para evitar la doble imposición y sus correspondientes Comentarios, las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia y los Estándares de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información en materia tributaria.

XXV. En relación con los tratados para evitar la doble imposición, los primeros trabajos fueron desarrollados por la Sociedad de Naciones desde principios de la década de 1920, especialmente a instancias del mundo empresarial, y hasta finales de la Segunda Guerra Mundial. Estos trabajos, que sentaron las bases de los actuales modelos, fueron el fruto de la participación de expertos técnicos provenientes en su mayoría de países europeos y de los Estados Unidos. Aunque estos expertos actuaban formalmente a título individual, en la práctica solían compaginar esta tarea con importantes responsabilidades en los ministerios de finanzas de sus respectivos Estados. Por ello, su posición probablemente se viera influida por los intereses de sus Estados de procedencia. De hecho, las diferencias entre los Modelos de Londres y de México se explican básicamente por el distinto origen de los expertos que participaron en su preparación, los cuales primaron en el caso del Modelo de Londres el principio de tributación en el país de residencia del contribuyente, mientras que en el Modelo de México se dio mayor relevancia a la tributación en el país de la fuente de la renta.

XXVI. Posteriormente, los trabajos de la Sociedad de Naciones para evitar la doble imposición no pudieron ser desarrollados por las Naciones Unidas en el marco de su Comisión Fiscal y Financiera a causa de la heterogeneidad de los intereses de los Estados

participantes en ella, entre los que se incluían tanto países desarrollados como países en vías de desarrollo y Estados del bloque socialista. De ahí que la Organización para la Cooperación Económica Europea (OCEE), que en 1961 se convirtió en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), acabara liderando la continuación de los trabajos de la Sociedad de Naciones.

El carácter más homogéneo de los Estados miembros de la OCDE, entre los que fundamentalmente se incluían los principales países desarrollados, facilitó su actividad, entre cuyos principales frutos pueden citarse el Borrador de convenio de 1963 y el Modelo de 1977. Sin embargo, no fue hasta 1991 cuando el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE decidió abrirse a las aportaciones sobre el proceso de revisión del Modelo y de los Comentarios que pudieran efectuar los Estados no miembros y hasta 1997 no se publicaron las posiciones de estos otros Estados manifestando su desacuerdo con ciertos preceptos. Por lo tanto, puede apreciarse que la influencia de los Estados no miembros fue relativamente tardía y modesta, si bien la OCDE ha estrechado progresivamente sus relaciones con estos otros países para incrementar el ámbito de influencia de su modelo.

XXVII. Teniendo en cuenta la escasa posibilidad de participar en las actividades de la OCDE que tuvieron inicialmente los países en vías de desarrollo, no es de extrañar que, a partir de 1968, pocos años después de que la OCDE aprobara su primer borrador de convenio en 1963, las Naciones Unidas volvieran a ocuparse de las medidas para evitar la doble imposición y presentaran en 1980 su propio modelo de tratado, tres años después de que la OCDE publicara su modelo de 1977. El Modelo de Naciones Unidas seguía en gran medida al de la OCDE, pero tendía a dar un mayor peso a la tributación en el Estado de la fuente.

Desde 1980, las Naciones Unidas han continuado activas en el ámbito de la fiscalidad internacional y su modelo de tratado ha sido actualizado en varias ocasiones.

Sin embargo, su papel es secundario en comparación con el de la OCDE, que continúa liderando los avances en este sector gracias a sus mayores medios y capacidad técnica.

XXVIII. La OCDE ha desarrollado también un papel central en la regulación del problema de los precios de transferencia gracias a la publicación de sus Directrices. A su vez, la OCDE se ha visto influida principalmente por los Estados Unidos, que fue uno de los primeros países en desarrollar una normativa propia sobre esta materia, la cual se remonta a la década de 1920 y ganó en complejidad especialmente durante las décadas de 1960 y 1970. Dado que los Estados Unidos estaban interesados en que el resto de países siguieran criterios compatibles con su propia legislación, la OCDE contribuyó especialmente a la difusión de la posición de los Estados Unidos. Ello ha conllevado que el resto de países, particularmente los no miembros de la OCDE, se hayan visto

condicionados por las Directrices a pesar de que prácticamente no hubieran podido incidir en su configuración.

XXIX. Esta influencia de la OCDE a nivel global es igualmente clara en el caso de los Estándares sobre transparencia e intercambio de información en materia tributaria.

Este proyecto, que tiene su origen en el Informe sobre competencia fiscal perjudicial publicado en 1998 por la OCDE, ha contado fundamentalmente con el respaldo de los Estados Unidos y de los principales países de la Unión Europea y pretende afrontar el problema de la elusión y el fraude fiscal internacionales.

Sin embargo, esta iniciativa está dirigida en gran medida a los países tradicionalmente conocidos como paraísos fiscales, que en su mayoría no son miembros de la OCDE. De ahí que para conseguir que los Estándares gozaran de una mayor legitimidad y se facilitara su seguimiento se estableciera el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales, en el que pueden participar todos los países en igualdad de condiciones.

El carácter más inclusivo de este Foro es relevante especialmente si se tiene en cuenta que aunque los Estándares no son jurídicamente vinculantes, se encuentran sometidos a un procedimiento de *peer review* y los Estados que no los respeten pueden ser objeto de contramedidas.

XXX. En suma, puede apreciarse que el *soft law* ha desarrollado un papel fundamental en la regulación a nivel global de la fiscalidad internacional, ha influido significativamente en las fuentes formales del Derecho y continúa ganando relevancia. Así lo muestran los recientes Estándares de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información en materia tributaria, que a diferencia de los Modelos de convenio para evitar la doble imposición y de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, han incorporado un detallado sistema de supervisión para verificar que son respetados tanto por los Estados miembros como no miembros de la OCDE.

Esta intensa regulación del ámbito de la fiscalidad internacional, que difícilmente se hubiera podido alcanzar únicamente mediante *hard law*, se ha visto facilitada por la mayor flexibilidad y la menor limitación de la soberanía de los Estados que conlleva el *soft law*.

Si bien inicialmente eran unos pocos Estados los que influían de forma significativa en la configuración de estos instrumentos jurídicamente no vinculantes en el contexto de las organizaciones internacionales, en la medida en que la vocación global del *soft law* sobre fiscalidad internacional ha resultado más evidente, ha sido necesario facilitar la participación de los distintos actores afectados. Con tal fin se han establecido nuevos mecanismos de participación en las instituciones existentes, como la posibilidad de los

Estados no miembros de la OCDE de introducir posiciones al Modelo de tratado para evitar la doble imposición y a sus Comentarios, o bien se han creado nuevos marcos de encuentro, como el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales. De esta forma se ha mejorado la legitimidad del *soft law*, lo cual, a su vez, también incentiva su seguimiento.

No obstante, el *soft law* continúa planteando problemas de seguridad jurídica para los contribuyentes. Como se ha puesto de manifiesto a partir del análisis de la jurisprudencia de diversos países, resulta controvertido que un tratado para evitar la doble imposición pueda ser interpretado según una versión de los Comentarios al Modelo de la OCDE aprobada posteriormente o que las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia puedan emplearse para colmar lagunas normativas.

Aunque lleve aparejados ciertos riesgos, el *soft law* se ha convertido en un instrumento básico a la hora de dar una respuesta global a los principales retos que se plantean en el sector de la fiscalidad internacional. De ahí que para comprender la regulación de este ámbito, además de tener en cuenta el *hard law,* resulte imprescindible conocer también el *soft law*, especialmente aspectos como su proceso de elaboración y los distintos efectos que puede conllevar sobre las fuentes formales del Derecho.

CONCLUSIONS

I. The global regulation of international taxation takes place to a large extent through non-binding instruments or soft law which have been developed mainly in the context of the OECD. This key role of soft law can also be observed in the international regulation of other sectors, such as international monetary and financial issues, human rights and the protection of the environment.

II. Legally non-binding instruments created by international organisations, such as recommendations or guidelines, are not a formal source of International Public Law, but they try to influence State behaviour and national legal systems. Taking this impact into account, the academic literature has considered the possible relative normativity of soft law, that is, the idea that soft law could be placed in an intermediate position between legal rules in a strict sense and those instruments which do not have a legal nature at all. However, this view is controversial and the most reasonable seems to be to consider that soft law completely lacks the nature of legal norms, even though this does not prevent it from having an impact on the formal sources of law, for instance, on their evolution or interpretation.

III. The OECD, which is an intergovernmental organisation, has played a major role in the development of soft law on international taxation. Its work has been carried out mainly through the Committee on Fiscal Affairs, which includes representatives from the different OECD member States. Another significant aspect of the OECD which should be highlighted is the fact that this international organisation has the capacity to adopt not only legally non-binding instruments (recommendations) but also binding ones (decisions).

IV. Probably, if States, through the OECD, have preferred to use soft law, this is due to the advantages of this type of instruments, such as their greater flexibility or the fact that they do not limit State sovereignty in such a relevant way. However, soft law is not without risk, since it could entail problems of legal certainty and lack of legitimacy.

V. In the area of international taxation, this study has selected the three most relevant cases of soft law which address the main challenges of this sector: the Model conventions for the avoidance of double taxation and their corresponding Commentaries, the OECD Transfer Pricing Guidelines, and the OECD Standards of Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. All of them try to influence the global regulation of the basic problems of this area, such as double taxation and tax avoidance and evasion. With respect to the particularities of their legal nature, the following aspects can be highlighted.

VI. The OECD Model and its Commentaries are simply the object of a recommendation of the OECD Council addressed to the governments of its member States. This recommendation was approved in accordance with Article 5(b) of the OECD Convention, which clearly shows that it is not legally binding. In the case of the United Nations Model, this international organisation does not even formally recommend its member States to follow the model that it has published.

With respect to the reservations to the OECD Model which are introduced by the member States of this international organisation, they can be considered as a unilateral declaration which expresses disagreement with certain aspects of a legally non-binding instrument, while observations to the Commentaries to this model are unilateral interpretative declarations which are also formulated in relation to a legally non-binding instrument. In turn, those States which are not members of the OECD can introduce positions, whose legal nature will coincide with that of reservations or observations depending on whether they express a disagreement with the content of the OECD Model or just a different interpretation to that of the Commentaries.

VII. The case of the OECD Transfer Pricing Guidelines is analogous to that of the Model convention of this international organisation since they are simply the object of a recommendation of the OECD Council aimed at the governments of its member States. However, the Committee on Fiscal Affairs is instructed to develop a dialogue with non-member States with the aim of promoting the use of the Guidelines also by these countries. Moreover, it should be taken into account that the Guidelines are closely interconnected both with the OECD and the United Nations Model conventions, since they especially develop the provisions on the taxation of profits of associated enterprises.

VIII. With respect to the legal nature of the OECD Standards of Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, they are mainly included in Article 26 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, in the Model Agreement on Exchange of Information released by the OECD in 2002, and in other supplementary publications, such as the Manual on Exchange of Information published by the OECD in 2006. None of these publications are legally binding and, in relation to the Model Agreement on Exchange of Information it is noteworthy that it was prepared in the framework of the Forum established following the 1998 OECD Report on harmful tax competition, whose members, by contrast to the Committee on Fiscal Affairs, included several States which were not OECD members. However, this last model was not even the object of a formal recommendation of the OECD Council and this international organisation has simply stated in some of its publications that the 2002 Model Agreement is one of the main sources of its Standards on Exchange of Information. The non-binding nature of the Standards contrasts with the establishment of a thorough peer review process in order to verify that they are respected so that, contrary to the situation

in other cases, the States which depart from the Standards could be the object of countermeasures.

IX. The soft law developed by the OECD has a very significant influence on the formal sources of law, both from the perspective of the sources of International Public Law (treaties, customary norms and general principles of law) and from the perspective of the national sources of law.

X. With regard to the sources of International Public Law, the soft law which has been analysed in this study mainly affects international treaties, which are one of the most significant legal sources of international taxation. This influence takes place both during the drafting process of new treaties as well as during their interpretation.

XI. In relation to the influence of soft law on the preparation of new treaties, the first draft conventions for the avoidance of double taxation have their origin in the League of Nations. However, the models which have had a more decisive impact on the configuration of the current treaty network for the avoidance of double taxation are the ones published by the OECD and the United Nations.

The analysis of some of the main provisions of the treaties signed by the OECD member States, such as those dealing with the definition of the concept of permanent establishment or with the taxation of those types of income which do not fit within any of the categories foreseen by a treaty, shows that, in general, tax treaties between two OECD members tend to follow more closely the recommendations of this international organisation. By contrast, in the case of tax treaties with a non-member State it is more common to follow certain particularities of the United Nations Model, such as the explicit reference to the possibility that the provision of services, under certain circumstances, could also be included within the notion of permanent establishment.

However, there are exceptions and it is possible to find OECD member States whose treaties with other members of this international organisation are closer in certain aspects to the United Nations Model. This is the case of the definition of permanent establishment that is followed by the tax treaties of Mexico with other OECD member States, since they consider that a construction will qualify as a permanent establishment if it lasts more than six months (instead of one year). This shows that, in certain cases, OECD member States will depart from the recommendations of this international organisation according to their interests.

XII. Similarly, the OECD Standards of Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes have contributed in recent years to the development of a network of treaties on exchange of information which are based on the OECD Model Agreement published in 2002.

In the cases in which tax treaties for the avoidance of double taxation with clauses on exchange of information already existed, many States, such as Austria, Belgium, Luxemburg or Switzerland, have signed protocols to adapt those provisions to the OECD standard established in Article 26 of its Model tax convention.

XIII. With regard to the interpretation of tax treaties, the Commentaries on the OECD Model, despite not being legally binding, play a key role in practice. In some relatively exceptional cases, the treaties, or a protocol to them, explicitly state that the interpretation of the Commentaries is the one to be followed, a practice that can be observed in several protocols to Austrian tax treaties. Occasionally, such as in the protocol to the tax treaty between Belgium and the United States of 2006, it is even foreseen that the Commentaries will be one of the elements to be considered in case a dispute has to be resolved through arbitration. Thus, in these cases it may be mandatory to follow the Commentaries and as a result they would work in a similar way to hard law.

XIV. The most frequent situation, however, is the absence of any explicit reference to the role of the Commentaries for tax treaty interpretation. This has lead to a broad academic debate on the on the fit of the Commentaries within the general framework of the rules of interpretation foreseen by the Vienna Convention on the Law of Treaties (VCLT).

For some authors, the Commentaries inform about the ordinary meaning of the terms of a treaty (Article 31(1) VCLT), while others consider that they refer to their special meaning (Article 31(4) VCLT). Additionally, some scholars have included the Commentaries within the notion of agreement or instrument made in connexion with the conclusion of a treaty (Article 31(2)(a) and (b) VCLT); or consider that they could qualify as subsequent agreement or practice on the interpretation of a treaty (Article 31(3)(a) and (b) VCLT).

Alternatively, the Commentaries could also be seen as a supplementary means of interpretation (Article 32 VCLT).

Including the Commentaries under any of the elements of the general rule of interpretation of Article 31 VCLT or under Article 32 VCLT has important consequences. This is due to the fact that, in principle, supplementary means of interpretation can only be used to confirm the meaning resulting from Article 31 VCLT or to determine the meaning of a treaty in the cases in which the application of Article 31 VCLT gives rise to an ambiguous or obscure interpretation, or leads to an absurd or unreasonable result.

However, according to SCHWEBEL, an International Public Law scholar, supplementary means of interpretation may not necessarily play a subsidiary role and they could even justify a different interpretation to that which would derive from the application of Article 31 VCLT.

Taking this into account, it is possible to argue that the Commentaries on the OECD Model fit particularly well into the notion of supplementary means of interpretation and that this does not limit them to a secondary role. Similarly, reservations to the OECD Model, observations to the Commentaries and positions by non-OECD countries can also qualify as a supplementary means of interpretation according to Article 32 VCLT.

XV. Another issue to consider when analysing the relevance of the Commentaries on the OECD Model is the fact that States may end up being obliged to follow them when interpreting their treaties as a result of the application of the principles of estoppel and acquiescence, which are closely related with the principles of protection of legitimate expectations and good faith.

This possibility, which has been sustained mainly by ENGELEN, who applies by analogy the judgement of the International Court of Justice in the *case concerning the Temple of Preah Vihear* to the interpretative relevance of the Commentaries, has not been shared by other authors. On the contrary, they consider that the requirements for applying the principles of estoppel and acquiescence to this situation are not met and, therefore, States cannot be obliged to follow the Commentaries on this ground.

This is due to the fact that, given that in principle the non-binding nature of the Commentaries has to be presumed, it is difficult to sustain that, in the absence of an explicit reference to their relevance, a State could end up being obliged to follow them by virtue of the principle of estoppel in order to prevent damage to the expectations that the other State party to the treaty could have developed on the basis that in the absence of any expression of disagreement they would be followed.

In the same sense, the non-binding nature of the Commentaries implies that the States which do not share their content are not obliged to express their disagreement, so that the lack of observations on the Commentaries should not be understood as a form of acquiescence.

XVI. A controversial issue is the version of the Commentaries which can be relevant for the interpretation of tax treaties. In general, it is understood that the version which should be taken into account is the one which existed at the time of the conclusion of the treaty, since this is the one which could be known by the States during its negotiation. However, exceptionally it could be useful to have recourse to later versions if they simply introduce clarifications and do not imply a significant change of the

interpretation. On the contrary, the modifications to the Commentaries could be used as a hidden way of modifying the content of the treaties.

XVII. It is very important to highlight the attention that the courts of different countries have paid to the Commentaries on the OECD Model when interpreting bilateral treaties for the avoidance of double taxation, since the analysis of the case law informs on the influence of soft law on the application of hard law in practice. There are countries, such as Australia, Austria, Canada, Germany, Spain, Switzerland and the United Kingdom, in which reference to the Commentaries in the case law can be frequently observed, while in other countries explicit references are rare.

In fact, it is interesting to observe that, albeit exceptionally, the courts of some non-member States of the OECD, such as Brazil, India and South Africa, have also taken the Commentaries into account when solving interpretative disputes.

However, in general terms, the courts do not tend to refer to the Vienna Convention on the Law of Treaties to justify their recourse to the Commentaries, and in the cases in which they do, such as in some judgements of Australia, Austria, Belgium, Ireland and the United Kingdom, the mentions are normally rather imprecise.

The examination of the case law of a broad range of countries has also allowed an analysis of the version of the Commentaries which is followed in practice, an aspect that, as mentioned before, is frequently controversial. Even though the courts tend to consider the version which existed at the time of the conclusion of the treaty which is to be interpreted, there are exceptions in countries such as Belgium, Canada and Spain, whose courts have sometimes preferred to follow the latest available version, even in cases in which the amendments which had been introduced were not mere clarifications.

This is the case of several judgements of the Spanish Supreme Court on the taxation of artists and sportsmen which follow the Commentaries on the new second section of Article 17 of the OECD Model, a provision introduced to deal with the cases in which income is received indirectly through other persons or entities.

Even though this new section had been added to the model after the conclusion of the treaties which had to be interpreted, the Supreme Court justified its position on the basis that none of the States party to the treaty had introduced reservations to the new section of Article 17 of the OECD Model.

This position has been criticised by the academic literature since the absence of reservations does not necessarily imply that the States agree with the change and that they want their existing treaties to be interpreted according to them.

XVIII. The OECD Transfer Pricing Guidelines, in turn, are also relevant for the interpretation of certain provisions of the treaties for the avoidance of double taxation, such as those which follow Article 9 of the OECD Model on the taxation of associated enterprises.

In fact, sometimes it is explicitly foreseen, for instance in protocols or through the exchange of diplomatic notes, that their interpretation will follow the Guidelines. An illustration of this is the case of several treaties for the avoidance of double taxation concluded by the United States with countries such as Belgium, Bulgaria and Iceland.

XIX. Similarly, in the case of the Standards of Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes it is also possible to observe the relevance that the Commentaries on the 2002 Model Agreement on Information Exchange have on the interpretation of this type of bilateral treaties.

In the same way as in the case of the Commentaries on the OECD Model tax convention, in relation to this other type of treaties focused on information exchange it is also frequent to include explicit references in protocols on the use of the Commentaries on the 2002 Model Agreement for their interpretation. These mentions can be general or they may refer to specific provisions of a treaty. Moreover, sometimes they refer to the use of the Commentaries in the cases in which disputes are to be solved through a mutual agreement procedure.

XX. Beyond the influence on treaties, soft law can also influence international customary norms, even though they have a limited role in the area of international taxation. Non-binding instruments such as the OECD Model tax convention for the avoidance of double taxation and its Commentaries have contributed to the crystallisation or at least the identification of customary norms such as the one dealing with the special fiscal treatment of the members of diplomatic missions.

This soft law can also be the starting point of a process which could lead to the establishment of the State practice and the *opinio iuris* which could give rise to new customary norms, for instance, regarding the prohibition of discriminatory measures in tax matters.

In this sense, the OECD Standards of Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes have promoted during recent years an increasingly uniform State practice and a growing *opinio iuris*. Therefore, they could give rise to a customary norm.

XXI. Soft law also has an impact on the general principles of law recognized by civilized nations. For instance, thanks to the OECD Transfer Pricing Guidelines, the arm's length principle has been included in the national legal systems of a wide range of countries. In

this way, it has become the international standard for the distribution of profits between associated enterprises.

In the same way, the OECD Standards of Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, besides their contribution to the development of new customary norms, could also have an impact on the emergence of new general principles of law, such as the one dealing with information exchange upon request, which has currently become a minimum standard accepted by almost all the States thanks to the pressure from the OECD.

XXII. Soft law does not only influence the sources of International Law, but also the domestic legal sources of the different States, such as the legislation on international taxation.

In this sense, mention should be made first of all of the case of the OECD Transfer Pricing Guidelines, which have conditioned the legislation and regulations on this issue in many States, including both OECD members and non-members. This relevance can be observed in the fact that in some countries, such as Ireland and the United Kingdom, the domestic legislation has included explicit references stating that it should be interpreted according to the OECD Guidelines.

Moreover, it is a common practice among tax authorities to issue manuals and other types of publications following the OECD Guidelines when interpreting and, sometimes, even when complementing the national legislation on transfer pricing.

In fact, this situation can be observed in some States which are not OECD members, such as Namibia.

XXIII. Secondly, the case of the OECD Standards of Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes should be highlighted, since because of them many countries have had to reform their legislation in order to facilitate information exchange among tax administrations. This is what happened in countries such as Andorra, Austria, Belgium, Liechtenstein, Luxemburg, Monaco and Switzerland.

In this sense, it is important to note that the change in the position of the previous countries was basically due to the pressure exerted by the OECD, which promoted the establishment of a thorough peer review process, and to the fear to the countermeasures which could be imposed by the main States interested in the exchange of information.

XXIV. As shown previously, soft law plays a key role in the global regulation of international tax matters. However, not all countries have had the same capacity to influence its development. This can be observed with regard to the different cases of soft law which have been the object of this study: the Model conventions for the avoidance of double

taxation and their corresponding Commentaries, the OECD Transfer Pricing Guidelines and the OECD Standards of Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes.

XXV. In relation to the treaties for the avoidance of double taxation, the initial work was developed by the League of Nations from the 1920s onwards, especially at the requirement of the business world, and until the end of the Second World War. This work, which laid the foundations for the current treaties, was the result of the participation of technical experts coming mainly from European countries and from the United States. Even though these experts were appointed in their individual capacity, in practice they usually combined this task with important responsibilities in the ministries of finance of their home countries. Therefore, their position was probably influenced by the interests of their country of origin. In fact, the differences between the Models of London and Mexico are basically the result of the different origin of the experts which participated in their drafting, which gave preference in the case of the London Model to the principle of taxation in the country of residence of the taxpayer, while in the case of the Mexico Model more relevance was given to the principle of taxation in the country where income has its source.

XXVI. Later, the work of the League of Nations for the avoidance of double taxation could not be developed by the United Nations in the framework of its Financial and Fiscal Commission due to the variety of interests of the participant States, among which it was possible to find developed and developing countries, as well as States from the Communist Bloc. As a result, the Organisation for European Economic Co-operation (OEEC), which was superseded in 1961 by the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), became the main institution in charge of continuing the work of the League of Nations.

The more homogeneous character of the OECD member States, which, basically, included the main developed countries, facilitated its activities, whose main results included the 1963 Draft convention and the 1977 Model. However, it was not until 1991 that the OECD Committee on Fiscal Affairs decided that the revision of the Model and the Commentaries would benefit from the input of non-member States and the positions of these countries expressing their disagreement with certain provisions were first published in 1997. Therefore, it can be observed that the influence of non-member States was relatively modest and at a late stage, even though the OECD has progressively promoted a closer relationship with these other countries in order to increase the sphere of influence of its Model.

XXVII. Taking into account that developing countries had a very limited capacity to participate in the activities of the OECD, it is not surprising that, from 1968 onwards, a few years after the OECD published its first draft in 1963, the United Nations dealt again with the

measures to avoid double taxation and presented in 1980 its own model tax convention, three years after the OECD published its model in 1977. The United Nations Model followed to a great extent that of the OECD, but it tended to favour income taxation in the source country.

Since 1980, the United Nations has continued its activities in the field of international taxation and its Model has been updated several times.

However, the United Nations plays a secondary role in comparison to the OECD, which is the leader in the regulation of this area thanks to its greater means and technical capacity.

XXVIII. The OECD has developed a key role in the regulation of the transfer pricing problem thanks to the publication of its Guidelines. In turn, the OECD has been mainly influenced by the United States, one of the first countries to develop its own regulation on this issue, whose origins date back to the 1920s and which became more complex especially during the 1960s and 1970s. Given that the United States was interested in ensuring the consistency of the legislation of the other countries with its own rules, the OECD basically contributed to the diffusion of the position of the United States. As a result, the other countries, especially those which were not OECD members, have been conditioned by the Guidelines even though they did not have any significant influence on their content.

XXIX. This global influence of the OECD is also clear in the case of the Standards of Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes.

This project, which has its origin in the Report on harmful tax competition published by the OECD in 1998, has been supported basically by the United States and the main countries of the European Union, and its aim is to address international tax avoidance and evasion.

However, this initiative is to a large extent addressed to those countries which have traditionally been known as tax havens and which, in most of the cases, are not OECD members. Consequently, in order to increase the legitimacy of the Standards and promote compliance with them, the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes was established as a way of ensuring that all the countries could participate on an equal footing.

The more inclusive nature of this Forum is a relevant aspect especially taking into account that, even though the Standards are not legally binding, they are subject to a peer review process and the States which do not respect them could be the object of countermeasures.

XXX. To sum up, it can be observed that soft law has developed a key role in the global regulation of international taxation, it has had a significant influence on the formal sources of law, and its relevance has been increasing in recent years. This is shown by the recent OECD Standards of Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, which, by contrast to the Model conventions for the avoidance of double taxation and the OECD Transfer Pricing Guidelines, include an exhaustive monitoring mechanism in order to verify that they are respected both by the OECD member and non-member States.

This detailed regulation of international tax matters, which would have been very difficult to achieve only though hard law, has been facilitated by the greater flexibility and the more limited impact on State sovereignty which is associated with soft law.

Despite that initially only a few countries influenced in a significant way the development of these non-binding instruments in the context of the international organisations, to the extent that the global vocation of soft law on international taxation has become clearer, it has been necessary to facilitate the participation of the different affected parties. With this aim in mind, new participation mechanisms have been introduced in the existing institutions, such as the possibility that non-members of the OECD introduce positions on the Model tax convention, or, alternatively, new dialogue frameworks have been created, such as the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. In this way, the legitimacy of soft law has been improved, which, in turn, also increases its effectiveness.

However, soft law still poses problems of legal certainty for the taxpayers. The analysis of the case law of several countries has shown the existence of controversial practices, such as the interpretation of tax treaties according to later versions of the Commentaries to the OECD Model, or the use of the OECD Transfer Pricing Guidelines in order to fill normative gaps.

Even though there is still room for improvement, soft law has become a basic instrument for dealing globally with the main challenges of international taxation. Consequently, in order to understand the regulation of this sector, besides hard law it is also essential to consider soft law, especially certain aspects such as its drafting process and the different effects that it may have on the formal sources of law.

BIBLIOGRAFÍA CITADA

AAKEN, Anne VAN, "Effectuating Public International Law through Market Mechanisms?", *Journal of Institutional and Theoretical Economics*, vol. 165, núm. 1, 2009, págs. 33-57.

ABBOTT, Kenneth W.; KEOHANE, Robert O.; MORAVCSIK, Andrew; SLAUGHTER, Anne-Marie; SNIDAL, Duncan, "The Concept of Legalization", *International Organization*, vol. 54, núm. 3, 2000, págs. 401-419.

ABBOTT, Kenneth W.; SNIDAL, Duncan, "Hard and Soft Law in International Global Governance", *International Organization*, vol. 54, núm. 3, 2000, págs. 421-456.

ABDALLAH, Wagdy, M., *International Transfer Pricing Policies: Decision-Making Guidelines for Multinational Companies*, Quorum Books, New York, 1989.

ABI-SAAB, Georges, "Éloge du "droit assourdi" – Quelques réflexions sur le rôle de la *soft law* en droit international contemporain", en *Nouveaux itinéraires en droit - Hommage à François Rigaux*, Bruylant, Bruselas, 1993, págs. 59-68.

AGULLÓ AGÜERO, Antonia, "El Impuesto de Sociedades ante el Derecho Comunitario", *Impuestos: Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, núm. 10, 1986, págs. 131-147.

— "Intercambio de información tributaria y derecho de la información (notas sobre la incorporación al derecho interno de las Directivas comunitarias en materia de intercambio de información)", *Noticias C.E.E.*, núm. 46, 1988, págs. 47-51.

— "El marco internacional de la fiscalidad del comercio electrónico", *Actualidad Informática Aranzadi*, núm. 33, 1999, págs. 1, 9-12.

AGULLÓ AGÜERO, Antonia; ESTEVE PARDO, María Luisa, "Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas", en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan; CAYÓN GALIARDO, Antonio (coords.), *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Lex Nova, Valladolid, 1997, págs. 597-618.

AHRE, Göran; BRUNSSON, Nils, "Soft Regulation from an Organizational Perspective", en MÖRTH, Ulrika (ed.), *Soft Law in Governance and Regulation: An Interdisciplinary Analysis*, Edward Elgar, Cheltenham (Reino Unido), Northamptom (Estados Unidos), 2004, págs. 171-190.

ALARCÓN GARCÍA, Gloria, "El *soft law* y nuestro sistema de fuentes", en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan; COLLADO YURRITA, Miguel Ángel; ZORNOZA PÉREZ, Juan (dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, tomo I, Aranzadi, 2010, págs. 271-298.

ALDESTAM, Mona, "Soft Law and the State Aid Policy Area", en MÖRTH, Ulrika (ed.), "Soft Law in Governance and Regulation: An Interdisciplinary Analysis",

Edward Elgar, Cheltenham (Reino Unido), Northamptom (Estados Unidos), 2004, págs. 11-36.

ALKEMA, Evert A., "The Commentaries of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital – Effective in domestic law or in need of alternatives?", en DOUMA, Sjoerd; ENGELEN, Frank (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2008, págs. 163-192.

ÁLVAREZ, José E., *International Organizations as Law-makers*, Oxford University Press, Oxford, 2006.

ANEIROS PEREIRA, Jaime, "*Soft law* e interpretación: las *Directrices* de la OCDE en materia de precios de transferencia", *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, núm. 6/2011, págs. 3-10.

ARNDT, Dominik E., *Sinn und Unsinn von Soft Law: Prolegomena zur Zukunft eines indeterminierten Paradigmas*, Nomos, Baden-Baden, 2001.

ARNER, Douglas W.; TAYLOR, Michael, "The Global Financial Crisis and the Financial Stability Board: Hardening the Soft Law of International Financial Regulation?", *University of New South Wales Law Journal*, vol. 32, núm. 2, 2009, págs. 488-513.

ASPREMONT, Jean D', "Softness in International Law: A Self-Serving Quest for New Legal Materials", *The European Journal of International Law*, vol. 19. núm. 5, 2008, págs. 1075-1093.

AULT, Hugh J., "The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties", *Intertax*, vol. 22, núm. 4, 1994, págs. 144-148.

— "Reflections on the Role of the OECD in Developing International Tax Norms", *Brooklyn Journal of International Law*, vol. 34, 2009, págs. 757-781.

— "Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles", *Tax Notes International*, vol. 70, núm. 12, 2013, págs. 1195-1201.

AUST, Anthony, *Modern Treaty Law and Practice*, Cambridge, Cambridge University Press, 2000.

AVERY JONES, John F., "United Kingdom", *Cahiers de Droit Fiscal*, vol. 78a (Interpretation of double taxation conventions), 1993, págs. 597-614.

— "The David R. Tillinghast Lecture – Are Tax Treaties Necessary?", *Tax Law Review*, vol. 53, núm. 1, 1999, págs. 1-38.

— "Tax Treaty Interpretation in the United Kingdom", en LANG, Michael (ed.), *Tax Treaty Interpretation,* Linde, Viena, 2001, págs. 357-391.

— "Tax Treaties: The Perspective of Common Law Countries", en MAISTO, Guglielmo (ed.), *Courts and Tax Treaty Law*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2007, págs. 31-80.

— "The binding nature of the OECD Commentaries from the UK point of view", en DOUMA, Sjoerd; ENGELEN, Frank (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2008, págs. 157-162.

AVERY JONES, John F. *et al*., "The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3(2) of the OECD Model – 1", *British Tax Review*, núm. 1, 1984, págs. 14-54.

— "The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3(2) of the OECD Model – 2", *British Tax Review*, núm. 1, 1984, págs. 90-108.

AVI-YONAH, Reuven S., "International Tax as International Law", *Tax Law Review*, vol. 57, núm. 4, 2004, págs. 483-502.

— "All of a Piece Throughout: The Four Ages of U.S. International Taxation", *Virginia Tax Review*, vol. 25, núm. 2, 2005, págs. 313-338.

— *International Tax as International Law – An Analysis of the International Tax Regime,* Cambridge University Press, Cambridge, 2007.

— "Between Formulary Apportionment and the OECD Guidelines: A Proposal for Reconciliation", *University of Michigan Law School – The John M. Olin Center for Law and Economics Working Paper Series*, núm. 102, 2009.

— "The OECD Harmful Tax Competition Report: A Retrospective after a Decade", *Brooklyn Journal of International Law*, vol. 34, núm. 3, 2009, págs. 783-795.

AVI-YONAH, Reuven S.; CLAUSING, Kimberly A., "Reforming Corporate Taxation in a Global Economy: A Proposal to Adopt Formulary Apportionment", *The Brookings Institution Discussion Paper*, núm. 2007-08, 2007.

BAADE, Hans W., "The Legal Effects of Codes of Conduct for MNEs", en HORN, Norbert (ed.), *Legal Problems of Codes of Conduct for MNEs*, Kluwer, Deventer, 1980, págs. 4-38, reimprimido en FATOUROS, A. A. (ed.), *Transnational Corporations: The International Legal Framework*, Routledge, Londres, 1994, págs. 212-250.

BAIRD, Douglas G.; GERTNER, Robert H.; PICKER Randal C., *Game Theory and the Law*, Harvard University Press, Cambridge (Massachusetts), Londres, 1995.

BAISTROCCHI, Eduardo A., "The Transfer Pricing Problem: A Global Proposal for Simplification", *Tax Lawyer*, vol. 59, núm. 4, 2006, págs. 941-976.

— "The Use and Interpretation of Tax Treaties in the Emerging World: Theory and Implications", *British Tax Review*, núm. 4, 2008, págs. 352-391.

BALLADORE PALLIERI, Giorgio, *I "Principi Generali del Diritto riconosciuti dalle Nazione Civili" nell'Art. 38 dello Statuto della Corte Permanente di Giustizia Internazionale*, Università di Torino, Turín, 1931.

BALLREICH, Hans, "Nachdenkliches über "soft law": Seine mögliche Rolle beim internationalen Schutz des geistigen Eigentums", *Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht Internationaler Teil*, vol. 38, núm. 5, 1989, págs. 383-388.

BARBA, Angelo, "Norme narrative, soft law e teoría delle fonti", en MANSEL, Heinz-Peter; PFEIFFER, Thomas; KRONKE, Herbert; KOHLER, Christian; HAUSMANN, Rainer (eds.), *Festschrift für Erik Jayme*, vol. 2, Sellier European Law Publishers, Múnich, 2004, págs. 1027-1035.

BARBERIS, Julio A., *Formación del derecho internacional*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 1994.

— "Les résolutions des organisations internationales en tant que source du droit de gens", en BEYERLIN, Ulrich; BOTHE, Michael; HOFMANN, Rainer; PETERSMANN, Ernst-Ulrich (eds.), *Recht zwischen Umbruch und Bewahrung: Festschrift für Rudolf Bernhardt*, Springer, Berlín, 1995, págs. 21-39.

BARELLI, Mauro, "The Role of Soft Law in the International Legal System: The case of the United Nations Declaration on the Rights of Indigenous Peoples", *International and Comparative Law Quarterly*, vol. 58, núm. 4, 2009, págs. 957-983.

BARTELSMAN, Eric J.; BEETSMA, Roel M. W., "Why Pay More? Corporate Tax Avoidance through Transfer Pricing in OECD Countries", *Journal of Public Economics*, vol. 87, núm. 9-10, 2003, págs. 2225-2252.

BAXTER, Richard R., "International Law in "Her Infinite Variety"", *International and Comparative Law Journal*, vol. 29, núm. 4, 1980, págs. 549-566.

BAYNE, Nicholas, "Hard and Soft Law in International Institutions: Complements, Not Alternatives", in KIRTON, John J.; TREBILCOCK, Michael J. (eds.), *Hard Choices, Soft Law: Voluntary Standards in Global Trade, Environment and Social Governance*, Ashgate, Aldershot, 2004, págs. 347-352.

BECERRA, Juan Ángel, *Interpretation and Application of Tax Treaties in North America*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2007.

BERNHARDT, Rudolf, "Ungeschriebenes Völkerrecht", *Zeitschrift für öffentliches Recht und Völkerrecht*, vol. 36, 1976, págs. 50-76.

BERTIN, Olivier, "Tax Treaty Interpretation in Belgium", en LANG, Michael (ed.), *Tax Treaty Interpretation,* Linde, Viena, 2001, págs. 41-62.

BESIO, Paolo, "Il Transfer Pricing", en DRAGONETTI, Alessandro; PIACENTINI, Valerio; SFONDRINI, Anna (eds.), *Manuale di fiscalità internazionale*, 3ª edición, Ipsoa Wolters Kluwer, Milán, 2008.

BESSON, Samantha, "Theorizing the sources of International Law", en BESSON, Samantha; TASIOULAS, John (eds.), *The Philosophy of International Law*, Oxford University Press, Oxford, 2010, págs. 163-185.

BEYERLIN, Ulrich, "Different Types of Norms in International Environmental Law – Policies, Principles, and Rules", en BODANSKY, Daniel; BRUNNÉE, Jutta; HEY, Ellen (eds.), *The Oxford Handbook of International Environmental Law*, Oxford University Press, Oxford, 2008, págs. 425-448.

BIERZANEK, Remigiusz, "Some Remarks on "Soft" International Law", *Polish Yearbook of International Law*, vol. XVII, 1988, págs. 21-40.

BILICKA, Katarzyna; FUEST, Clemens, "With which countries do tax havens share information?", *EUI Working Papers RSCAS*, núm. 2012/06, 2012.

BILLIB, Roland Andreas, *Die Allgemeinen Rechtsgrundsätze gemäss Artikel 38 I c des Statuts des Internationalen Gerichtshofes – Versuch einer Deutung*, Dissertationsdruck Schön, Múnich, 1972.

BIZIOLI, Gianluigi, "Tax Treaty Interpretation in Italy", en LANG, Michael (ed.), *Tax Treaty Interpretation,* Linde, Viena, 2001, págs. 195-227.

BLECKMANN, Albert, *Völkerrecht*, Nomos, Baden-Baden, 2001.

BLOKKER, Niels, "Skating on the ice? On the law of international organizations and the legal nature of the Commentaries on the OECD Model Tax Convention", en DOUMA, Sjoerd; ENGELEN, Frank (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2008, págs. 13-28.

BLONDEL, André, "Les principes généraux de droit devant la Cour Permanente de Justice Internationale et la Cour Internationale de Justice", en *Recueil d'études de droit international en hommage à Paul Guggenheim*, Imprimerie de La Tribune, Ginebra, 1968, págs. 201-236.

BLOOM, David H., "Australia", *Cahiers de Droit Fiscal*, vol. 78a (Interpretation of double taxation conventions), 1993, págs. 179-196.

BODANSKY, Daniel; BRUNNÉE, Jutta; HEY, Ellen, "International Environmental Law: Mapping the Field", en BODANSKY, Daniel; BRUNNÉE, Jutta; HEY, Ellen (eds.), *The Oxford Handbook of International Environmental Law*, Oxford University Press, Oxford, 2008, págs. 1-25.

BODANSKY, Daniel, "The Concept of Legitimacy in International Law", en WOLFRUM, Rüdiger; RÖBEN, Volker (eds.), *Legitimacy in International Law*, Springer, Heidelberg, 2008, págs. 309-317.

BOGDANDY, Armin VON, "Lawmaking by International Organizations – Some Thoughts on Non-Binding Instruments and Democratic Legitimacy", en WOLFRUM, Rüdiger; RÖBEN, Volker, *Developments of International Law in Treaty Making*, Springer, Berlín, 2005, págs. 171-182.

BOISSON DE CHAZOURNES, Laurence, "Policy Guidance and Compliance: The World Bank Operational Standards", en SHELTON, Dinah (ed.), *Commitment and Compliance*, Oxford University Press, Oxford, 2000, págs. 281-303.

BORKOWSKI, Susan C., "The Transfer Pricing Concerns of Developed and Developing Countries", *The International Journal of Accounting*, vol. 32, núm. 3, 1997, págs. 321-336.

BORRÁS, Alegría, *La Doble Imposición: Problemas Jurídico-Internacionales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

BOS, Marten, "The Recognized Manifestations of International Law: A New Theory of Sources", *German Yearbook of International Law*, vol. 20, 1977, págs. 9-76.

— "Prolegomena to the identification of custom in International Law", en T. M. C. ASSER INSTITUT, *Essays on International and Comparative Law in Honour of Judge Erades*, Martinus Nijhoff Publishers, La Haya, 1983, págs. 1-13.

BOTHE, Michael, "Legal and Non-Legal Norms – A Meaningful Distinction in International Relations?", *Netherlands Yearbook of International Law*, vol. 11, 1980, págs. 65-95.

BOUTHILLIER, Yves LE, "Convention de Vienne de 1969, Article 32 – Moyens complémentaires d'interprétation", en CORTEN, Olivier ; KLEIN, Pierre (dirs.), *Les Conventions de Vienne sur le Droit des Traités – Commentaire article par article*, Bruylant, Bruselas, 2006, págs. 1339-1368.

BOYLE, Alan E., "Some Reflections on the Relationship of Treaties and Soft Law", *International and Comparative Law Quarterly*, vol. 48, núm. 2, 1999, págs. 901-913.

— "Soft Law in International Law-Making", en EVANS, Malcom D. (ed.), *International Law*, 2ª edición, Oxford University Press, Oxford, 2006, págs. 141-158.

BOYLE, Alan E.; CHINKIN, Christine, *The Making of International Law*, Oxford University Press, Oxford, 2007.

BRAUNER, Yariv, "An International Tax Regime in Crystallization", *Tax Law Review*, vol. 56, núm. 2, 2003, págs. 259-328.

BRODZKA, Alicja; GARUFI, Sebastiano, "The Era of Exchange of Information and Fiscal Transparency: The Use of Soft Law Instruments and the Enhancement of Good Governance in Tax Matters", *European Taxation*, vol. 52, núm. 8, 2012, págs. 394-408.

BROOKS, Kim, "Tax Treaty Treatment of Royalty Payments from Low-Income Countries: A Comparison of Canada and Australia's Policies", *eJournal of Tax Research*, vol. 5, núm. 2, 2007, págs. 168-197.

— "Tax Sparing: A Needed Incentive for Foreign Investment in Low-Income Countries or an Unnecessary Revenue Sacrifice?", *Queen's Law Journal*, vol. 34, núm. 2, 2009, págs. 505-564.

BROWN, Karen B., "Missing Africa: Should U.S. International Tax Rules Accommodate Investment in Developing Countries?", *University of Pennsylvania Journal of International Economic Law*, vol. 23, núm. 1, 2002, págs. 45-83.

BROWN WEISS, Edith, "Conclusions: Understanding Compliance with Soft Law", en SHELTON, Dinah (ed.), *Commitment and Compliance*, Oxford University Press, Oxford, 2000, págs. 535-553.

BRUGGEN, Edwin VAN DER, "The Power of Persuasion: Notes on the Sources of International Law and the OECD Commentary", *Intertax*, vol. 31, núm. 8/9, 2003, págs. 259-270.

BRUMMER, Chris, "Why soft law dominates international finance - and not trade", *Journal of International Economic Law*, vol. 13, núm. 3, 2010, págs. 623-643.

— *Soft Law and the Global Financial System – Rule Making in the 21st Century*, Cambridge University Press, Cambridge, 2012.

BRUNNÉE, Jutta; TOOPE, Stephen J., *Legitimacy and Legality in International Law – An International Account*, Cambridge University Press, Cambridge, 2010.

BRUNNSSON, Nils; JACOBSSON, Bengt (eds.), *A World of Standards*, Oxford University Press, Oxford, 2000.

BÜHLER, Ottmar, "Les accords internationaux concernant la double imposition et l'évasion fiscale", *Recueil des Cours*, vol. 55, 1936, págs. 437-506.

— *Principios de Derecho Internacional Tributario*, traducción de CERVERA TORREJÓN, Fernando, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968.

BUITRAGO DÍAZ, Esperanza, "El valor de los comentarios a los MC OCDE y ONU en la práctica española: aproximación crítica", en *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, núm. 2, 2005, págs. 31-39 (versión en línea disponible en *Westlaw*).

BULLEN, Andreas, *Arm's Length Transaction Structures – Recognizing and restructuring controlled transactions in transfer pricing*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2011.

BUNDESMINISTERIUM FÜR WIRTSCHAFT, *Der Europäische Wirtschaftsrat, OEEC, Handbuch 1959*, Verlag für Publizistik, Bad Godesberg, 1959.

CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel; CALDERÓN CARRERO, José Manuel, "Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un Nuevo Derecho Tributario?, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 114, 2002, págs. 245-288.

CAI, Qiaoping, "Trends in Tax Treaty Policy of Developing Countries", en STEFANER, Marcus; ZÜGER, Mario (eds.), *Tax Treaty Policy and Development*, Linde, Viena, 2005, págs. 237-256.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, Aranzadi, Pamplona, 1997.

— *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.

— "La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI", *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 20/06, 2006.

— "The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law: Is Globalization Reaching the Tax Law?", *Intertax*, vol. 35, núm. 1, 2007, págs. 4-29.

— "El futuro estándar global OCDE de intercambio automático de información financiera", *Contabilidad y Tributación: Comentarios y Casos Prácticos*, núm. 374, 2014, págs. 5-16.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel; MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, "Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español: naturaleza, efectos e interpretación", en CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (coord.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia, 2009, págs. 43-81.

CALDERÓN, José M.; PIÑA, M. Dolores, "Interpretation of Tax Treaties – Spain", *European Taxation*, vol. 39, núm. 10, 1999, págs. 376-386.

CALLIES, Gralf-Peter; RENNER, Moritz, "Between Law and Social Norms: The Evolution of Global Governance", *Ratio Juris*, vol. 22, núm. 2, 2009, págs. 260-280.

CARRASCO PARRILLA, Pedro José, "La cláusula de intercambio de información como condicionante de la calificación de los paraísos fiscales", en COLLADO YURRITA, Miguel Ángel (dir.), PATÓN GARCÍA, Gemma; SÁNCHEZ LÓPEZ, Mª Esther (coords.), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Aranzadi Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011, págs. 361-384.

CARRILLO ALOR, José Luís, "Trends in Tax Treaty Policy of Emerging Countries", en STEFANER, Marcus; ZÜGER, Mario (eds.), *Tax Treaty Policy and Development*, Linde, Viena, 2005, págs. 222-235.

CASANEGRA DE JANTSCHER, M.; MANSFIELD, C.Y., "Tax Policies towards Multinational Enterprises in Latin America", en PLASSCHAERT, Sylvain (ed.), *Transnational Corporations: Transfer Pricing and Taxation*, Routledge, Londres, 1993, págs.25-43.

CASSESE, Antonio, *International Law*, Oxford University Press, Oxford, 2001.

CASTRO JURADO, Sophia; DEL RÍO, Manuel, "2010 OECD Transfer Pricing Guidelines: Comments on the Impact in Andean Countries", *International Transfer Pricing Journal*, vol. 18, núm. 3, 2011, págs. 171-175.

CHARNEY, Jonathan I., "International Agreements and the Development of Customary International Law", *Washington Law Review*, vol. 61, núm. 3, 1986, págs. 971-996.

CHARNOVITZ, Steve, "Nongovernmental Organizations and International Law", *The American Journal of International Law*, vol. 100, núm. 2, 2006, págs. 348-372.

CHAYES, Abram; CHAYES, Antonia Handler, *The New Sovereignty – Compliance with International Regulatory Agreements*, Harvard University Press, 1995.

CHENG, Bin, *General Principles of Law as Applied by International Courts and Tribunals*, Grotius Publications, Cambridge, 1987 (reimpr. ed. 1953).

CHINKIN, Christine M., "The Challenge of Soft Law: Development and Change in International Law", *International and Comparative Law Quarterly*, vol. 38, núm. 4, 1989, págs. 850-866.

— "Normative Development in the International Legal System", en SHELTON, Dinah (ed.), *Commitment and Compliance*, Oxford University Press, Oxford, 2000, págs. 21-42.

CHRÉTIEN, Maxime, "Contribution à l'étude du Droit International Fiscal Actuel: Le rôle des Organisations Internationales dans le règlement des questions d'impôts entre les divers États", *Recueil des Cours*, vol. 86, 1954, págs. 5-116.

CHRISTIANS, Allison D., "Tax Treaties for Investment and Aid to Sub-Saharan Africa: A Case Study", *Brooklyn Law Review*, vol. 71, núm. 2, 2005, págs. 639-714.

— "Hard Law, Soft Law, and International Taxation", *Wisconsin International Law Journal*, vol. 25, núm. 2, 2007, págs. 325-333.

— "Sovereignty, Taxation and Social Contract", *Minnesota Journal of International Law*, vol. 18, núm. 1, 2009, págs. 99-153.

— "Networks, Norms and National Tax Policy", *Washington University Global Studies Law Review*, vol. 9, núm. 1, 2010, págs. 2-36.

— "Global Trends and Constraints on Tax Policy in the Least Developed Countries", *University of British Columbia Law Review*, vol. 42, núm. 2, 2010, págs. 239-274.

— "Taxation in a Time of Crisis: Policy Leadership from the OECD to the G20", *Northwestern Journal of Law & Social Policy*, vol. 5, núm. 5, 2010, págs. 19-40.

— "How Nations Share", *Indiana Law Journal*, vol. 87, núm. 4, 2012, págs. 1407-1453.

COASE, Ronald H., "The Nature of the Firm", *Economica*, vol. 4, núm. 16, 1937, págs. 386-405.

COBHAM, Alex, "Tax Havens and Illicit Flows", en REUTER, Peter (ed.), *Draining Development? – Controlling Flows of Illicit Funds from Developing Countries*, The World Bank, Washington, 2012, págs. 337-371.

COCKFIELD, Arthur J., "Formulary Taxation versus the Arm's Length Principle: The Battle among Doubting Thomases, Purists and Pragmatists", *Canadian Tax Journal / Revue Fiscal Canadienne*, vol. 52, núm. 1, 2004, págs. 114-123.

— "The Rise of the OECD as Informal "World Tax Organization" through National Responses to E-Commerce Tax Challenges", *Yale Journal of Law and Technology*, vol. 8, núm. 1, 2006, págs. 136-187.

COICAUD, Jean-Marc, "International organizations, the evolution of international politics, and legitimacy", en COICAUD, Jean-Marc; HEISKANEN, Veijo (eds.), *The Legitimacy of International Organizations*, The United Nations University, Tokyo, 2001, págs. 519-550.

COLLADO YURRITA, Miguel Ángel; PATÓN GARCÍA, Gemma, "Las fuentes del Derecho Tributario Internacional", en CORDÓN EZQUERRO, Teodoro, *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. I, 3ª ed., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, págs. 137-160.

COLLADO YURRITA, Miguel Ángel; ROMERO FLOR, Luis María, "El intercambio de información entre Administraciones Tributarias", en COLLADO YURRITA, Miguel Ángel (dir.), PATÓN GARCÍA, Gemma; SÁNCHEZ LÓPEZ, Mª Esther (coords.), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Aranzadi Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011, págs. 27-59.

COLLINS, M. H., "Brief Survey of the Development and Main Features of the United Kingdom's Double Taxation Agreements with Developing Countries", en *Double Taxation Treaties Between Industrialised and Developing Countries; OECD and UN Models, a Comparison – Proceedings of a Seminar held in Stockholm in 1990 during the 44th Congress of the International Fiscal Association*, Kluwer, Deventer, 1992, págs. 27-37.

COURT, J. F., "Some reflections on the experience of the UN Model in tax treaties between developed and developing countries", en *Double Taxation Treaties Between Industrialised and Developing Countries; OECD and UN Models, a*

Comparison – Proceedings of a Seminar held in Stockholm in 1990 during the 44th Congress of the International Fiscal Association, Kluwer, Deventer, 1992, págs. 15-19.

DAGAN, Tsilly, "The Tax Treaties Myth", *New York University Journal of Law and Politics*, vol. 32, núm. 4, págs. 939-996.

DAHM, Georg, "Die völkerrechtliche Verbindlichkeit von Empfehlungen internationaler Organisationen", *Die öffentliche Verwaltung*, vol. 12, núm. 10, 1959, págs. 361-367.

D'AMATO, Anthony, "International Soft Law, Hard Law, and Coherence", *Northwestern Public Law Research Paper,* núm. 08-01, 2008.

— "Softness in International Law: A Self-Serving Quest for New Materials: A Reply to Jean d'Aspremont", *The European Journal of International Law*, vol. 20, núm. 3, 2009, págs. 897-910.

DANILENKO, Gennadij M., *Law-Making in the International Community*, Martinus Nijhoff, Dordrecht, 1993.

DAVIES, Roland B., "Tax Treaties and Foreign Direct Investment", *International Tax and Public Finance*, vol. 11, núm. 2, 2004, págs. 775-802.

DEGAN, Vladimir Duro, *Sources of International Law*, La Haya, Martinus Nijhoff, 1997.

DELBRÜCK, Jost, "Exercising Public Authority Beyond the State: Transnational Democracy and/or Alternative Legitimation Strategies?", *Indiana Journal of Global Legal Studies*, vol. 10, 2003, págs. 29-43.

DELGADO PACHECO, Abelardo, "Valor en el Derecho Tributario internacional del Modelo de Convenio de la OCDE, de los Comentarios al mismo y de las reservas u observaciones de cada Estado: el caso español", en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan; COLLADO YURRITA, Miguel Ángel; ZORNOZA PÉREZ, Juan (dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, tomo I, Aranzadi, 2010, págs. 411-429.

DÉRY, Jean-Marc; WARD, David A., "Canada", *Cahiers de Droit Fiscal*, vol. 78a (Interpretation of double taxation conventions), 1993, págs. 259-293.

DESAX, Marcus, "The Swiss Perspective on Information Exchange", *Tax Notes International*, vol. 58, num. 12, 2010, págs. 955-957.

DETTER, Ingrid, *The International Legal Order*, Dartmouth Publishing Company, Aldershot, 1994.

DHARMAPALA, Dhammika, "What problems and opportunities are created by tax havens?", *Oxford Review of Economic Policy*, vol. 24, núm. 4, 2008, págs. 661-679.

DIAZ RAVN, Nicolás, "Los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE: la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2008 y la interpretación dinámica de los Convenios para evitar la Doble Imposición", en GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina, (coord.), "VII Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros – Interpretación del Derecho Financiero y Tributario / La asignatura de Derecho Financiero y Tributario en los nuevos planes de estudio", *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 11/2011, 2011, págs. 279-284.

— "El Modelo de Convenio de la OCDE", en CUBERO TRUYO, Antonio; DÍAZ RAVN, Nicolás, *Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España y Modelo de la OCDE – Análisis comparativo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, págs. 15-68.

— "La interpretación de los Convenios de Doble Imposición en la jurisprudencia el Tribunal Supremo Español y el carácter vinculante de los Comentarios al Modelo de la OCDE", en SERRANO ANTÓN, Fernando; SIMÓN ACOSTA, Eugenio; TAVEIRA TORRES, Heleno (dirs.), *Fiscalidad y Globalización*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2012, págs. 731-742.

DIECKERT, Ulrich, *Die Bedeutung unverbindlicher Entscheidungen internationaler Organisationen für das innerstaatliche Recht der Bundesrepublik Deutschland*, Tesis Doctoral, Universität Hamburg, 1993.

DOMINICÉ, Christian, "À propos du principe de l'estoppel en droit des gens", en *Recueil d'études de droit international en hommage à Paul Guggenheim*, Imprimerie de La Tribune, Ginebra, 1968, págs. 327-365.

DOURADO, Ana Paula, "Exchange of Information and Validity of Global Standards in Tax Law: Abstractionism and Expressionism or Where the Truth Lies", *EUI Working Papers*, Robert Schuman Centre for Advanced Studies, núm. 2013/11, 2013.

DROBNIG, Ulrich, "Vereinheitlichung von Zivilrecht durch soft law: neuere Erfahrungen und Einsichten", en BASEDOW, Jürgen *et al*., *Aufbruch nach Europa – 75 Jahre Max-Planck-Institut für Privatrecht*, Mohr Siebeck, Tübingen, 2001, págs. 745-755.

DUBUT, Thomas, "Les Commentaires du Modèle de Convention Fiscale de l'O.C.D.E. et l'interprétation des conventions bilatérales contre la double imposition – Contribution à l'étude de la normativité sans efficacité en droit international public", *Revue de la recherche juridique – Droit prospectif*, vol. 34, núm. 3, 2009, págs. 1449-1472.

— "Modélisation des normes et normativité des modèles – Le caractère normatif ambivalent du Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE en droit international public", *Revue belge de droit international*, vol. 42, núm. 1, 2009, págs. 212-239.

— "The Court of Justice and the OECD Model Tax Conventions or the Uncertainties of the Distinction between Hard Law, Soft Law and No Law in the European Case Law", *Intertax*, vol. 40, núm. 1, 2012, págs. 2-12.

DUPLESSIS, Isabelle, "Le vertige et la soft law: Réactions doctrinales en Droit International", *Revue québécoise de droit international*, núm. fuera de serie (*Études en hommage à la Professeure Katia Boustany*), 2007, págs. 245-268.

DUPUY, Pierre-Marie, "Soft Law and the International Law of the Environment", *Michigan Journal of International Law*, vol. 12, núm. 2, 1991, págs. 420-435.

— "Formation of Customary International Law and General Principles", en BODANSKY, Daniel; BRUNNÉE, Jutta; HEY, Ellen (eds.), *The Oxford Handbook of International Environmental Law*, Oxford University Press, Oxford, 2008, págs. 449-466.

DUPUY, René Jean, "Declaratory Law and Programmatory Law: From Revolutionary Custom to "Soft Law"", en AKKERMAN, Robert J.; VAN KRIEKEN, Peter J.; PANNENBORG, Charles O. (eds.), *Declarations on Principles – A Quest for Universal Peace*, A.W. Sijthoff, Leiden, 1977, págs. 247-257.

DURNER, Wolfgang, *Common Goods – Statusprinzipien von Umweltgütern im Völkerrecht*, Nomos, Baden-Baden, 2000.

DUSS, Marco; SCHÄR, Daniel, "Kreisschreiben 50:50 – Kritik einer vernünftigen Praxis", *IFF Praxis Forum für Steuerrecht*, núm. 2002/2, 2002, págs. 114-127.

EDEN, Lorraine, *Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America*, University of Toronto Press, Toronto, 1998.

EDEN, Lorraine; DACIN, M. Tina; Wan, William P., "Standards across borders: crossborder diffusion of the arm's length standard in North America", *Accounting, Organization and Society*, vol. 26, 2001, págs. 1-23.

EDEN, Lorraine; KUDRLE, Robert T., "Tax Havens: Renegade States in the International Tax Regime", *Law & Policy*, vol. 27, núm. 1, 2005, págs. 100-127.

EHRICKE, Ulrich, ""Soft Law": Aspekte einer neuen Rechtsquelle", *Neue Juristische Wochenschrift*, vol. 42, núm. 31, 1989, págs. 1906-1908.

EHRLICH, Isaac; POSNER, Richard A., "An Economic Analysis of Legal Rulemaking", *The Journal of Legal Studies*, vol. 3, núm. 1, 1974, págs. 257-286.

EISELEN, Sieg, "Globalization and harmonization of international trade law", en FAURE, Michael; VAN DER WALT, André (eds.), *Globalization and Private Law - The Way Forward*, Edward Elgar, Cheltenham, 2010, págs. 97-136.

ELIAS, Taslim Olawale, "Modern Sources of International Law", en FRIEDMAN, Wolfgang; HENKIN, Louis; LISSITZYN, Oliver (eds.), *Transnational Law in a*

Changing Society: Essays in Honor of Philip C. Jessup, Columbia University Press, Nueva York, 1972, págs. 34-69.

ELIAS, Olufemi; LIM, Chin, ""General Principles of Law", "Soft" Law and the Identification of International Law", *Netherlands Yearbook of International Law*, vol. 28, 1997, págs. 3-49.

ELLIS, Maarten J., "The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – Response to Prof. Dr Klaus Vogel", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, núm. 12, 2000, págs. 617-618.

— "The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process – Response to David Ward", *Bulletin for International Taxation*, vol. 60, núm. 3, 2006, págs. 103-104.

ENGELEN, Frank, *Interpretation of Tax Treaties under International Law: A Study of Articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties and their Application to Tax Treaties*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2004.

— "Some Observations on the Legal Status of the Commentaries on the OECD Model", *Bulletin for International Taxation*, vol. 60, núm. 3, 2006, págs. 105-109.

— "How "acquiescence" and "estoppel" can operate to the effect that the states parties to a tax treaty are legally bound to interpret the treaty in accordance with the Commentaries on the OECD Model Tax Convention", en DOUMA, Sjoerd; ENGELEN, Frank (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2008, págs. 51-72.

ESKINAZI, Ray, "South Africa", *Cahiers de Droit Fiscal*, vol. 78a (Interpretation of double taxation conventions), 1993, págs. 545-558.

EUROPEAN COMMISSION / PRICEWATERHOUSECOOPERS, *Transfer pricing and developing countries – Final Report*, 2011. Disponible en http://ec.europa.eu/europeaid/what/economic-support/taxation/index_en.htm.

FALCÓN Y TELLA, Ramón; PULIDO GUERRA, Elvira, *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2010.

FALK, Richard A., "On the Quasi-Legislative Competence of the General Assembly", *The American Journal of International Law*, vol. 60, núm. 4, 1966, págs. 782-791.

FALK, Richard, *Zur Debatte um Steueroasen: Der Fall Luxemburg – Fragen aus entwicklungspolitischer Sicht*, Cercle de Coopération des ONG de Développement au Luxembourg a.s.b.l., Luxemburgo, 2009.

FASTENRATH, Ulrich, *Lücken im Völkerrecht: Zu Rechtscharakter, Quellen, Systemzusammenhang, Methodenlehre und Funktionen des Völkerrechts*, Duncker & Humblot, Berlín, 1991.

— "Relative Normativity in International Law", *European Journal of International Law*, vol. 4, núm. 3, 1993, págs. 305-340.

FAVI, Linda, "Italy", en MAISTO, Guglielmo (ed.), *Courts and Tax Treaty Law*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2007, págs. 277-310.

FAWCETT, James E. S., "The Legal Character of International Agreements", *British Year Book of International Law*, vol. 30, 1953, págs. 381-400.

FEINBERG, M. S., "United States Views on Selected Aspects of Developing Country Tax Treaty Issues", en *Double Taxation Treaties Between Industrialised and Developing Countries; OECD and UN Models, a Comparison – Proceedings of a Seminar held in Stockholm in 1990 during the 44th Congress of the International Fiscal Association*, Kluwer, Deventer, 1992, págs. 39-46.

FIGUEROA, A. H., "Comprehensive Tax Treaties", en *Double Taxation Treaties Between Industrialised and Developing Countries; OECD and UN Models, a Comparison – Proceedings of a Seminar held in Stockholm in 1990 during the 44th Congress of the International Fiscal Association*, Kluwer, Deventer, 1992, págs. 9-13.

FISCHER, Klemens H., "Die Legitimation von supranationalen Organisationen", *Zeitschrift für öffentliches Recht*, vol. 62, 2007, págs. 323-370.

FITZMAURICE, Gerald G., "Some Problems Regarding the Formal Sources of International Law", *Symbolae Verzijl*, 1958, págs. 153-176.

FITZMAURICE, Malgosia, "The Practical Working of the Law of Treaties", en EVANS, Malcom D. (ed.), *International Law*, 2ª edición, Oxford University Press, Oxford, 2006, págs. 187-213.

FLICK, Hans, "Recht und Gerechtigkeit im internationalen Steuerrecht", *Finanz-Rundschau*, vol. 43, núm. 9, 1961, págs. 171-174.

FLORET SILVA XAVIER, Manoela, "Tax Treaty Policy in Latin America", en STEFANER, Marcus; ZÜGER, Mario (eds.), *Tax Treaty Policy and Development*, Linde, Viena, 2005, págs. 201-220.

FRANCIONI, Francesco, "International Codes of Conduct for Multinational Enterprises: An Alternative Approach", *Italian Yearbook of International Law*, vol. 3, 1977, págs. 143-170.

FRANCK, Thomas M., "Legitimacy in the International System", *American Journal of International Law*, vol. 82, núm. 4, 1988, págs. 705-759.

GALLI, Giovanni B.; MIRAULO, Anna, "Italy", *Cahiers de Droit Fiscal*, vol. 78a (Interpretation of double taxation conventions), 1993, págs. 385-405.

GARCÍA NOVOA, César, "Interpretación de los convenios de doble imposición internacional", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 131, 2006, págs. 503-562.

— "La Convención de Viena y la interpretación de los Convenios de Doble Imposición", en SERRANO ANTÓN, Fernando; SIMÓN ACOSTA, Eugenio; TAVEIRA TORRES, Heleno (dirs.), *Fiscalidad y Globalización*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2012, págs. 757-786.

GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, "La cooperación administrativa internacional en materia tributaria en los albores del siglo XXI", *Revista de Información Fiscal*, núm. 71, 2005, págs. 81-105.

— "Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición", *Crónica Tributaria*, núm. 133, 2009, págs. 101-123.

GASSNER, Wolfgang, "Die rechtliche Bewältigung von Soft Law – Zusammenfassende Schlussworte", en LANG, Michael; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus, *Soft Law in der Praxis*, Linde, Viena, 2005, págs. 155-156.

GAUTIER, Philippe, "Convention de Vienne de 1969, Article 2 – Expressions employées", en CORTEN, Olivier ; KLEIN, Pierre (dirs.), *Les Conventions de Vienne sur le Droit des Traités – Commentaire article par article*, Bruylant, Bruselas, 2006, págs. 45-80.

GERSEN, Jacob E.; POSNER, Eric A., "Soft Law: Lessons from Congressional Practice", *Stanford Law Review*, vol. 61, núm. 3, 2008, págs. 573-627.

GOLD, Joseph, "Strengthening the Soft International Law of Exchange Arrangements", *The American Journal of International Law*, vol. 77, núm. 3, 1983, págs. 443-489.

GOLDEMBERG, Cecilia, "Reflexiones sobre precios de transferencia a partir del fallo "Aventis Pharma"", *Doctrina Tributaria Errepar*, vol. 31, núm. 367, 2010, págs. 893-904.

GOLDSMITH, Jack L.; POSNER, Eric A., "International Agreements: A Rational Choice Approach", *Virginia Journal of International Law*, vol. 44, núm. 1, 2003, págs. 113-143.

GOLDMANN, Matthias, "Inside Relative Normativity: From Sources to Standard Instruments for the Exercise of International Public Authority", *German Law Journal*, vol. 9, núm. 11, 2008, págs. 1865-1908.

GOLDMANN, Matthias, "We Need to Cut Off the Head of the King: Past, Present and Future Approaches to International Soft Law", *Leiden Journal of International Law*, vol. 25, núm. 2, 2012, págs. 335-368.

GÓMEZ-BALLINA, Rodrigo, "The Relevance of the Commentaries to the OECD-MC for the Interpretation of Tax Treaties", en SCHILCHER, Michael; WENINGER, Patrick (eds.), *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, Linde, Viena, 2008, págs. 91-115.

GORDON, Richard K., "On the Use and Abuse of Standards for Law: Global Governance and Offshore Financial Centers", *North Carolina Law Review*, vol. 88, 2010, págs. 501-594.

GRAETZ, Michael, "The David R. Tillinghast Lecture – Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies", *Tax Law Review*, vol. 54, núm. 3, 2001, págs. 261-336.

GRAETZ, Michael; O'HEAR, Michael, "The Original Intent of U.S. International Taxation", *Duke Law Journal*, vol. 46, núm. 5, 1997, págs. 1021-1109.

GREEN, Robert A., "Antilegalistic Approaches to Resolving Disputes between Governments: A Comparison of the International Tax and Trade Regimes", *The Yale Journal of International Law*, vol. 23, núm. 1, 1998, págs. 79-139.

GRIBNAU, Hans, "Soft Law and Taxation: EU and International Aspects", *Legisprudence*, vol. II, núm. 2, 2008, págs. 67-117.

GRUCHALLA-WESIERSKI, Tadeusz, "A Framework for Understanding "Soft Law"", *McGill Law Journal*, vol. 30, núm. 1, 1984, págs. 37-88.

GUTMANN, Daniel, "Tax Treaty Interpretation in France", en LANG, Michael (ed.), *Tax Treaty Interpretation,* Linde, Viena, 2001, págs. 95-117.

GUZMAN, Andrew T., "The Design of International Agreements", *European Journal of International Law*, vol. 16, núm. 4, 2005, págs. 579-612.

GUZMAN, Andrew T.; MEYER, Timothy L., "International Soft Law", *Journal of Legal Analysis*, vol. 2, núm. 1, 2010, págs. 171-222.

HAHN, Hugo J.; WEBER, Albrecht, *Die OECD, Organisation für Wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1976.

HAMAEKERS, Hubert, "Arm's Length – How Long?", en *International and Comparative Taxation – Essays in Honour of Klaus Vogel*, Kluwer, Londres, 2002, págs. 29-52.

HANDL, G. F.; REISMAN, W. M.; SIMMA, B.; DUPUY, P. M.; CHINKIN, C., "A Hard Look at Soft Law", en *American Society of International Law – Proceedings*, vol. 82, 1988, págs. 371-393, reimprimido en FATOUROS, A. A. (ed.), *Transnational Corporations: The International Legal Framework*, Routledge, Londres, 1994, págs. 333-361.

HARDECK, Inga, "Die Empfehlungen der OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen im Bereich der Besteuerung", *Internationales Steuerrecht*, vol. 20, núm. 24, 2011, págs. 933-939.

HART, Herbert L. A., *The Concept of Law*, 2ª ed., Oxford University Press, Oxford, 1997.

HEINRICH, Johannes; MORITZ, Helmut, "Interpretation of Tax Treaties – Austria", *European Taxation*, vol. 40, núm. 4, 2000, págs. 142-152.

HELLERSTEIN, Walter, "The Case for Formulary Apportionment", *International Transfer Pricing Journal*, vol. 12, núm. 3, 2005, págs. 103-111.

HEUCHEMER, Claus, *Das Doppelbesteuerungsproblem in völkerrechtlicher Sicht*, Dissertationsdruck Blasaditsch GmbH, Augsburg, 1974.

HEUSEL, Wolfgang, *"Weiches" Völkerrecht: eine vergleichende Untersuchung typischer Erscheinungsformen*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1991.

HILLGENBERG, Hartmut, "A Fresh Look at Soft Law", *European Journal of International Law*, vol. 10, núm. 3, 1999, págs. 499-515.

HO, Daniel E., "Compliance with International Soft Law: Why do Countries Implement the Basle Accord?", *Journal of International Economic Law*, vol. 5, núm. 3, 2002, págs. 647-688.

HOFBAUER, Ines, "Tax Treaty Interpretation in Austria", en LANG, Michael (ed.), *Tax Treaty Interpretation,* Linde, Viena, 2001, págs. 13-39.

HOFMANN, Alexander, "Austria's New Approach on Banking Secrecy Law and Tax Treaty Policy", *The Dartmouth Law Journal*, vol. 9, núm. 3, 2011, págs. 1-18.

HOLMES, Kevin, *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2007.

HOOF, Godefridus J. H. VAN, *Rethinking the Sources of International Law*, Kluwer, Deventer, 1983.

HORN, Norbert, "Normative Problems of a New International Economic Order", *Journal of World Trade Law*, vol. 16, núm. 2, 1982, págs. 338-351.

HORNER, Frances M., "International Cooperation and Understanding: What's New About the OECD's Transfer Pricing Guidelines", *Miami Law Review*, vol. 50, núm. 3, 1996, págs. 577-595.

HUBER, Matthias; RENTZSCH, Daniel P., "Conference Report: History of Double Taxation Conventions, Rust, 4-7 July 2008", *Intertax*, vol. 36, núm. 11, 2008, págs. 533-541.

HUESA VINAIXA, Rosario, *El nuevo alcance de la "opinio iuris" en el Derecho Internacional contemporáneo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1991.

HUESA VINAIXA, Rosario, "El impacto de los regímenes especiales en las fuentes del Derecho Internacional", en RODRIGO, Ángel J.; GARCÍA, Caterina (eds.), *Unidad y pluralismo en el Derecho Internacional Público y en la comunidad internacional*, Tecnos, Madrid, 2011, págs. 177-191.

HÜLSSE, Rainer, "From paradise to brand – Liechtenstein's metaphorical struggle with globalisation", *Journal of Language and Politics*, vol. 8, núm. 1, 2009, págs. 112-135.

IDA, Ryuichi, "Formation des normes internationales dans un monde en mutation: critique de la notion de soft law", en *Le droit international au service de la paix, de la justice et du développement*, Pedone, París, 1991, págs. 333-340.

IDOT, Laurence, "À propos de l'internationalisation du droit – Réflexions sur la *soft law* en droit de la concurrence", en AZZI, Tristan *et al*. (eds.), *Vers de nouveaux équilibres entre ordres juridiques – Liber amicorum Hélène Gaudemet-Tallon*, Dalloz, París, 2008, págs. 85-118.

INGELSE, Chris, "Soft Law?", *Polish Yearbook of International Law*, vol. 20, 1993, págs. 75-90.

IRISH, Charles R., "International Double Taxation Agreements and Income Taxation at Source", *International and Comparative Law Quarterly*, vol. 23, núm. 2, 1974, págs. 292-316.

JACOBSSON, Kerstin, "Between Deliberation and Discipline: Soft Governance in EU Employment Policy", en MÖRTH, Ulrika (ed.), *Soft Law in Governance and Regulation: An Interdisciplinary Analysis*, Edward Elgar, Cheltenham (Reino Unido), Northamptom (Estados Unidos), 2004, págs. 81-102.

JACOBY, Sigrid, *Allgemeine Rechtsgrundsätze: Begriffsentwicklung und Funktion in der Europäischen Rechtsgechichte*, Duncker & Humblot, Berlín, 1997.

JENNINGS, Robert Y., "What is International Law and how do we tell it when we see it?", *Schweizerisches Jahrbuch für Internationales Recht*, vol. 37, 1981, págs. 59-88.

JIMÉNEZ GARCÍA, Francisco, *Los comportamientos recíprocos en Derecho Internacional: A propósito de la aquiescencia, el estoppel y la confianza legítima*, Editorial Dilex, Paracuellos del Jarama, 2002.

JOGARAJAN, Sunita, "Prelude to the International Tax Treaty Network: 1815-1914 Early Tax Treaties and the Conditions for Action", *Oxford Journal of Legal Studies*, vol. 31, núm. 4, 2011, págs. 679-707.

JOHANNESEN, Niels, "Taxing hidden wealth – lessons for policy making", *EUI Working Papers RSCAS*, núm. 2012/25, 2012.

JUNNE, G. C. A., "International organizations in a period of globalization: New (problems of) legitimacy", en COICAUD, Jean-Marc; HEISKANEN, Veijo (eds.), *The Legitimacy of International Organizations*, The United Nations University, Tokyo, 2001, págs. 189-220.

KAHLER, Miles, "Conclusion: The Causes and Consequences of Legalization", *International Organization*, vol. 54. núm. 3, 2000, págs. 661-683.

KALTENBORN, Markus, "Gibt es einen *numerus clausus* der Rechtsquellen?", *Rechtstheorie*, vol. 34, núm. 4, 2003, págs. 459-486.

KANSAKU, Hiroyuki, "Lex mercatoria als *soft law*", en MURAKAMI, Jurichi; MARUTSCHKE, Hans-Peter; RIESENHUBER, Karl (eds.), *Globalisierung und Recht*, De Gruyter Recht, Berlín, 2007, págs. 141-151.

KAPLOW, Louis, "Rules versus Standards: An Economic Analysis", *Duke Law Journal*, vol. 42, núm. 3, 1992, págs. 557-529.

KARMEL, Roberta S.; KELLY, Claire R., "The Hardening of Soft Law in Securities Regulation", *Brooklyn Journal of International Law*, vol. 34, 2009, págs. 883-951.

KATZ, Stanley I., "United States", *Cahiers de Droit Fiscal*, vol. 78a (Interpretation of double taxation conventions), 1993, págs. 615-660.

KELLER, Helen, "Codes of Conduct and their Implementation: the Question of Legitimacy", en WOLFRUM, Rüdiger; RÖBEN, Volker (eds.), *Legitimacy in International Law*, Springer, Heidelberg, 2008, págs. 219-298.

KELSEN, Hans, *Reine Rechtslehre: Einleitung in die Rechtswissenschaftliche Problematik*, 2ª reimpresión de la 1ª edición de 1934, Scientia Verlag, Aalen, 1994.

— *Principles of International Law*, 2ª edición revisada, Holt, Rinehart and Winston, Inc., Nueva York, 1967.

KEMMEREN, Eric C. C. M., "Sources of EU Law for European Tax Integration: Well-Known and Alternative Legal Instruments", en WEBER, Dennis (ed.), *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration: Primary Law, Secondary Law, Soft Law, Coordination, Comitology and their Relationship*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2010, págs. 29-49.

KENNEDY, David, "The Sources of International Law", *American University Journal of International Law and Policy*, vol. 2, núm. 1, 1987, págs. 1-96.

KHOO, Joanna, "China's Evolution as a Capital Exporter: A Shift in Tax Treaty Policy?", *Hong Kong Law Journal*, vol. 37, núm. 3, 2007, págs. 891-917.

KIRTON, John J.; TREBILCOCK, Michael J. (eds.), *Hard Choices, Soft Law: Voluntary Standards in Global Trade, Environment and Social Governance*, Ashgate, Aldershot, 2004.

KISS, Alexandre; SHELTON, Dinah, *Guide to International Environmental Law*, Martinus Nijhoff Publishers, Leiden, 2007.

KLABBERS, Jan, *The Concept of Treaty in International Law*, La Haya, Kluwer Law International, 1996.

— "The Redundancy of Soft Law", *Nordic Journal of International Law*, vol. 65, núm. 2, 1996, págs. 167-182.

— "The Undesirability of Soft Law", *Nordic Journal of International Law*, vol. 67, núm. 4, 1998, págs. 381-391.

— "Institutional Ambivalence by Design: Soft Organizations in International Law", *Nordic Journal of International Law*, vol. 70, núm. 3, 2001, págs. 403-421.

— *An Introduction to International Institutional Law*, Cambridge University Press, Cambridge, 2002.

KNAUFF, Matthias, *Der Regelungsverbund: Recht und Soft Law im Mehrebenensystem*, Mohr Siebeck, Tübingen, 2010.

KÖNZ, Peider, *Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD)*, Otto Schwartz & Co., Göttingen, 1966.

KOREMENOS, Barbara, "Loosening the Ties that Bind: A Learning Model of Agreement Flexibility", *International Organization*, vol. 55, núm. 2, 2001, págs. 289-325.

KOSTERS, Bart, "The United Nations Model Tax Convention and its Recent Developments", *Asia-Pacific Tax Bulletin*, vol. 5, núm. 1, 2004, págs. 4-11.

KRAGEN, Adrian A., "Double Taxation Treaties: The OECD Draft", *California Law Review*, vol. 52, núm. 2, 1964, págs. 306-333.

— "Avoidance of International Double Taxation Arising From Section 482 Reallocations", *California Law Review*, vol. 60, núm. 6, 1972, págs. 1493-1517.

KRASNER, Stephen D., "Structural causes and regime consequences: regimes as intervening variables", *International Organization*, vol. 26, núm. 2, 1982, págs. 185-205.

KRATZSCH, Susanne, *Rechtsquellen des Völkerrechts außerhalb von Artikel 38 Absatz 1 IGH-Statut*, Köhler-Druck, Tübingen, 2000.

KUDRLE, Robert T., "The OECD's Harmful Tax Competition Initiative and the Tax Havens: From Bombshell to Damp Squib", *Global Economy Journal*, vol. 8, núm. 1, 2008, págs. 1-23.

— "Tax Policy in the OECD: Soft Governance Gets Harder", en MARTENS, Kerstin; JAKOBI, Anja P. (eds.), *Mechanisms of OECD Governance: International Incentives for National Policy-Making?*, Oxford University Press, Oxford, 2010, págs.75-97.

KUDRLE, Robert T.; EDEN, Lorraine, "The Campaign Against Tax Havens: Will It Last? Will It Work?", *Stanford Journal of Law, Business & Finance*, vol. 9, 2003, págs. 37-68.

LACHS, Manfred, "Some Reflections on Substance and Form in International Law", en FRIEDMAN, Wolfgang; HENKIN, Louis; LISSITZYN, Oliver (eds.), *Transnational Law in a Changing Society: Essays in Honor of Philip C. Jessup*, Columbia University Press, Nueva York, 1972, págs. 99-112.

LALL, Sanjaya, "Transfer Pricing and Developing Countries: Some Problems of Investigation", *World Development*, vol. 7, 1979, págs. 59-71.

LAMONT, Howard, "Multinational Enterprise, Transfer Pricing and the 482 Mess", *Columbia Journal of Transnational Law*, vol. 14, núm. 3, 1975, págs. 383-433.

LAMPREAVE MÁRQUEZ, Patricia: "El *soft law* y sus implicaciones en la política fiscal de la UE", *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, núm. 5/2011, 2011, págs. 3-15.

LANG, Michael, "Austria", *Cahiers de Droit Fiscal*, vol. 78a (Interpretation of double taxation conventions), 1993, págs. 197-220.

— "Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Not to Affect the Interpretation of Previously Concluded Tax Treaties", *Intertax*, vol. 25, núm. 1, 1997, págs. 7-9.

— "Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Österreichs", en LANG, Michael (ed.), *Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Deutschlands, der Schweiz und Österreichs*, Linde, Viena, 1998, págs. 117-135.

— "Vermeidung der Doppelbesteuerung und der doppelten Nichtbesteuerung als Auslegungsmaxime für Doppelbesteuerungsabkommen?", en HAARMANN, Wilhelm (ed.), *Auslegung und Andwendung von Doppelbesteuerungsabkommen*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Colonia, 2004, págs. 83-99.

LANG, Michael; BRUGGER, Florian, "The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation", *Australian Tax Forum*, vol. 23, núm. 7, 2008, págs. 95-108.

LANGBEIN, Stanley I., "The Unitary Method and the Myth of Arm's Length", *Tax Notes*, vol. 30, 1986, págs. 625-681.

LAPORTA SAN MIGUEL, Francisco J., "Gobernanza y *soft law*: nuevos perfiles jurídicos de la sociedad internacional", en RUIZ MIGUEL, Alfonso (dir.), *Entre Estado y*

Cosmópolis: Derecho y justicia en un mundo global, Trotta, Madrid, 2014, págs. 41-82.

LARIN, Gilles; DIEBEL, Alexandra, "The Swiss Twist: The Exchange-of-Information Provisions of the Canada-Switzerland Protocol", *Canadian Tax Journal*, vol. 60, núm. 1, 2012, págs. 1-54.

LEARY, Virginia, "Nonbinding Accords in the Field of Labor", en BROWN WEISS, Edith (ed.), *International Compliance with Nonbinding Accords*, The American Society of International Law, Washington, 1997, págs. 247-264.

LEE, Lawrence L. C., "The Basle Accords as Soft Law: Strengthening International Banking Supervision", *Virginia Journal of International Law*, vol. 39, núm. 1, 1998, págs. 1-40.

LEHNER, Moris, "Die Rolle des Parlaments beim Zustandekommen von Doppelbesteuerungsabkommen", en BIRK, Dieter; KIRCHHOF, Paul; LEHNER, Moris (eds.), *Steuern im Verfassungsstaat – Symposion zu Ehren von Klaus Vogel aus Anlaβ seines 65. Geburtstags*, C. H. Beck, Múnich, 1996, págs. 95-116.

LENNARD, Michael, "The Purpose and Current Status of the United Nations Tax Work", *Asia-Pacific Tax Bulletin*, vol. 14, núm. 1, 2008, págs. 23-30.

— "The UN Model Tax Convention as Compared with the OECD Model Tax Conventions – Current Points of Difference and Recent Developments", *Asia-Pacific Tax Bulletin*, vol. 15, núm. 1, 2009, págs. 4-11.

LEPARD, Brian D., "Is the United States Obligated to Drive on the Right? A Multidisciplinary Inquiry into the Normative Authority of Contemporary International Law using the Arm's Length Standard as a Case Study", *Duke Journal of Comparative and International Law*, vol. 10, núm. 1, 1999, págs. 43-180.

LESAGE, Dries, "Taxation and the 2008 UN Follow-up Conference on Financing for Development: Policy Recommendations", *Studia Diplomatica – The Brussels Journal of International Relations*, vol. 61, núm. 2, 2008, págs. 133-149.

LINDE, Stephen A., "Regulation of Transfer Pricing in Multinational Corporations: An International Perspective", *New York University Journal of Law and Politics*, vol. 10, núm. 1, 1977, págs. 67-123.

LINDERFALK, Ulf, "Is the hierarchical structure of articles 31 and 32 of the Vienna Convention real or not? Interpreting the rules of interpretation", *Netherlands International Law Review*, vol. 54, núm. 1, 2007, págs. 133-154.

LIPSON, Charles, "Why are some International Agreements Informal?", *International Organization*, vol. 45, núm. 4, 1991, págs. 495-538.

LOCHER, Peter, "Switzerland", *Cahiers de Droit Fiscal*, vol. 78a (Interpretation of double taxation conventions), 1993, págs. 573-595.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María, "La estructuración del Derecho Financiero y Tributario Internacional y Comunitario", *Crónica Tributaria*, núm. 125, 2007, págs. 39-47.

— *Principios básicos de fiscalidad internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2010.

MACGIBBON, I. C., "Estoppel in International Law", *International and Comparative Law Quarterly*, vol. 7, núm. 3, 1958, págs. 468-513.

MADERE, Glenn L., "International Pricing: Allocation Guidelines and Relief From Double Taxation", *Texas International Law Journal*, vol.10, núm. 1, 1975, págs. 108-137.

MAISTO, Guglielmo, "The Observations on the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 59, núm. 1, 2005, págs. 14-19.

MALINTOPPI, Antonio, *Le raccomandazioni internazionali*, Dott. A. Guiffrè Editore, Milán, 1958.

MARCUSSEN, Martin, "OECD Governance through Soft Law", en MÖRTH, Ulrika (ed.), *Soft Law in Governance and Regulation: An Interdisciplinary Analysis*, Edward Elgar, Cheltenham (Reino Unido), Northamptom (Estados Unidos), 2004, págs. 103-126.

— "The Organization for Economic Cooperation and Development as ideational artist and arbitrator – Reality or dream?", en REINALDA, Bob; VERBEEK, Bertjan (eds.), *Decision Making within International Organizations*, Routledge, Londres, 2004, págs. 90-105.

— "Multilateral surveillance and the OECD: playing the idea game", en ARMINGEON, Klaus; BEYELER, Michelle (eds.), *The OECD and European Welfare States*, Edward Elgar, Cheltenham, 2004, págs. 13-31.

MAREK, Krystyna, "Sur la notion de progrès en Droit International", *Schweizerisches Jahrbuch für internationales Recht*, vol. 38, 1982, págs. 17-39.

MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo, "Overview of law on transfer pricing: Brazil", *International Transfer Pricing Journal*, vol. 15, núm. 4, 2008, págs. 191-193.

MARKS, Susan, "Democracy and international governance", en COICAUD, Jean-Marc; HEISKANEN, Veijo (eds.), *The Legitimacy of International Organizations*, The United Nations University, Tokyo, 2001, págs. 47-67.

MARQUIER, Julia, *Soft law: Das Beispiel des OSZE-Prozesses – Ein Beitrag zur völkerrechtlichen Rechtsquellenlehre*, Druckerei Schwarz, Bonn, 2004.

MARTENS, Kerstin; JAKOBI, Anja P., "Introduction: The OECD as an Actor in International Politics", en MARTENS, Kerstin; JAKOBI, Anja P. (eds.), *Mechanisms of OECD Governance: International Incentives for National Policy-Making?*, Oxford University Press, Oxford, 2010, págs. 1-25.

MARTHA, Rutsel Silvestre J., *The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1989.

MARTIN, Antoine, *L'estoppel en Droit International Public, Précédé d'un aperçu de la théorie de l'estoppel en Droit anglais*, Editions A. Pedone, París, 1979.

MARTIN, Phillippe, "Courts and Tax Treaties in Civil Law Countries", en MAISTO, Guglielmo (ed.), *Courts and Tax Treaty Law*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2007, págs. 81-98.

MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., *Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community: an Institutional and Procedural Analysis*, Kluwer, Londres, 1999.

— "Los comentarios al MC OCDE: su incidencia en el sistema de fuentes del derecho tributario y sobre los derechos de los contribuyentes", en CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (coord.), *Fiscalidad del no residente: aspectos conflictivos*, CISS-Wolters Kluwer, Valencia, 2007, págs. 44-62.

— "El artículo 17 MC OCDE y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010 (o sobre cómo no aplicar los convenios para la eliminación de la doble imposición y por qué el art. 17 MC OCDE debería ser eliminado)", *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 15-16/2011, versión disponible en la base de datos *Westlaw.es*.

MASSONE, Miguel, "Chile - Transfer Pricing Legislation: Evaluation Ten Years after Enactment", *International Transfer Pricing Journal*, vol. 18, núm. 4, 2011, págs. 274-288.

MAUPAIN, Francis, "International Labor Organization Recommendations and Similar Instruments", en SHELTON, Dinah (ed.), *Commitment and Compliance*, Oxford University Press, Oxford, 2000, págs. 372-393.

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

MCADAMS, Richard H., "A Focal Point Theory of Expressive Law", *Virginia Law Review*, vol. 86, 2000, págs. 1649-1729.

MCINTYRE, Michael J., "Options for Greater International Coordination and Cooperation in the Tax Treaty Area", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 56, núm. 6, 2002, págs. 250-253.

— "How to End the Charade of Information Exchange", *Tax Notes International*, vol. 56, núm. 4, 2009, págs. 255-268.

— "Identifying the New International Standard for Effective Information Exchange", en LANG, Michael *et al*. (eds.), *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, IBDF, Ámsterdam, 2010, págs. 481-516.

MCLAREN, John, "The OECD's "harmful tax competition" project: Is it international tax law?", *Australian Tax Forum*, vol. 24, núm. 3, 2009, págs. 421-454.

MCLURE, Charles E., "Source-Based Taxation and Alternatives to the Concept of Permanent Establishment", en CANADIAN TAX FOUNDATION (ed.), *2000 World Tax Conference Report*, Toronto, 2001, págs. 6:1-6:15.

— "Globalization, Tax Rules and National Sovereignty", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 55, núm. 8, 2001, págs. 328-341.

— "Legislative, Judicial, Soft Law, and Cooperative Approaches to Harmonizing Corporate Income Taxes in the US and the EU", *The Columbia Journal of European Law*, vol. 14, núm. 3, 2008, págs. 377-416.

MCNAIR, Arnold D., "The General Principles of Law Recognized by Civilized Nations", *British Year Book of International Law*, vol. 33, 1957, págs. 1-19.

MEDINA ZAPATA, Eduardo, "The Impact of the OECD on Tax Treaties", en STEFANER, Marcus; ZÜGER, Mario (eds.), *Tax Treaty Policy and Development*, Linde, Viena, 2005, págs. 105-125.

MEINZER, Markus, "The Creeping Futility of the Global Forum's Peer Reviews", *Tax Justice Briefing*, marzo, 2012, págs. 1-25.

MENDELSON, Maurice, "The International Court of Justice and the sources of international law", en LOWE, Vaughan; FITZMAURICE, Malgosia (eds.), *Fifty Years of the International Court of Justice*, Cambridge University Press, Cambridge, 1996, págs. 63-89.

— "The Formation of Customary International Law", *Recueil des Cours*, vol. 272, 1998, págs. 159-410.

MESSERE, Ken, "Expansion of the OECD's Tax Activities", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 57, núm. 2, 2003, págs. 75-81.

MEYER, Timothy, "Soft Law as Delegation", *Fordham International Law Journal*, vol. 32, núm. 3, 2009, págs. 888-942.

MICHELSEN, Aage, "Polycentry in the Sources of Tax Law", en ANDERSSON, Krister; MELZ, Peter; SILFVERBERG, Christer (eds.), *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*, Kluwer Law International y Norstedtd Juridik AB, Londres y Estocolmo, 2001, págs. 173-186.

MISSBACH, Andreas, "Die Schweiz als Steueroase: Anatomie eines Sonderfalls", *PROKLA – Zeitschrift für kritische Sozialwissenschaft*, núm. 154, 2009, págs. 101-117.

MÖLLERS, Thomas M.J., "Sources of Law in European Securities Regulation: Effective Regulation, Soft Law and Legal Taxonomy from Lamfalussy to Larosière", *European Business Organization Law Review*, vol. 11, núm. 3, 2010, págs. 379-407.

MORRISON, Jason; ROTH-ARRIAZA, Naomi, "Private and Quasi-Private Standard Setting", en BODANSKY, Daniel; BRUNNÉE, Jutta; HEY, Ellen (eds.), *The Oxford Handbook of International Environmental Law*, Oxford University Press, Oxford, 2008, págs. 498-527.

MÖRTH, Ulrika, "Conclusions", en MÖRTH, Ulrika (ed.), *Soft Law in Governance and Regulation: An Interdisciplinary Analysis*, Edward Elgar, Cheltenham (Reino Unido), Northamptom (Estados Unidos), 2004, págs. 191-200.

MOSLER, Hermann, "Völkerrecht als Rechtsordnung", *Zeitschrift für öffentliches Recht und Völkerrecht*, vol. 36, 1976, págs. 40-49.

MÖSSNER, Jörg Manfred, "Zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen", en BÖCKSTIEGEL, Karl-Heinz *et al*. (eds.), *Völkerrecht, Recht der Internationalen Organisationen, Weltwirtschaftsrecht – Festschrift für Ignaz Seidl-Hohenveldern*, Carl Heymanns Verlag KG, Colonia, 1988, págs. 403-426.

— "Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs", en LANG, Michael (ed.), *Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Deutschlands, der Schweiz und Österreichs*, Linde, Viena, 1998, págs. 19-50.

MOSTACCI, Edmondo, *La* soft law *nel sistema delle fonti: uno studio comparato*, CEDAM, Padua, 2008.

MUGALULA, John, "Anti-Tax Avoidance Provisions under the Income Tax Act CAP 340: A Perspective Analysis", *The Uganda Law Society - Lawyers' Voice*, núm. abril – junio, 2010, págs. 1-14. Disponible en SSRN: http://ssrn.com/abstract=1633890.

MÜLLER, Jörg P., *Vertrauensschutz im Völkerrecht*, Carl Heymanns Verlag KG, Colonia, Berlín, 1971.

MÜNCH, Fritz, "Non-binding agreements", *Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht*, vol. 29, 1969, págs. 1-11.

MUTÉN, Leif, "Double taxation conventions between industrialised and developing countries", en *Double Taxation Treaties Between Industrialised and Developing Countries; OECD and UN Models, a Comparison – Proceedings of a Seminar held in Stockholm in 1990 during the 44th Congress of the International Fiscal Association*, Kluwer, Deventer, 1992, págs. 3-8.

NASSER, Salem H., *Sources and Norms of International Law: A Study on Soft Law*, Galda + Wilch Verlag, Glienicke, Berlín, 2008.

NEIGHBOUR, John; OWENS, Jeffrey, "Transfer Pricing in the New Millennium: Will the Arm's Length Principle Survive?", *George Mason Law Review*, vol. 10, núm. 4, 2002, págs. 951-958.

NEUHOLD, Hanspeter, "The Inadequacy of Law-Making by International Treaties: "Soft Law" as an alternative?", en WOLFRUM, Rüdiger; RÖBEN, Volker, *Developments of International Law in Treaty Making*, Springer, Berlín, 2005, págs. 39-52.

— "Legitimacy: A Problem in International Law and for International Lawyers?", en WOLFRUM, Rüdiger; RÖBEN, Volker (eds.), *Legitimacy in International Law*, Springer, Heidelberg, 2008, págs. 333-351.

NOCETE CORREA, Francisco José, "El diverso alcance del *soft law* como instrumento interpretativo en la fiscalidad internacional y europea", *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, núm. 1/2011, 2011, págs. 51-62.

O'CONNELL, Mary Ellen, "The Role of Soft Law in a Global Order", en SHELTON, Dinah (ed.), *Commitment and Compliance*, Oxford University Press, Oxford, 2000, págs. 100-114.

OLIVER, J. David B., "The OECD Model and Non-Member Countries", *Intertax*, vol. 25, núm. 5, 1997, págs. 178-179.

OLIVIER, Michèle, "The Relevance of "Soft Law" as a Source of International Human Rights", *The Comparative and International Law Journal of Southern Africa*, vol. 35, núm. 3, 2002, págs. 289-307.

ONGWAMUHANA, Kibuta, *The Taxation of Income from Foreign Investments: A Tax Study of Some Developing Countries*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, Boston, 1991.

OPPENHEIM, Lassa F., *International Law: A Treatise*, 8ª ed., editada por LAUTERPACHT, Hersch, vol. 1, Longmans, Green and Co., Londres, 1955.

OROW, Nabil, "Comparative Approaches to the Interpretation of Double Tax Conventions", *Adelaide Law Review*, vol. 26, 2005, págs. 73-102.

ÖSTERDAHL, Inger, "The ECJ and Soft Law: Who's Afraid of the EU Fundamental Rights Charter?", en MÖRTH, Ulrika (ed.), *Soft Law in Governance and Regulation: An Interdisciplinary Analysis*, Edward Elgar, Cheltenham (Reino Unido), Northamptom (Estados Unidos), 2004, págs. 37-60.

OUGAARD, Morten, "The OECD's Global Role: Agenda-setting and Policy Diffusion", en MARTENS, Kerstin; JAKOBI, Anja P. (eds.), *Mechanisms of OECD Governance: International Incentives for National Policy-Making?*, Oxford University Press, Oxford, 2010, págs. 26-49.

OWENS, Jeffrey, "Curbing Harmful Tax Competition – Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs", *Intertax*, vol. 26, núm. 8-9, 1998, págs. 230-234.

PAGANI, Fabrizio, "Peer Review: A Tool for Co-Operation and Change – An Analysis of an OECD Working Method", OECD, Directorate for Legal Affairs, SG/LEG(2002)1, 2002.

PALAN, Ronen, "Tax Havens and the Commercialization of State Sovereignty", *International Organization*, vol. 56, núm. 1, 2002, págs. 151-176.

PALAO TABOADA, Carlos, *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2004.

PALMA BORGES, Ricardo Henriques DA; MAYMONE RESENDE, Raquel Maria, "Tax Treaty Interpretation in Portugal", en Lang, Michael (ed.), *Tax Treaty Interpretation,* Linde, Viena, 2001, págs. 273-302.

PARAÍSO ROCHA, Roberto, "Brazil", *Cahiers de Droit Fiscal*, vol. 78a (Interpretation of double taxation conventions), 1993, págs. 249-258.

PEETERS, Bernard, "Belgium", *Cahiers de Droit Fiscal*, vol. 78a (Interpretation of double taxation conventions), 1993, págs. 221-248.

PELLET, A., "A New International Legal Order: What Legal Tools for What Changes", en SNYDER, F.; SLINN, P. (ed.), *International Law of Development: Comparative Perspectives,* Professional Books, Abingdon, 1988, págs. 117-135, reimprimido en FATOUROS, A. A. (ed.), *Transnational Corporations: The International Legal Framework*, Routledge, Londres, 1994, págs. 318-332.

PERRIN, Georges J., *Droit international public: Sources, sujets, caractéristiques*, Schulthess Polygraphischer Verlag, Zúrich, 1999.

PERROT, Thomas, "France", en MAISTO, Guglielmo (ed.), *Courts and Tax Treaty Law*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2007, págs. 223-256.

PETERS, Anne, "Typology, Utility and Legitimacy of European Soft Law", en EPINEY, Astrid; HAAG, Marcel; MEINEMANN, Andreas (eds.), *Die Herausforderung von Grenzen: Festschrift für Roland Bieber*, Nomos, Baden-Baden, 2007, págs. 405-428.

PICCIOTTO, Sol, *International Business Taxation: A Study in the Internationalization of Business Regulation*, Quorum Books, Nueva York, 1992.

PIJL, Hans, "The Theory of the Interpretation of Tax Treaties, with Reference to Dutch Practice", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 51, núm. 12, 1997, págs. 539-546.

— "The OECD Commentary as a Source of International Law and the Role of the Judiciary", *European Taxation*, vol. 46, núm. 5, 2006, págs. 216-224.

— "Beyond Legal Bindingness", en DOUMA, Sjoerd; ENGELEN, Frank (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2008, págs. 95-130.

PIRES, Manuel, *International Juridical Double Taxation of Income*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1989.

— "Portugal", *Cahiers de Droit Fiscal*, vol. 78a (Interpretation of double taxation conventions), 1993, págs. 521-536.

— "Quo Vadis International Tax Law?", *Intertax*, vol. 29, núm. 12, 2001, págs. 394-395.

PISTONE, Pasquale, "Tratados Fiscales Internacionales y Soft Law", en GARCÍA NOVOA, César; HOYOS JIMÉNEZ, Catalina (coords.), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Marcial Pons Argentina, Buenos Aires, 2008, págs. 1195-1206.

— "Soft Tax Law: Steering Legal Pluralism towards International Tax Coordination", en WEBER, Dennis (ed.), *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration: Primary Law, Secondary Law, Soft Law, Coordination, Comitology and their Relationship*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2010, págs. 97-114.

— "Tax Treaties with Developing Countries: A Plea for New Allocation Rules and a Combined Legal and Economic Approach", en LANG, Michael *et al*. (eds.), *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, IBFD, Ámsterdam, 2010, págs. 413-439.

PÖLLATH, Reinhard, "Germany", *Cahiers de Droit Fiscal*, vol. 78a (Interpretation of double taxation conventions), 1993, págs. 327-348.

PORTER, Tony; RUBIO VEGA, Verónica, "Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes", en HALE, Thomas; HELD, David (eds.), *Handbook of Transnational Governance – Institutions and Innovations*, Polity Press, Cambridge, 2011, págs. 61-65.

POZZO, Alberto, "L'Interpretazione delle Convenzioni Internazionali contro la Doppia Imposizione", en UCKMAR, Victor (coord.), *Diritto Tributario Internazionale*, Cedam, Padua, 3ª edición, 2005, págs. 145-193.

PREBBLE, John, "New Zealand", *Cahiers de Droit Fiscal*, vol. 78a (Interpretation of double taxation conventions), 1993, págs. 467-496.

PRONTO, Arnold N., "Some Thoughts on the Making of International Law", *The European Journal of International Law*, vol. 19, núm. 3, 2008, págs. 601-616.

PROVODOVÁ, Kateřina, "The Relevance of the OECD Reports for the Interpretation of Tax Treaties", en SCHILCHER, Michael; WENINGER, Patrick (eds.), *Fundamental*

Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation, Linde, Viena, 2008, págs.139-159.

RAAD, Kees VAN, "Interpretation and Application of Tax Treaties by Tax Courts", *European Taxation*, vol. 36, núm. 1, 1996, págs. 3-7.

RADAELLI, Claudio M., "Creating the International Tax Order: Transfer Pricing and the Search for Coordination in International Tax Policy", *EUI Working Papers*, RSC núm. 98/28, 1998.

RAMALLO MASSANET, Juan, "Prólogo" a CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *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. 13-17.

RAUSTIALA, Kal, "Form and Substance in International Agreements", *The American Journal of International Law*, vol. 99, núm. 3, 2005, págs. 581-614.

REESE, Paul D., "United States Tax Treaty Policy Toward Developing Countries: The China Example", *UCLA Law Review*, vol. 35, núm. 2, 1988, págs. 369-398.

REIMER, Ekkehart, "Interpretation of Tax Treaties – Germany", *European Taxation*, vol. 39, núm. 12, 1999, págs. 458-474.

— "Transnationales Steuerrecht", en MÖLLERS, Christoph; VOSSKUHLE, Andreas; WALTER, Christian (eds.), *Internationales Verwaltungsrecht*, Mohr Siebeck, Tübingen, 2007, págs. 181-207.

— "Der Rechtsvergleich im Internationalen Steuerrecht: Fragestellungen und Methoden", en LEHNER, Moris (ed.), *Reden zum Andenken an Klaus Vogel*, C. H. Beck, Múnich, 2010, págs. 89-140.

REINICKE, Wolfgang; WITTE, Martin, "Interdependence, Globalization, and Sovereignty: the Role of Non-binding International Legal Accords", en SHELTON, Dinah (ed.), *Commitment and Compliance*, Oxford University Press, Oxford, 2000, págs. 75-100.

REMIRO BROTÓNS, Antonio, *Derecho Internacional: Curso General*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010.

RIBES RIBES, Aurora, *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, Edersa, Madrid, 2003.

— "Spain", en MAISTO, Guglielmo (ed.), *Courts and Tax Treaty Law*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2007, págs. 333-359.

— "Relatoría nacional de España (Tema I: Interpretación y aplicación de los convenios para evitar la doble imposición internacional)", en SERRANO ANTÓN, Fernando; SIMÓN ACOSTA, Eugenio; TAVEIRA TORRES, Heleno (dirs.), *Fiscalidad y Globalización*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2012, págs. 373-396.

RIEDEL, Eibe, "Standards and Sources. Farewell to the Exclusivity of the Sources Triad in International Law?", *European Journal of International Law*, vol. 2, núm. 2, 1991, págs. 58-84.

— "The Development of International Law: Alternatives to Treaty Making? – International Organizations and Non-State Actors", en WOLFRUM, Rüdiger; RÖBEN, Volker, *Developments of International Law in Treaty Making*, Springer, Berlín, 2005, págs. 301-318.

RING, Diane, "Who is making International Tax Policy?: International Organizations as Power Players in a High Stakes World", *Fordham International Law Journal*, vol. 33, núm. 3, 2009, págs. 649-722.

RIPHAGEN, Willem, "From soft law to *ius cogens* and back", *Victoria University of Wellington Law Review*, vol. 81, núm. 2, 1987, págs. 81-99.

RIVEIRO, Ricardo Enrique, "Relatoría nacional de Argentina (Tema I: Interpretación y aplicación de los convenios para evitar la doble imposición internacional)", en SERRANO ANTÓN, Fernando; SIMÓN ACOSTA, Eugenio; TAVEIRA TORRES, Heleno (dirs.), *Fiscalidad y Globalización*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2012, págs. 177-208.

RIXEN, Thomas, *The Political Economy of International Tax Governance*, Palgrave Macmillan, Houndmills, Basingstoke, Hampshire, 2008.

— "Politicization and Institutional (Non-)Change in International Taxation", *Discussion Paper Wissenschaftszentrum Berlin für Sozialforschung*, núm. SP IV 2008-306, 2008.

RIXEN, Thomas; SCHWARZ, Peter, "Bargaining over the Avoidance of Double Taxation: Evidence from German Tax Treaties", *WZB Economics and Politics Seminar Series*, 2008.

ROBILANT, Anna DI, "Genealogies of Soft Law", *The American Journal of Comparative Law*, vol. 54, núm. 3, 2006, págs. 499-554.

ROCCATAGLIATA, Franco, "The European Commission's Soft-Law Approach and Its Possible Impact on EC Tax Law Interpretation", en PISTONE, Pasquale (ed.), *Legal Remedies in European Tax Law*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2009, págs. 69-87.

ROCHA, Sérgio André, *Interpretation of Double Taxation Conventions – General Theory and Brazilian Perspective*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2009.

RODRÍGUEZ LOSADA, Soraya, *La Interpretación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Suscritos por España*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2012.

ROMSTORFER, Rainer, "Capital Export and Capital Import Neutrality in Tax Treaties", en STEFANER, Marcus; ZÜGER, Mario (eds.), *Tax Treaty Policy and Development*, Linde, Viena, 2005, págs. 63-82.

ROSE, Richard; PAGE, Edward C., *Lawmaking through the Back Door*, European Policy Forum, Londres, 2001.

ROSENBLOOM, David, "Tax Treaty Interpretation", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 34, núm. 12, 1980, págs. 543-545.

— "The Unruly World of Tax: A Proposal for an International Tax Cooperation Forum", *Florida Tax Review*, vol. 15, núm. 2, 2014, págs. 57-86.

ROSS, Alf, *Teoría de las Fuentes del Derecho (Una contribución a la teoría del derecho positivo sobre la base de investigaciones histórico-dogmáticas)*, traducción de MUÑOZ DE BAENA SIMÓN, José Luis; DE PRADA GARCÍA, Aurelio; LÓPEZ PIETSCH, Pablo, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2007.

ROTH-ARRIAZA, Naomi, "Compliance with Private Voluntary Agreements: The Example of the International Organization for Standardization's ISO 14000 Environmental Management and Release Standards", en BROWN WEISS, Edith (ed.), *International Compliance with Nonbinding Accords*, The American Society of International Law, Washington, 1997, págs. 205-218.

ROTTER, Manfred, "Die Abgrenzung zwischen völkerrechtlichem Vertrag und außerrechtlicher zwischenstaatlicher Abmachung", en MARCIC, René (ed.), *Internationale Festschrift für Alfred Verdross*, Wilhem Fink, Múnich, 1971, págs. 413-434.

ROUSSEAU, Charles, *Principes Généraux du Droit International Public*, vol. 1, Éditions A. Pedone, París, 1944.

RUST, Alexander, "Germany", en MAISTO, Guglielmo (ed.), *Courts and Tax Treaty Law*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2007, págs. 257-276.

SACCHETTO, Claudio, "Le Fonti del Diritto Internazionale Tributario", en UCKMAR, Victor (coord.), *Diritto Tributario Internazionale*, Cedam, Padua, 3ª edición, 2005, págs. 47-61.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Sistema de Derecho Financiero*, Introducción, vol. 2, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985.

— *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, 1993.

SALZMAN, James, "Decentralized Administrative Law in the Organization for Economic Cooperation and Development", *Law and Contemporary Problems*, vol. 68, 2005, págs. 189-224.

SANDS, Philippe, *Principles of International Environmental Law*, 2ª edición, Cambridge University Press, Cambridge, 2003.

SANDS, Philippe; KLEIN, Pierre, *Bowett's Law of International Institutions*, Sweet and Maxwell, Londres, 2009.

SARMIENTO, Daniel, "La autoridad del Derecho y la naturaleza del *soft law*", *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 28, 2006, págs. 221-266.

SASSEVILLE, Jacques, "Court decisions and the Commentary to the OECD Model Convention", en MAISTO, Guglielmo (ed.), *Courts and Tax Treaty Law*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2007, págs. 189-199.

SCHACHTER, Oscar, "The Twilight Existence of Nonbinding International Agreements", *The American Journal of International Law,* vol. 71, núm. 2, 1977, págs. 296-304.

— *International Law in Theory and Practice*, Dordrecht, Martinus Nijhoff, 1991.

SCHÄFER, Armin, "Resolving Deadlock: Why International Organisations Introduce Soft Law", *European Law Journal*, vol. 12, núm. 2, 2006, págs. 194-208.

SCHAFFNER, Jean, "Transfer Pricing Rules for Transactions Involving Low-Tax Countries: Luxembourg", *International Transfer Pricing Journal*, vol. 15, núm. 2, 2008, págs. 99-101.

SCHERMERS, Henry G.; BLOKKER, Niels M., *International Institutional Law*, 4ª ed., Martinus Nijhoff Publishers, Leiden, 2003.

SCHLAGER, Erika B., "A Hard Look at Compliance with "Soft" Law: the case of the OSCE", en SHELTON, Dinah (ed.), *Commitment and Compliance*, Oxford University Press, Oxford, 2000, págs. 346-372.

SCHMITT, Marcus, "The relevance of amendments to the OECD Commentary for the interpretation of tax treaties (static or dynamic approach)", en SCHILCHER, Michael; WENINGER, Patrick (eds.), *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, Linde, Viena, 2008, págs. 117-137.

SCHNITGER, Arne, "Die Einbeziehung des OECD-Kommentars in der Rechtsprechung des BFH", *Internationales Steuerrecht*, vol. 11, núm. 12, 2002, págs. 407-410.

SCHREUER, Christoph, "Recommendations and Traditional Sources of International Law", *German Yearbook of International Law*, vol. 20, 1977, págs. 101-118.

— "Die innerstaatliche Anwendung von internationalem "soft law" aus rechtsvergleichender Sicht", *Österreichische Zeitschrift für öffentliches Recht und Völkerrecht*, vol. 34, 1983, págs. 243-260.

SCHROEDER, Marcus, *Die Koordinierung der internationalen Bemühungen zum Schutz der Umwelt*, Duncker & Humblot, Berlín, 2005.

SCHWAGER, Stefan, *Empfehlungen internationaler Organisationen besonders auf dem Gebiet der europäischen Raumordnung*, Helbing & Lichtenhahn, Basilea, 1990.

SCHWARZE, Jürgen, "Soft Law im Recht der Europäischen Union", *Europarecht*, vol. 46, núm. 1, 2011, págs. 3-19.

SCHWARZENBERGER, Georg, *International Law as Applied by International Courts and Tribunals*, vol. 1, Stevens & Sons Ltd., Londres, 1957.

SCHWEBEL, Stephen M., "May Preparatory Work be Used to Correct Rather than Confirm the "Clear" Meaning of a Treaty Provision?", en MAKARCZYK, Jerzy (ed.), *Theory of International Law at the Threshold of the 21st Century – Essays in honour of Krzystof Skubiszewski*, Kluwer Law International, La Haya, 1996, págs. 541-547.

SCOTT, Robert E.; STEPHAN, Paul B., *The Limits of Leviathan: Contract Theory and the Enforcement of International Law*, Cambridge University Press, Cambridge, 2006.

SEER, Roman; GABERT, Isabel, "European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements", *Bulletin for International Taxation*, vol. 65, núm. 2, 2011, págs. 88-99.

SEIDL-HOHENVELDERN, Ignaz, "International Economic "Soft Law"", *Recueil des Cours*, vol. 163, 1979, págs. 165-246.

— "Internationale Organisationen aufgrund von soft law", en BEYERLIN, Ulrich; BOTHE, Michael; HOFMANN, Rainer; PETERSMANN, Ernst-Ulrich (eds.), *Recht zwischen Umbruch und Bewahrung: Festschrift für Rudolf Bernhardt*, Springer, Berlín, 1995, págs. 229-239.

SENDEN, Linda A. J., *Soft Law in European Community Law*, Hart Publishing, 2004.

SERRANO ANTÓN, Fernando, "La interpretación de los Convenios de doble imposición internacional en la jurisprudencia del Tribunal Supremo español: la función de los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio", *Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios y Casos Prácticos*, núm. 341-342, 2011, págs. 127-158.

— "La interpretación y aplicación de los convenios de doble imposición internacional", en SERRANO ANTÓN, Fernando; SIMÓN ACOSTA, Eugenio; TAVEIRA TORRES, Heleno (dirs.), *Fiscalidad y Globalización*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2012, págs. 41-174.

SHAFFER, Gregory C.; POLLACK, Mark A., "Hard vs. Soft Law: Alternatives, Complements, and Antagonists in International Governance", *Minnesota Law Review*, vol. 94, núm. 3, 2010, págs. 706-799.

SHARMAN, Jason C., *Havens in a Storm – The Struggle for Global Tax Regulation*, Cornell University Press, Ithaca, Londres, 2006.

SHELTON, Dinah, "Compliance with International Human Rights Soft Law", en BROWN WEISS, Edith (ed.), *International Compliance with Nonbinding Accords*, The American Society of International Law, Washington, 1997, págs. 119-143.

— "Introduction: Law, Non-Law and the Problem of "Soft Law"", en SHELTON, Dinah (ed.), *Commitment and Compliance*, Oxford University Press, Oxford, 2000, págs. 1-18.

— "International Law and "Relative Normativity"", en EVANS, Malcom D. (ed.), *International Law*, 2ª edición, Oxford University Press, Oxford, 2006, págs. 159-185.

SHELTON, Ned, *Interpretation and Application of Tax Treaties*, Tottel Publishing, Haywards Heath, 2007.

SIMMA, Bruno; ALSTON, Philip, "Sources of Human Rights Law: Custom, Jus Cogens, and General Principles", *Australian Year Book of International Law*, vol. 12, 1988-1989, págs. 82-108.

SIMMONS, Beth A., "The Legalization of International Monetary Affairs", *International Organization*, vol. 54, núm. 3, 2000, págs. 573-602.

SINCLAIR, Ian, "Estoppel and acquiescence", en LOWE, Vaughan; FITZMAURICE, Malgosia (eds.), *Fifty Years of the International Court of Justice*, Cambridge University Press, Cambridge, 1996, págs. 104-120.

SKALA, Astrid, *Internationale technische Regeln und Standards zum Umweltschutz: ihre Entstehungsarten und rechtlichen Wirkungen*, Carl Heymanns Verlag AG, Colonia, 1982.

SKUBISZEWSKI, Krysztof, "Forms of Participation of International Organizations in the Lawmaking Processes", *International Organisation*, vol. 18, núm. 4, 1964, págs. 790-805.

— "A New Source of the Law of Nations: Resolutions of International Organisations", en *Recueil d'études de droit international en hommage à Paul Guggenheim*, Imprimerie de La Tribune, Ginebra, 1968, págs. 508-520.

SLAUGHTER, Anne-Marie, *A New World Order*, Princeton University Press, Princeton, 2004.

SLEMROD, Joel; WILSON, John D., "Tax competition with parasitic tax havens", *Journal of Public Economics*, vol. 93, núm. 11-12, 2009, págs. 1261-1270.

SLOAN, F. Blaine, "The Binding Force of a "Recommendation" of the General Assembly of the United Nations", *British Year Book of International Law*, vol. 25, 1948, págs. 1-33.

SOLER ROCH, María Teresa; RIBES RIBES, Aurora "Tax Treaty Interpretation in Spain", en LANG, Michael (ed.), *Tax Treaty Interpretation,* Linde, Viena, 2001, págs. 303-316.

SØRENSEN, Max, *Les sources du Droit International – Étude sur la jurisprudence de la Cour Permanente de Justice Internationale*, Einar Munksgaard, Copenhague, 1946.

SPILIOPOULOU ÅKERMARK, Sia, "Soft Law and International Financial Institutions – Issues of Hard and Soft Law from a Lawyer's Perspective", en MÖRTH, Ulrika (ed.), *Soft Law in Governance and Regulation: An Interdisciplinary Analysis*, Edward Elgar, Cheltenham (Reino Unido), Northamptom (Estados Unidos), 2004, págs. 61-80.

SPIROPOULOS, Jean, *Die allgemeinen Rechtsgrundsätze im Völkerrecht: Eine Auslegung von Art. 38.3 des Statuts des Ständigen Internationalen Gerichtshofs*, Verlag des Instituts für internationales Recht an der Universität Kiel, Kiel, 1928.

SPITALER, Armin, *Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern*, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 2ª ed., Colonia, 1967 (reimpr. 1ª edición 1936).

STEICHEN, Alain, "Tax Treaty Interpretation in Luxembourg", en LANG, Michael (ed.), *Tax Treaty Interpretation,* Linde, Viena, 2001, págs. 229-239.

STREBEL, Helmut, "Quellen des Völkerrechts als Rechtsordnung", *Zeitschrift für öffentliches Recht und Völkerrecht*, vol. 36, 1976, págs. 301-346.

SURREY, Stanley S., "United Nations Group of Experts and the Guidelines for Tax Treaties between Developed and Developing Countries", *Harvard International Law Journal*, vol. 19, núm. 1, 1978, págs. 1-66.

TAMMES, A. J. P., "Soft Law", en T. M. C. ASSER INSTITUUT (ed.), *Essays on International and Comparative Law in Honour of Judge Erades*, Martinus Nijhoff Publishers, La Haya, 1983, págs. 187-195.

THIRLWAY, Hugh, "The Sources of International Law", en EVANS, Malcom D. (ed.), *International Law*, 2ª edición, Oxford University Press, Oxford, 2006, págs. 115-140.

— "The role of the international law concepts of acquiescence and estoppel", en DOUMA, Sjoerd; ENGELEN, Frank (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2008, págs. 29-47.

THOMAS, Chantal, "Customary International Law and State Taxation of Corporate Income: The Case for the Separate Accounting Method", *Berkeley Journal of International Law*, vol. 14, núm. 1, 1996, págs. 99-136.

THÜRER, Daniel, ""Soft Law" – eine neue Form von Völkerrecht?", *Zeitschrift für Schweizerisches Recht*, vol. 104, núm. 1, 1985, págs. 429-453.

TILLINGHAST, David R., "Commentaries to the OECD Model Convention: Ubiquitous, often controversial; but could they possibly be legally binding?", *Tax Management International Journal*, vol. 35, núm. 11, 2006, págs. 580-582.

— "A practitioner's comment on why Commentaries on the OECD Model Convention should not be treated as legally binding", en DOUMA, Sjoerd; ENGELEN, Frank (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2008, págs. 153-156.

TOMUSCHAT, Christian, "Die Charta der Wirtschaftlichen Rechte und Pflichten der Staaten: zur Gestaltungskraft von Deklarationen der UN-Generalversammlung", *Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht*, vol. 36, 1976, págs. 444-491.

TOOPE, Stephen J., "Formality and Informality", en BODANSKY, Daniel; BRUNNÉE, Jutta; HEY, Ellen (eds.), *The Oxford Handbook of International Environmental Law*, Oxford University Press, Oxford, 2008, págs. 107-124.

TORO HUERTA, Mauricio Iván DEL, "El fenómeno del *soft law* y las nuevas perspectivas del Derecho Internacional", *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, vol. 6, 2006, págs. 513-549.

TORRES PÉREZ, Aida, "The Internationalization of Lawmaking Processes: Constraining or Empowering the Executive?", *Tulsa Journal of Comparative and International Law*, vol. 14, núm. 1, 2006, págs. 1-24.

TUNKIN, Gregorij I., *Völkerrechtstheorie*, traducción de MÜLLER, Helga; RATHFELDER, Vera, Berlin Verlag, Berlín, 1972.

UCKMAR, Victor, "Double Taxation Conventions", en AMATUCCI, Andrea, *International Tax Law*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2006, págs. 149-181.

VAISH, O.P., "Double Tax Conventions between industrialised and Developing Countries: India's Experience", en *Double Taxation Treaties between Industrialised and Developing Countries: OECD and UN Models, a Comparison – Proceedings of a Seminar held in Stockholm in 1990 during the 44th Congress of the International Fiscal Association*, Kluwer, Deventer, 1992, págs. 21-26.

VEGA GARCÍA, Alberto, "¿Es obligatorio interpretar la normativa española de origen interno sobre precios de transferencia según las Directrices de la OCDE?", *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, núm. 4/2011, 2011, págs. 39-56.

— "International Governance through Soft Law: The Case of the OECD Transfer Pricing Guidelines", *TranState Working Papers (Universität Bremen, Collaborative Research Center 597: Transformations of the State)*, núm. 163, 2012.

— "Tax treaties between Developed and Developing Countries: The Role of the OECD and UN Models", en LEAMAN, Jeremy; WARIS, Attiya (eds.), *Tax Justice and the Political Economy of Global Capitalism: 1945 to the Present*, Berghahn Books, Nueva York y Oxford, 2013.

— "Eurostat, Soft Law, and the Measurement of Public Debt: The Case of Public-Private Partnerships", *European Journal of Legal Studies*, vol. 6, núm. 2, 2014, págs. 96-118.

— "The Legal Status and Effects of Reservations, Observations and Positions to the OECD Model Convention", en MAISTO, Guglielmo (ed.), *Departures from the OECD MC and Commentaries: Reservations, observations and positions in EU law and tax treaties*, IBFD, Ámsterdam, en prensa.

VEGA GARCIA, Alberto; RUDYK, Ilja, "Explaining Reservations to the OECD Model Tax Convention: An Empirical Approach", *InDret - Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 4/2011 (Especial II Conferencia AEDE), 2011, págs. 1-19.

VERDROSS, Alfred, "Les principes généraux de droit dans le système des sources du droit international public", en *Recueil d'études de droit international en hommage à Paul Guggenheim*, Imprimerie de La Tribune, Ginebra, 1968, págs. 521-530.

VERDROSS, Alfred; SIMMA, Bruno, *Universelles Völkerrecht: Theorie und Paxis*, reimpresión de la 3ª ed. de 1984, Duncker & Humblot, Berlín, 2010.

VETTEL, Tobias, "Die normative Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien", en LANG, Michael (ed.), *Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien der OECD*, Linde, Viena, 1996, págs. 9-29.

VICCHI, Juan Carlos, "Argentina", *Cahiers de Droit Fiscal*, vol. 78a (Interpretation of double taxation conventions), 1993, págs. 161-178.

VIHERKENTTÄ, Timo, *Tax Incentives in Developing Countries and International Taxation*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1991.

VIRALLY, Michel, "La valeur juridique des recommandations des organisations internationales", *Annuaire Français de Droit International*, vol. 2, 1956, págs. 66-96.

— "La distinction entre textes internationaux de portée juridique et textes internationaux dépourvus de portée juridique", *Annuaire de l'Institut de Droit International*, vol. 60-I, 1983, págs. 166-257.

VOGEL, Klaus, "Doppelbesteuerungsabkommen als Anwendungsgebiet des allgemeinen Völkervertragsrecht", en BEYERLIN, Ulrich; BOTHE, Michael; HOFMANN, Rainer; PETERSMANN, Ernst-Ulrich (eds.), *Recht zwischen Umbruch und Bewahrung: Festschrift für Rudolf Bernhardt*, Springer, Berlín, 1995, págs. 1143-1158.

— "The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, núm. 12, 2000, págs. 612-616.

— "Der Kommentar der OECD zum Doppelbesteuerungs-Musterabkommen", en CLASSEN, Claus Dieter *et al*. (eds.), *"In einem vereiten Europa dem Frieden der Welt zu dienen…" – Liber amicorum Thomas Oppermann*, Duncker & Humblot, Berlín, 2001, págs. 477-488.

— "Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen", en HAARMANN, Wilhelm (ed.), *Auslegung und Andwendung von Doppelbesteuerungsabkommen*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Colonia, 2004, págs. 1-21.

— "Soft Law und Doppelbesteuerungsabkommen", en LANG, Michael; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus, *Soft Law in der Praxis*, Linde, Viena, 2005, págs. 145-152.

— "Einleitung", en LEHNER, Moris (ed.), *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen*, 5ª edición, C. H. Beck, Múnich, 2008, págs. 101-174.

VOGEL, Klaus; PROKISCH, Rainer G., "General Report", *Cahiers de Droit Fiscal*, vol. 78a (Interpretation of double taxation conventions), 1993, págs. 55-85.

VOGELAAR, Theo W., "The OECD Guidelines: Their Philosophy, History, Negotiation, Form, Legal Nature, Follow-Up Procedures and Review", en HORN, Norbert (ed.), *Legal Problems of Codes of Conduct for Multinational Enterprises*, Kluwer, Deventer, 1980, págs. 127-139.

WALDBURGER, Robert, "Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts", en LANG, Michael (ed.), *Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Deutschlands, der Schweiz und Österreichs*, Linde, Viena, 1998, págs. 51-116.

WALTER, Robert, "Soft Law aus rechtstheoretischer und verfassungsrechtlicher Sicht", en LANG, Michael; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus, *Soft Law in der Praxis*, Linde, Viena, 2005, págs. 21-37.

WANG, Ke Chin, "International Double Taxation of Income: Relief through International Agreement 1921-1945", *Harvard Law Review*, vol. 59, núm. 1, 1945, págs. 73-116.

WARD, David A., "Principles to be Applied in Interpreting Tax Treaties", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 34, núm. 12, 1980, págs. 545-551.

— "The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process", *Bulletin for International Taxation*, vol. 60, núm. 3, 2006, págs. 97-102.

— "Is there an obligation in international law of OECD Member countries to follow the Commentaries on the Model?", en DOUMA, Sjoerd; ENGELEN, Frank (eds.), *The*

Legal Status of the OECD Commentaries, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2008, págs. 73-94.

WARD, David A. *et al*., *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, IFA e IBFD, Kingston, Ámsterdam, 2005.

WARD, John, "Tax Treaty Interpretation in Irland", en LANG, Michael (ed.), *Tax Treaty Interpretation,* Linde, Viena, 2001, págs. 171-193.

WASSERMEYER, Franz, "Die Auslegung völkerrechtlicher Verträge – Haltung des BFH", en MÖSSNER, Jörg Manfref (ed.), *Doppelbesteuerungsabkommen und nationales Recht*, C. H. Beck, Múnich, 1995, págs. 19-27.

WATTEL, Peter J.; MARRES, Otto, "The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties", *European Taxation*, vol. 43, núm. 3, 2003, págs. 222-235.

WEBB, Michael, "Defining the boundaries of legitimate state practice: norms, transnational actors and the OECD's project on harmful tax competition", *Review of International Political Economy*, vol. 11, núm. 4, 2004, págs. 787-827.

WEBER-FAW, Rudolf, *Staatsverträge im Internationalen Steuerrecht*, Mohr, Tübingen, 1982.

WEIL, Prosper, "Towards Relative Normativity in International Law?", *The American Journal of International Law*, vol. 77, núm. 3, 1983, págs. 413-442.

WEINER, Joann M.; AULT, Hugh J., "The OECD's Report on Harmful Tax Competition", *National Tax Journal*, vol. 51, núm. 3, 1998, págs. 601-608.

WEISS, Friedl, "Interpretation of tax treaties in accordance with the Commentaries on the OECD Model Tax Convention under the Vienna Convention on the Law of Treaties", en DOUMA, Sjoerd; ENGELEN, Frank (eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, 2008, págs. 131-152.

WELLENS, K. C.; BORCHARDT, G. M., "Soft Law in European Community Law", *European Law Review*, vol. 14, núm. 5, 1989, págs. 267-321.

WENGLER, Wilhelm, "Die Abgrenzung zwischen völkerrechtlichen und nichtvölkerrechtlichen Normen im internationalen Verkehr", en *Legal Essays: a tribute to Frede Castberg on the occasion of his 70th birthday, 4 July 1963*, Universitetsforlaget, Oslo, 1963, págs. 332-352.

WHITTAKER, Donald R., "An Examination of the OECD and UN Model Tax Treaties: History, Provisions and Applications to US Foreign Policy", *North Carolina Journal of International Law and Commercial Regulation*, vol. 8, núm. 1, 1982, págs. 39-60.

WIJNEN, Willem F. G.; MAGENTA, Marco, "The UN Model in Practice", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 51, núm. 12, 1997, págs. 574-585.

WIJNEN, Wim; DE GOEDE, Jan, *The UN Model in Practice: 1997-2013*, IBFD, 2013 (Documento E/C.18/2013/CRP.18 del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Asuntos Tributarios).

WINTER, Gerd, "The legal nature of environmental principles in international, EU, and exemplary national law", en WINTER, Gerd (ed.), *Multilevel Governance of Global Environmental Change – Perspectives from Science, Sociology and the Law*, Cambridge University Press, Cambridge, 2006, págs. 587-604.

WIRTH, David A., "Economic Assistance, the World Bank, and Nonbinding Instruments", en BROWN WEISS, Edith (ed.), *International Compliance with Nonbinding Accords*, The American Society of International Law, Washington, 1997, págs. 219-246.

WOLFRUM, Rüdiger, "Legitimacy of International Law from a Legal Perspective: Some Introductory Considerations", en WOLFRUM, Rüdiger; RÖBEN, Volker (eds.), *Legitimacy in International Law*, Springer, Heidelberg, 2008, págs. 1-24.

WOODWARD, Richard, "The Organisation for Economic Cooperation and Development", *New Political Economy*, vol. 9, núm. 1, 2004, págs. 113-127.

WOUTERS, Jan; MEUWISSEN, Katrien, "Global Tax Governance: Work in Progress?", *Leuven Centre for Global Governance Studies Working Paper*, núm. 59, 2011.

WOUTERS, Jan; VIDAL, Maarten, "An International Lawyer's Perspective on the ECJ's Case Law Concerning the OECD Model Tax Convention and its Commentaries", en HINNEKENS, Luc; HINNEKENS, Philippe (eds.), *A Vision of Taxes within and outside European Borders – Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2008, págs. 989-1006.

ZAGARIS, Bruce, "The assault on low tax jurisdictions: A call for balance and debate", *Tax Management International Journal*, vol. 28, núm. 8, 1999, págs. 474-500.

ZEMANEK, Karl, "Is the term "soft law" convenient?", en HAFNER, Gerhard *et al*., *Liber Amicorum Professor Ignaz Seidl-Hohenveldern in honour of his 80th birthday*, Kluwer Law International, La Haya, 1998, págs. 843-862.

ZORNOZA PÉREZ, Juan José, "Interpretación y aplicación de las normas en el contexto del Derecho Tributario Internacional", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 800, 2010 (versión en línea disponible en *Westlaw*).

ZÜRN, Michael, "Global Governance as an Emergent Political Order – The Role of Transnational Non-Governmental Organisations", en SCHUPPERT, Gunnar Folke (ed.), *Global Governance and the Role of Non-State Actors*, Nomos, Baden-Baden, 2006, págs. 31-45.

PUBLICACIONES DE ORGANIZACIONES INTERNACIONALES CITADAS

I. Sociedad de Naciones

SOCIEDAD DE NACIONES, *Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp*, Sociedad de Naciones, Ginebra, E.F.S.73.F.19, 1923.

— *Double Taxation and Tax Evasion, Report and Resolutions Submitted by the Technical Experts to the Financial Committee of the League of Nations*, Sociedad de Naciones, Ginebra, F.212, 1925.

— *Double Taxation and Tax Evasion, Report presented by the Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion*, Sociedad de Naciones, Ginebra, C.216.M.85.1927.II, 1927.

— *Double Taxation and Tax Evasion, Report presented by the Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion*, Sociedad de Naciones, Ginebra, C.562.M.178.1928.II, 1928.

— *Report to the Council on the Work of the First Session of the Committee*, Sociedad de Naciones, Ginebra, C.516.M.175.1929.II, 1929.

— *Report to the Council on the Work of the Second Session of the Committee*, Sociedad de Naciones, Ginebra, C.340.M.140.1930.II, 1930.

— *Report to the Council on the Work of the Third Session of the Committee*, Sociedad de Naciones, Ginebra, C.415.M.171.1931.II.A, 1931.

— *Report to the Council on the Fourth Session of the Committee, Sociedad de Naciones*, Ginebra, C.399.M.204.1933.II.A, 1933.

— *Report to the Council on the Fifth Session of the Committee, Sociedad de Naciones*, Ginebra, C.252.M.124.1935.II.A, 1935.

— *Work of the Fiscal Committee during its Sixth Session, held at Geneva from October 15th to 21st, 1936, Report of the Committee, submitted to the Council on January 22nd, 1937*, Sociedad de Naciones, Ginebra, C.450.M.266.1936.II.A, 1937.

— *Report to the Council on the Seventh Session of the Committee, Sociedad de Naciones*, Ginebra, C.490.M.331.1937.II.A, 1937.

— *Report to the Council on the Work of the Eighth Session of the Committee*, Sociedad de Naciones, Ginebra, C.384.M.229.1938.II.A, 1938.

— *Report to the Council on the Work of the Ninth Session of the Committee*, Sociedad de Naciones, Ginebra, C.181.M.110.1939.II.A, 1939.

— *Report on the Work of the Tenth Session of the Committee, Sociedad de Naciones*, Ginebra, C.37.M.37.1946.II.A, 1946.

— *London and Mexico Model Tax Conventions, Commentary and Text*, Sociedad de Naciones, Ginebra, C.88.M.88.1946.II.A, 1946.

II. Organización para la Cooperación Económica Europea (OCEE)

OCEE, *The elimination of double taxation, Report to the Fiscal Committee of the OEEC*, OCEE, París, 1958.

— *The elimination of double taxation, Second Report by the Fiscal Committee of the OEEC*, OCEE, París, 1959.

— *The elimination of double taxation, Third Report of the Fiscal Committee*, OCEE, París, 1960.

— *The elimination of double taxation, Fourth Report of the Fiscal Committee*, OCEE, París, 1961.

III. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)

OCDE, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Report of the OECD Committee on Fiscal Affais*, OCDE, París, 1979.

— *Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Three taxation issues*, OCDE, París, 1984.

— *International Tax Avoidance and Evasion – Four Related Studies*, OCDE, París, 1987.

— *Thin Capitalization – Taxation of Entertainers, Artists and Sportsmen*, OCDE, París, 1987.

— *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD Publications, París, 1998.

— *Towards Global Tax Co-Operation – Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, OECD Publications, París, 2000.

— *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*, OECD Publications Service, París, 2000.

— *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report*, OCDE, París, 2001.

— *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, OCDE, París, 2002.

— *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes – The 2003 Progress Report*, OECD Publications Service, París, 2003.

— *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report*, OCDE, París, 2004.

— *OECD Global Forum on Taxation, Berlin, 3-4 June 2004, A Process for Achieving a Global Level Playing Field*, OCDE, París, 2004.

— *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2006 Progress Report*, OCDE, París, 2006.

— *Tax Co-Operation – Towards a Level Playing Field*, OECD Publishing, París, 2006.

— *Tax Co-Operation – Towards a Level Playing Field*, OECD Publishing, París, 2007.

— *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes – The 2007 Progress Report*, OECD Publications Service, París, 2007.

— *Model Tax Convention on Income and Capital – Condensed version*, OECD Publishing, París, 2008.

— *Tax Co-Operation – Towards a Level Playing Field*, OECD Publishing, París, 2008.

— *Tax Co-Operation 2009 – Towards a Level Playing Field*, OECD Publishing, París, 2009.

— *Tax Co-Operation 2010 – Towards a Level Playing Field*, OECD Publishing, París, 2010.

— *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 22 de julio de 2010*, Instituto de Estudios Fiscales y OCDE, Madrid, 2010

— *Model Tax Convention on Income and Capital – Condensed version*, OECD Publishing, París, 2010.

— *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations – 2010 Edition*, OECD Publishing, París, 2010.

— *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Monaco 2010 – Phase 1: Legal and Regulatory Framework*, OECD Publishing, París, 2010.

— *OECD Guidelines for Multinational Enterprises*, OECD Publishing, París, 2011.

— *Better policies for better lives – The OECD at 50 and beyond*, OECD Publishing, París, 2011.

— *Implementing the Tax Transparency Standards: A Handbook for Assessors and Jurisdictions*, OECD Publishing, 2ª ed., París, 2011.

— *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Andorra 2011 – Phase 1: Legal and Regulatory Framework*, OECD Publishing, París, 2011.

— *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Austria 2011 – Phase 1: Legal and Regulatory Framework*, OECD Publishing, París, 2011.

— *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Belgium 2011 – Phase 1: Legal and Regulatory Framework*, OECD Publishing, París, 2011.

— *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Supplementary Peer Review Report: Belgium 2011 – Phase 1: Legal and Regulatory Framework*, OECD Publishing, París, 2011.

— *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Liechtenstein 2011 – Phase 1: Legal and Regulatory Framework*, OECD Publishing, París, 2011.

— *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Luxembourg 2011 – Phase 1: Legal and Regulatory Framework*, OECD Publishing, París, 2011.

— *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Switzerland 2011 – Phase 1: Legal and Regulatory Framework*, OECD Publishing, París, 2011.

— *Dealing Effectively with the Challenge of Transfer Pricing*, OECD Publishing, París, 2012.

— *Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary*, OECD Publishing, París, 2012.

— *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Supplementary Peer Review Report: Monaco 2012 – Phase 1: Legal and Regulatory Framework*, OECD Publishing, París, 2012.

— *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Supplementary Peer Review Report: Liechtenstein 2012 – Phase 1: Legal and Regulatory Framework*, OECD Publishing, París, 2012.

BUSINESS AND INDUSTRY ADVISORY COMMITTEE TO THE OECD, *Annual Report 2012*, BIAC, París, 2012.

OCDE, *Rules of Procedure of the Organisation*, OCDE, París, 2013.

— *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Austria 2013 – Phase 2: Implementation of the Standard in Practice*, OECD Publishing, París, 2013.

— *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Belgium 2013 – Phase 2: Implementation of the Standard in Practice*, OECD Publishing, París, 2013.

— *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Luxembourg 2013 – Phase 2: Implementation of the Standard in Practice*, OECD Publishing, París, 2013.

— *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Monaco 2013 – Phase 2: Implementation of the Standard in Practice*, OECD Publishing, París, 2013.

— *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information – Common Reporting Standard*, OECD, París, 2014.

IV. Naciones Unidas

NACIONES UNIDAS, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, *Tax Treaties between Developed and Developing Countries*, Fifth report, Nueva York, ST/ESA/18, 1975.

— Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, Nueva York, ST/ESA/PAD/SER.E/21, 2001.

— Comité Económico y Social, *Country observations, reservations and positions: relevance to the United Nations Model Tax Convention*, Ginebra, E/C.18/2011/4, 2011.

— Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, Nueva York, 2011.

— Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, *United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*, Nueva York, 2013.

JURISPRUDENCIA CITADA

I. Jurisprudencia de tribunales internacionales

A. Corte Internacional de Justicia

Asunto relativo al *derecho de paso sobre territorio indio* (Portugal c. India), fondo, Sentencia de 12 de abril de 1960, *I.C.J. Reports* 1960, pág. 6.

Asunto relativo al *Templo de Preah Vihear* (Camboya c. Tailandia), fondo, Sentencia de 15 de junio de 1962, *I.C.J. Reports* 1962, pág. 6.

Asuntos relativos a la *plataforma continental del Mar del Norte* (República Federal de Alemania c. Dinamarca; República Federal de Alemania c. Países Bajos), Sentencia de 20 de febrero de 1969, *I.C.J. Reports* 1969, pág. 3.

Asunto relativo a las *actividades militares y paramilitares en y contra Nicaragua* (Nicaragua c. Estados Unidos de América), fondo, Sentencia de 27 de junio de 1986, *I.C.J. Reports* 1986, pág. 14.

Asunto relativo a la *frontera terrestre y marítima entre Camerún y Nigeria* (Camerún c. Nigeria, Guinea Ecuatorial interviniente), objeciones preliminares, Sentencia de 11 de junio de 1998, *I.C.J. Reports* 1998, pág. 275.

B. Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Sentencia de 14 de febrero de 1995 (Asunto C-279/93, Schumacker).
Sentencia de 12 de diciembre de 2002 (Asunto C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*).

II. Jurisprudencia de tribunales nacionales

A. Alemania

Bundesfinanzhof

Sentencia de 29 de abril de 1992, I B 12/92.
Sentencia de 21 de abril de 1999, I R 99/97.
Sentencia de 18 de diciembre de 2001, I R 96/01.
Sentencia de 17 de octubre de 2001, I R 103/00.
Sentencia de 26 de mayo de 2004, I R 54/03.
Sentencia de 3 de agosto de 2005, I R 87/04.
Sentencia de 24 de junio de 2009, X R 57/06.
Sentencia de 19 de mayo de 2010, I B 191/09.
Sentencia de 9 de febrero de 2011, I R 54/10, 55/10.

B. Australia

High Court of Australia

Sentencia *Thiel v. Federal Commissioner of Taxation*, [1999] HCA 37; (1990) 171 CLR, de 22 de agosto de 1990.

Federal Court of Australia

Sentencia *Lamesa Holdings BV v. Commissioner of Taxation*, [1997] FCA 134, de 4 de marzo de 1997.
Sentencia *McDermott Industries (Aust) Pty Ltd v. Commissioner of Taxation* [2005] FCAFC 67, de 29 de abril de 2005.
Sentencia *Virgin Holdings SA v. Commissioner of Taxation*, [2008] FCA 1503, de 10 de octubre de 2008.
Sentencia *Russell v. Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia*, [2009] FCA 1224, de 30 de octubre de 2009.
Sentencia *Undershaft (No 1) Limited v. Commissioner of Taxation*, [2009] FCA 41, de 3 de febrero de 2009.
Sentencia *SNF (Australia) Pty Ltd v. Commissioner of Taxation*, [2010] FCA 635, de 25 de junio de 2010.

Administrative Appeals Tribunal

Sentencia *Roche Products Pty Limited v. Commissioner of Taxation*, [2008] AATA 639, de 22 de julio de 2008.

C. Austria

Verwaltungsgerichtshof

Sentencia de 21 de mayo de 1997, referencia núm. 96/14/0084.
Sentencia de 28 de enero de 2003, referencia núm. 99/14/0100.
Sentencia de 10 de agosto de 2005, referencia núm. 2001/13/0018.
Sentencia de 13 de septiembre de 2006, referencia núm. 2002/13/0190.
Sentencia de 19 de diciembre de 2006, referencia núm. 2005/15/0158.

D. Bélgica

Cour de Cassation

Sentencia de 28 de mayo de 2004 (FJF 2004/244).

Cour d'appel de Bruxelles

Sentencia de 14 de junio de 2000 (B 00/24).

E. Brasil

Tribunal Regional Federal da 2ª Região

Sentencia de 16 de marzo de 2010, referencia 2004.50.01.001354-5.
Sentencia de 16 de marzo de 2010, referencia 2002.51.01.002701-0.

F. Canadá

Supreme Court of Canada

Sentencia *Crown Forest Industries Ltd. v. Canada*, de 22 de junio de 1995, [1995] 2 S.C.R. 802.

Federal Court of Appeal

Sentencia *Cudd Pressure Control Inc. v. The Queen*, de 19 de octubre de 1998, (A-369-95).
Sentencia *William A. Dudney v. The Queen*, de 24 de febrero de 2000, (A-707-98).
Sentencia *Smithkline Beecham Animal Health Inc. v. Canada*, de 31 de mayo de 2002, [2002] F.C.A. 229.
Sentencia *Prévost Car Inc. v. The Queen*, de 26 de febrero de 2009, (2009 FCA 57).
Sentencia *Ronald H. Lingle v. The Queen*, de 10 de junio de 2010, (2010 FCA 152).

Federal Court of Canada, Trial Division

Sentencia *Pacific Network Services Ltd. and Leader Direct Marketing Ltd. v. Minister of National Revenue*, de 8 de noviembre de 2002 (2002 FCT 1158).

Tax Court of Canada

Sentencia *General Electric Capital Canada v. The Queen*, de 4 de diciembre de 2009 (2009 TCC 563).
Sentencia *TD Securities (USA) LLC v. Her Majesty the Queen*, de 8 de abril de 2010 (2010 TCC 186).
Sentencia *Saipem UK Ltd. v. The Queen*, de 14 de enero de 2011(2011 TCC 25).

G. Ecuador

Tribunal Distrital de lo Fiscal, núm. 1, Primera Sala

Sentencia de 24 de octubre de 2005 (Juicio 22891-2723-IS-V).

H. España

Tribunal Supremo

Sentencia de 13 de noviembre de 1998 (RJ 1998/7953).
Sentencia de 11 de febrero de 2000 (RJ 2000/2786).
Sentencia 8 de abril de 2000 (RJ 2000/3773).
Sentencia 3 de junio de 2000 (RJ 2000/4874).
Sentencia de 29 de julio de 2000 (RJ 2001/919).
Sentencia de 15 de julio de 2002 (RJ 2002\7724).
Sentencia de 12 de febrero de 2003 (RJ 2003\2492).
Sentencia de 15 de abril de 2003 (RJ 2003\4583).
Sentencia de 11 de mayo de 2004 (RJ 2004/5189).
Sentencia de 6 de febrero de 2008 (RJ 2008/1357).
Sentencia de 11 de junio de 2008 (RJ 2008/4568).
Sentencia de 8 de octubre de 2009 (RJ 2010/1040).
Sentencia de 15 de octubre de 2009 (RJ 2010/1082).

Sentencia de 25 de marzo de 2010 (RJ 2010/2598).
Sentencias de 3 de marzo de 2011 (RJ 2011/1912).
Sentencia de 13 de abril de 2011 (RJ 2011/3210).

Audiencia Nacional

Sentencia de 3 de octubre de 2002 (JT 2003/230).
Sentencia de 27 de septiembre de 2007 (JUR 2007/306677).
Sentencia de 27 de noviembre de 2008 (JUR 2008/380752).
Sentencia de 11 de diciembre de 2008 (JUR 2009/3142).
Sentencia de 4 de febrero de 2010 (JUR 2010/67538).

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sentencia de 24 de febrero de 2005 (JT 2005\587).
Sentencia de 15 de septiembre de 2009 (JUR 2009/453778).

I. Estados Unidos

United States Court of Appeals, Federal Circuit

Sentencia, *National Westminster Bank, PLC v. United States*, 15 de enero de 2008, 69 Fed.Cl. 128, 131 (2005), (*NatWest III*).

United States Court of Federal Claims

Sentencia *National Westminster Bank, PLC v. United States,* de 7 de julio de 1999, 44 Fed.Cl. 120 (1999), (*NatWest I*).
Sentencia *National Westminster Bank, PLC v. United States*, de 14 de noviembre de 2003, 58 Fed.Cl. 491, 492 (2003), (*NatWest II*).

United States Court of Appeals, Second Circuit

Sentencia *United States of America v. A. L. Burbank & Co., Ltd., and Bank of Tokyo, Ltd.*, de 22 de octubre de 1975, 525 F.2d 9.

United States Court of Appeals, Ninth Circuit
Sentencia *Xilinx, Inc., and Consolidated Subsidiaries v. Commissioner of Internal Revenue*, de 27 de mayo de 2009, 567 F.3d 482.

United States Tax Court

Sentencia *Taisei Fire and Marine Ins. Co., Ltd. v. Commissioner of Internal Revenue*, de 2 de mayo de 1995, 104 T.C. 535.
Sentencia *North West Life Assur. Co. of Canada v. Commissioner of Internal Revenue*, de 12 de diciembre de 1996, 107 T.C. 363.
*S*entencia *Stephen D. Podd et al. v. Commissioner of Internal Revenue*, de 18 de noviembre de 1998, T.C. Memo. 1998-418.

J. Francia

Conseil d'État

Sentencia de 30 de diciembre de 2003, núm. 233894.

Cour de Cassation

Sentencia de 17 de marzo de 2009 (*chambre commerciale*), núm. de recurso 08-14503.

Cour Administrative d'Appel de Paris

Sentencia de 6 de diciembre de 2007, núm. 06PA03370.

Cour Administrative d'Appel de Bordeaux

Sentencia de 18 de noviembre de 1997, núm. 95BX00867.

K. India

Supreme Court of India

Sentencia de 4 de enero de 2007 (referencia Appeal (civil) 9 of 2007).
Sentencia de 18 de mayo de 2007 (referencia Appeal (civil) 2734 of 2007).

Income Tax Appellate Tribunal (Bangalore bench)

Sentencia *Aztec Software & Technology v. Assistant Commissioner of Income Tax* (ITA Núm. 584/Bangalore/2006), de 12 de julio de 2007.
Sentencia *Philips Software Centre (P) Limited v. Additional Director of Income Tax* (ITA Núm. 218/Bangalore/2008), de 26 de septiembre de 2008.

Income Tax Appellate Tribunal (Kolkata bench)

Sentencia *Sojitz Corporation (formerly known as M/s Nissho Iwai Corporation), Kolkata v. Assistant Director of Income Tax (International Taxation)-II* (ITA Núm. 1252/Kol/2006), de 29 de septiembre de 2008.

Income Tax Appellate Tribunal (New Delhi bench)

Sentencia *Cheil Communications India Private Limited v. Deputy Commissioner of Income Tax* (ITA Núm. 712/Del/2010), de 30 de noviembre de 2010.

L. Irlanda

High Court

Sentencia de 31 de julio de 2007, Kinsella v. The Revenue Commissioners, núm. 2006 2306 P.

M. Italia

Corte Suprema di Cassazione

Sentencia de 13 de octubre de 2006, núm. 22023.

N. Kenia

High Court of Kenya

Sentencia *Unilever Kenya Limited v. the Commissioner of Income Tax* (*Income Tax Appeal no. 753 of 2003*), de 5 de octubre de 2005.

O. Luxemburgo

Cour Administrative

Sentencia de 2 de mayo de 2013 (*numéro du rôle*: 32185C).
Sentencia de 17 de mayo de 2013 (*numéro du rôle*: 32221C).
Sentencia de 19 de septiembre de 2013 (*numéro du rôle*: 33119C).
Sentencia de 24 de septiembre de 2013 (*numéro du rôle*: 33118C).
Sentencia de 10 de octubre de 2013 (*numéro du rôle*; 33239C).

P. Nueva Zelanda

High Court of New Zealand

Sentencia *Avowal Administrative Attorneys Ltd and Ors v. North Shore District Court and Anor*, de 21 de agosto de 2007, [2007] NZHC 817.

Q. Portugal

Tribunal Constitucional

Sentencia de10 de mayo de 2005 (*acórdão* núm. 252/2005).

Supremo Tribunal Administrativo

Sentencia de 3 de mayo de 2001 (recurso núm. 25915).

Tribunal Central Administrativo Sul

Sentencia de 29 de marzo de 2005 (proceso 002113/99).
Sentencia de 18 de diciembre de 2008 (proceso 02515/08).
Sentencia de 18 de marzo de 2009 (proceso 02628/08).
Sentencia de 25 de noviembre de 2009 (proceso 03501/09).

R. Reino Unido

Chancery Division

Sentencia de 17 de abril de 1984, *Sun Life Assurance Co. of Canada v. Pearson (Inspector of Taxes)*, [1984] STC 461.

England and Wales Court of Appeal (Civil Division)

Sentencia de 2 de marzo de 2006, *Indofood International Finance Ltd v. JP Morgan Chase Bank N.A. London Branch*, [2006] EWCA Civ 158.

Upper Tribunal (Tax and Chancery)

Sentencia de 13 de octubre de 2011, *Revenue and Customs Commissioners v. FCE Bank Plc.*, [2011] UKUT 420 (TCC).

United Kingdom First Trier Tribunal (Tax)

Sentencia de 31 de marzo de 2009, *DSG Retail and others v. HMRC,* [2009] UKFTT TC00001.
Sentencia de 1 de abril de 2010, *FCE Bank Plc v. Revenue & Customs*, [2010] UKFTTT 136 (TC).

Sentencia de 19 de diciembre de 2011*, Felixtone Dock and Railway Company Limited et al. v. Her Majesty's Revenue and Customs*, [2011] UKFTT 838 (TC).

Special Commissioners of Income Tax

Sentencia de 7 de junio de 2005, *UBS AG v. Her Majesty's Revenue and Custom*, [2005] UKSPC SPC00480.

Sentencia de 19 de febrero de 2008, *Trevor Smallwood Trust v. Revenue & Customs*, [2008] UKSPC SPC00669.

S. Sudáfrica

Transvaal Special Court

Sentencia de 25 de mayo de 1990, caso núm. 9023, 53 SATC 342 (T).

T. Suiza

Bundesgericht / Tribunal fédéral

Sentencia de 24 de junio de 2005 (2P.306/2004).
Sentencia de 28 de noviembre de 2005 (2P.140/2005).
Sentencia de 28 de noviembre de 2005 (2A.239/2005)
Sentencia de 8 de octubre de 2007 (2C.265/2007).
Sentencia de 6 de marzo de 2008 (2C.558/2007).
Sentencia de 6 de mayo de 2008 (2C.276/2007).

Bundesverwaltungsgericht / Tribunal Administratif fédéral

Sentencia de 30 de octubre de 2008 (A-2163/2007).
Sentencia de 25 de noviembre de 2008 (A-3127/2008).
Sentencia de 24 de septiembre de 2009, *Abteilung* I, A-710/2007.
Sentencia de 21 de enero de 2010 (A-7789/2009).
Sentencia de 23 de marzo de 2010 (A-2744/2008).

U. Uruguay

Tribunal de lo Contencioso Administrativo

Sentencia de 2 de febrero de 2005 (núm. 19).

FUENTES DE INFORMACIÓN SOBRE TRATADOS, LEGISLACIÓN, DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

I. Andorra

Página web del *Butlletí Oficial del Principat d'Andorra*: http://www.bopa.ad.

II. Alemania

Base de datos *beck-online*. Permite consultar la legislación consolidada, jurisprudencia y doctrina administrativa. Disponible en línea: http://beck-online.beck.de.

III. Argentina

Página web de la Administración tributaria argentina (Administración Federal de Ingresos Públicos, AFIP): http://www.afip.gob.ar/. Permite consultar la legislación tributaria.

Página web del Sistema Argentino de Informática Jurídica (SAIJ), Ministerio de Justicia y Derechos Humanos: http://www.saij.jus.gov.ar/. Permite consultar la legislación y la jurisprudencia nacionales y provinciales, así como doctrina administrativa.

IV. Australia

Base de datos de la Administración tributaria australiana (*Australian Taxation Office*). Disponible en línea: http://www.ato.gov.au/. Contiene la legislación tributaria consolidada, jurisprudencia tributaria y publicaciones de la Administración tributaria como directrices interpretativas.

Base de datos del *Australasian Legal Information Institute*. Disponible en línea: http://www.austlii.edu.au/. Permite consultar legislación y jurisprudencia tanto de la Federación como de los Estados federados que integran Australia.

V. Austria

Base de datos del *Rechtsinformationssystem des Bundes*, gestionada por la Cancillería Federal (*Bundeskanzleramt*). Disponible en línea: http://www.ris.bka.gv.at. Permite consultar la legislación federal y la de los *Länder* en su versión consolidada, así como la jurisprudencia de los principales tribunales austríacos, como el *Verfassungsgerichtshof* (VfGH), el *Verwaltungsgerichtshof* (VwGH), el *Oberster Gerichtshof* (OGH), los *Oberlandesgerichte* (OLG), los *Landesgerichte* (LG) o los *Bezirkgerichte* (BG).

Base de datos *Findok* del Ministerio Federal de Finanzas (*Bundesministerium der Finanzen*). Disponible en línea: https://findok.bmf.gv.at/findok/. Contiene las sentencias

del *Unabhängiger Finanzsenat* y las publicaciones del Ministerio Federal de Finanzas en que presenta su interpretación de la normativa tributaria.

VI. Bélgica

Base de datos *Fisconetplus* de la Administración tributaria belga (*Service Public Fédéral Impôts*). Permite consultar la legislación tributaria consolidada, circulares, consultas tributarias, jurisprudencia y cuestiones parlamentarias sobre materia tributaria. Disponible en línea: http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true.

Página web de la Cámara de representantes de Bélgica (*Chambre des représentants de Belgique*): http://www.lachambre.be/kvvcr/index.cfm?language=fr.
Permite acceder a los proyectos y proposiciones de ley.

Base de datos de jurisprudencia *Jure Juridat* del Gobierno Federal de Bélgica. Disponible en línea: http://jure.juridat.just.fgov.be/?lang=fr.

VII. Brasil

Base de datos de jurisprudencia del *Portal da Justiça Federal, administrado pelo Conselho da Justiça Federal. Jurisprudência Unificada*. Disponible en línea: http://www.jf.jus.br/juris/unificada/. Permite consultar la jurisprudencia de los principales tribunales federales de Brasil.

Página web de la Administración tributaria brasileña (*Receita Federal do Brasil*): http://www.receita.fazenda.gov.br/. Permite consultar la normativa tributaria.

VIII. Canadá

Justice Laws Web Site / Site Web des Lois du Canada. Página web del Ministerio de Justicia de Canadá (Department of Justice of Canada / Ministère de la Justice du Canada). Permite consultar los textos constitucionales, la legislación, los reglamentos y otros documentos, tanto en inglés como en francés. Se ofrece la versión consolidada, actualizada semanalmente y con carácter oficial.
Disponible en línea: http://laws.justice.gc.ca/eng/MainPage.

Base de datos Lexis Nexis Academic (http://academic.lexisnexis.nl/).

Página web de la Administración tributaria canadiense (*Canada Revenue Agency* /*Agence du Revenu du Canada*): http://www.cra-arc.gc.ca/menu-eng.html. Permite acceder a sus circulares y a otras publicaciones informativas.

IX. Chile

Página de la Administración tributaria de Chile (Servicio de Impuestos Internos): http://home.sii.cl/. Permite consultar la legislación tributaria actualizada, jurisprudencia y doctrina administrativa.

X. Ecuador

Página web de la Administración tributaria de Ecuador (Servicio de Rentas Internas): http://www.sri.gob.ec/.

XI. España

Base de datos de Westlaw (http://www.westlaw.es).

Página web del Boletín Oficial del Estado (http://www.boe.es).

Base de datos de doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (http://serviciosweb.meh.es/apps/doctrinateac/).

Base de datos de consultas a la Dirección General de Tributos (http://www.minhap.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Doctrina/Paginas/ConsultasDGT.aspx).

XII. Estados Unidos

Base de datos Lexis Nexis Academic (http://academic.lexisnexis.nl/).

Base de datos Westlaw International (http://international.westlaw.com).

XIII. Francia

Página web *Légifrance, service public de la diffusion du droit par l'internet*: http://www.legifrance.gouv.fr. Permite consultar textos legislativos y reglamentarios (con información sobre la versión vigente en cada momento) y jurisprudencia.

Página web del *Bulletin Officiel des Impôts, Direction Générale des Finances Publiques*: http://www11.minefi.gouv.fr/boi/boi2010/boi.htm. Permite consultar los boletines publicados a partir de 2001.

XIV. India

Página web de la Administración tributaria de India (Income Tax Department, Department of Revenue, Government of India): http://www.incometaxindia.gov.in/. Permite consultar la normativa de rango legal y reglamentario en la versión consolidada, así como la doctrina administrativa.

Base de datos oficial *The Judgments Information System*, Disponible en línea: http://judis.nic.in/. Permite consultar la jurisprudencia de los principales tribunales de la India, como la *Supreme Court of India*, los *High Courts* y el *Central Administrative Tribunal*.

Base de datos Lexis Nexis Academic (http://academic.lexisnexis.nl/), fuente "*Taxindiaonline Judgements & Rulings*".

XV. Irlanda

Base de datos BAILII (*British and Irish Legal Information Institute*). Contiene la jurisprudencia de los principales tribunales irlandeses, entre otros, del *Supreme Court of Ireland* y del *High Court of Ireland*. Disponible en línea: http://www.bailii.org/.

Página web de la Administración tributaria irlandesa (*Revenue, Irish Tax and Customs*): http://www.revenue.ie/en/index.html. Contiene la legislación tributaria vigente y otros documentos publicados por la Administración (*Tax Briefings*).

XVI. Italia

Página web de la Administración tributaria italiana (*Agenzia delle Entrate*): http://www.agenziaentrate.gov.it. Permite consultar la doctrina administrativa (resoluciones interpretativas).

XVII. Kenia

Página web oficial del *National Council for Law Reporting (Kenya)*: http://www.kenyalaw.org. Permite consultar jurisprudencia, legislación y documentos administrativos.

XVIII. Liechtenstein

Base de datos oficial de legislación consolidada LILEX (*Rechtsdienst der Regierung*). Disponible en línea: https://www.gesetze.li.

XIX. Luxemburgo

Página web *Legilux*, gestionada por el Gobierno del Gran Ducado de Luxemburgo: http://www.legilux.public.lu. Permite consultar la legislación luxemburguesa, tanto en su versión inicial como en la consolidada. También permite consultar disposiciones dictadas por la Administración.

Página web *La Justice*, gestionada por el Gobierno del Gran Ducado de Luxemburgo: http://www.justice.public.lu. Ofrece información sobre el sistema judicial de Luxemburgo y permite consultar la jurisprudencia de la *Cour Constitutionnelle*, la *Cour de cassation* y las jurisdicciones administrativas.

XX. México

Base de datos del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. Disponible en línea: http://www.juridicas.unam.mx. Permite acceder a la legislación federal y estatal en la versión consolidada, así como a resúmenes de las sentencias de los principales tribunales.

XXI. Mónaco

Página web del Ministerio de Estado del Principado de Mónaco con acceso a la legislación, la jurisprudencia y el diario oficial de Mónaco: http://www.legimonaco.mc.

XXII. Namibia

Página web del Ministerio de Hacienda de Namibia: http://www.mof.gov.na/inlandrev1.htm.

XXIII. Nueva Zelanda

Base de datos *New Zealand Legislation* gestionada por el *Parliamentary Counsel Office* de Nueva Zelanda. Disponible en línea: http://www.legislation.govt.nz. Contiene las normas con rango de ley o reglamentario de Nueva Zelanda en su versión consolidada.

Página web de la Administración tributaria de Nueva Zelanda (*Inland Revenue Department*): http://www.ird.govt.nz. Contiene las publicaciones de la Administración interpretando la normativa tributaria (*Tax Information Bulletins*, *Interpretation guidelines*, *Interpretation statements*, *Operational Statements*, *Public rulings*…).

Base de datos del *New Zealand Legal Information Institute*. Disponible en línea: http://www.nzlii.org/. Permite consultar la jurisprudencia de los principales tribunales de Nueva Zelanda: *Supreme Court of New Zealand*, *Court of Appeal of New Zealand*, *High Court of New Zealand*, así como de la *New Zealand Taxation Review Authority*.

XXIV. Perú

Página web de la Administración tributaria del Perú (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria): http://www.sunat.gob.pe/index.html. Permite consultar la legislación tributaria consolidada.

XXV. Portugal

Página web del Tribunal Constitucional de Portugal: http://www.tribunalconstitucional.pt. Permite consultar la jurisprudencia desde 1988.

Página web de la Administración tributaria de Portugal (*Portal das Finanças, Direcção-Geral dos Impostos*): http://www.portaldasfinancas.gov.pt. Permite consultar la normativa tributaria actualizada, así como publicaciones de la Administración (*Instruções Administrativas*).

Base de datos jurídica del *Instituto das Tecnologias de Informação na Justiça*, *Ministério da Justiça*. Disponible en línea: http://www.dgsi.pt/. Permite consultar la jurisprudencia de los principales tribunales portugueses, como el *Supremo Tribunal de Justiça*, el *Supremo Tribunal Administrativo*, el *Tribunal Central Administrativo Norte* o el *Tribunal Central Administrativo Sul*.

XXVI. Sudáfrica

Página web de la Administración tributaria de Sudáfrica (*South African Revenue Service*): http://www.sars.gov.za. Permite consultar la normativa tributaria, tanto de rango legal como reglamentaria, en su versión consolidada. También contiene las publicaciones interpretativas de la Administración tributaria (*Interpretation notes*, *Binding general rulings*, *Practice notes*…).

Base de datos del *Southern African Legal Information Institute*. Disponible en línea: http://www.saflii.org/. Permite acceder a la jurisprudencia de los principales tribunales de Sudáfrica (así como de los tribunales de otros países del sur de África).

Base de datos Lexis Nexis Academic (http://academic.lexisnexis.nl/), fuente "*South Africa Tax Cases*".

XXVII. Suiza

Recueil systématique du droit fédéral.
Esta compilación contiene la legislación federal de la Confederación Suiza organizada por materias y se actualiza constantemente por las Autoridades Federales teniendo en cuenta todas las modificaciones que son publicadas en el *Recueil officiel du droit fédéral* y que han entrado en vigor.
Disponible en línea: http://www.admin.ch/ch/f/rs/rs.html.

Página web de la Administración tributaria federal (*Eidgenössische Steuerverwaltung* / *Administration fédérale des contributions*). Permite consultar las circulares emitidas por la Administración: http://www.estv.admin.ch/index.html?lang=de.

Base de datos de jurisprudencia del *Bundesverwaltungsgericht* / *Tribunal Adminsitrativ Fédéral*. Disponible en línea: http://www.bundesverwaltungsgericht.ch/.

Base de datos de jurisprudencia del *Bundesgericht* / *Tribunal fédéral*. Disponible en línea: http://www.bger.ch/de/index.htm.

XXVIII. Reino Unido

Base de datos BAILII (*British and Irish Legal Information Institute*). Contiene la jurisprudencia de los principales tribunales con jurisdicción en el conjunto del Reino Unido, entre otros, *Appellate Committee of the House of Lords*, sustituido en 2009 por el *United Kingdom Supreme Court*, el *Upper Tribunal (Finance and Tax)*, el *First-trier Tribunal (Tax)*, así como de los tribunales de Inglaterra y Gales (*England and Wales Court of Appeal, England and Wales High Court*), Escocia e Irlanda del Norte. Disponible en línea: http://www.bailii.org/.

Base de datos oficial de legislación del Reino Unido, gestionada por *The National Archives*. Disponible en línea: http://www.legislation.gov.uk/. Contiene la legislación del Reino Unido, de Escocia, de Gales y de Irlanda del Norte, en algunos casos en la versión consolidada.

Base de datos Lexis Nexis Academic (http://academic.lexisnexis.nl/). Permite consultar la legislación del Reino Unido en su versión consolidada.

Página web de la Administración tributaria del Reino Unido (*Her Majesty's Revenue and Customs*): http://www.hmrc.gov.uk. Permite consultar las publicaciones de la Administración tributaria, como los *HMRC Statements of Practice*, los *HMRC Tax Bulletins*, o los *HMRC Guidance Manuals*.

XXIX. Uruguay

Página web del Tribunal de lo Contencioso Administrativo: http://www.tca.gub.uy/. Permite consultar su jurisprudencia.

Página web de la Administración tributaria de Uruguay (Dirección General Impositiva): http://www.dgi.gub.uy . Permite consultar la normativa tributaria.

XXX. Tratados para evitar la doble imposición

Base de datos LexisNexis Academic (*Tax Analysts Worldwide Tax Treaties*): http://academic.lexisnexis.nl/.

Base de datos *IBFD Tax Research Platform* (International Bureau of Fiscal Documentation): http://www.ibfd.org.