

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

DIRETTORE RESPONSABILE
VICTOR UCKMAR
EMERITO DELL'UNIVERSITÀ DI GENOVA

CONDIRETTORI

ANDREA AMATUCCI
EMERITO DELL'UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

PASQUALE PISTONE
UNIVERSITÀ DI SALERNO E WU VIENNA

IN EVIDENZA

DOTTRINA:

ROBERTA ALFANO, CATERINA VERRIGNI, Gli interpelli: evoluzione sistematica e *trend* legislativo italiano

MENITA GIUGY DE FLORA, La rilevanza del contraddittorio procedimentale

LUIS DURÁN ROJO, El uso del *soft law* en el derecho tributario como manifestación del cambio de paradigma jurídico

GIUSEPPE MELIS, Economia digitale e imposizione indiretta: problemi di fondo e prospettive

FRANCESCA MORETTI, Questioni attuali in tema di esterovestizione delle società

CONCETTA RICCI, Nel d.lgs n. 147/2015 il consolidato fiscale cambia volto e diventa "orizzontale". Un nuovo tentativo di ravvicinamento dei sistemi fiscali nazionali

SERGIO VINCIGUERRA, La proposta di direttiva dell'U.E. contro i reati di frode che ne ledono gli interessi finanziari

COMMENTO ALLE SENTENZE DELLA CORTE DI GIUSTIZIA IN RASSEGNA:

MARIANTONIETTA NAPOLITANO, La tutela patrimoniale del contribuente demandata agli ordinamenti interni entro i limiti del principio di effettività e di equivalenza

www.edicolaprofessionale.com/DPTI

 **Wolters Kluwer**

CEDAM

SOMMARIO 3/2016

Dottrina

ALFANO R., VERRIGNI C., Gli interpelli: evoluzione sistematica e <i>trend</i> legislativo italiano (*)	841
DE FLORA M.G., La rilevanza del contraddittorio procedimentale (*)	872
DURÁN ROJO L., El uso del <i>Soft law</i> en el derecho tributario como manifestación del cambio de paradigma jurídico	893
MELIS G., Economia digitale e imposizione indiretta: problemi di fondo e prospettive	977
MORETTI F., Questioni attuali in tema di esteroinvestizione delle società (*)	1021
RICCI C., Nel d.lgs. n. 147 del 2015 il consolidato fiscale cambia volto e diventa "orizzontale". Un nuovo tentativo di ravvicinamento dei sistemi fiscali nazionali (*)	1049
VINCIGUERRA S., La proposta di direttiva dell'U.E. contro i reati di frode che ne ledono gli interessi finanziari	1074

Documenti

OFFICIAL JOURNAL OF THE EUROPEAN COMMISSION, Commission Recommendation of 6 December 2012	1097
U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY WHITE PAPER, The European Commission's recent State aid investigations of transfer pricing rulings	1107

Rubriche

BILLARDI C., Rassegna di fiscalità sudamericana	pag. 1137
Argentina	1137
Colombia	1141
Venezuela	1146
C.I.A.T.	1148
CORASANITI G., Convenzioni internazionali	1151

(*) Contributi sottoposti a revisione anonima da parte di professori ordinari e fuori ruolo italiani e stranieri e valutati positivamente da due componenti del Comitato di revisione della Rivista.

MANDELLI D., Internet	1163
ROCCATAGLIATA F., VALENTE M.G., Fiscalità comunitaria	1167
SUCCIO R., U.S. International taxation	1187

Rassegna della Corte di Giustizia (a cura di G. Galizia)

Sentenze del 30 giugno 2016, causa C-123/15 Max-Heinz Feilen <i>vs.</i> Finanzamt Fulda	1201
Sentenza del 30 giugno 2016, causa C-176/15 Guy Riskin Geneviève Timmermans <i>vs.</i> État belge	1201
Sentenza del 22 giugno 2016, causa C-11/15, Odvolací finanční ředitelství <i>vs.</i> Český rozhlas	1202
Sentenza del 22 giugno 2016, causa C-267/15, Gemeente Woerden <i>vs.</i> Staatsecretaris van Financiën	1202
Sentenza del 21 giugno 2016, causa C-15/15; New Valmar BVBA <i>vs.</i> Global Pharmacies Partner Health Srl	1203
Sentenza del 16 giugno 2016, causa C-200/15; Commissione <i>vs.</i> Repubblica portoghese	1203
Sentenza del 16 giugno 2016, causa C-229/15; Minister Finansów <i>vs.</i> Jan Mateusiak	1204
Sentenza del 16 giugno 2016, causa C-186/15; Kreissparkasse Wiedenbrück <i>vs.</i> Finanzamt Wiedenbrück	1204
Sentenza del 9 giugno 2016, causa C-332/14; Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR <i>vs.</i> Finanzamt Krefeld	1205
Sentenza del 8 giugno 2016, causa C-479/14; Sabine Hünnebeck <i>vs.</i> Finanzamt Krefeld	1206
Sentenza del 2 giugno 2016, cause C-226/14 e C-228/14; Eurogate Distribution GmbH <i>vs.</i> Hauptzollamt Hamburg Stadt, e DHL Hub Leipzig GmbH <i>vs.</i> Hauptzollamt Braunschweig	1207
Sentenza del 2 giugno 2016, causa C-263/15; Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft, Lajvér Csapadé Kvízrendezési Nonprofit Kft. <i>vs.</i> Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Igazgatósága (NAV)	1208
Sentenza del 2 giugno 2016, causa C-252/14; Pensioen funds Metaalen Techniek <i>vs.</i> Skatteverket	1209
Sentenza del 26 maggio 2016, causa C-244/15; Commissione <i>vs.</i> Repubblica ellenica	1209

SOMMARIO

839

Sentenza del 26 maggio 2016, causa C-300/15; Charles Kohll, Silvie Kohll Schlesser <i>vs.</i> Directeur de l'administration des contributions directes	1210
Sentenza del 26 maggio 2016, causa C-48/15; État belge, SPF Finances <i>vs.</i> NN (L) International SA	1211
Sentenza del 26 maggio 2016, causa C-607/14; Bookit Ltd <i>vs.</i> Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs	1212
Sentenza del 26 maggio 2016, causa C-550/14; Envirotec Denmark ApS <i>vs.</i> Skatteministeriet	1212
Sentenza del 26 maggio 2016, causa C-130/15; Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs <i>vs.</i> National Exhibition Centre Limited	1213
Sentenza del 12 maggio 2016, causa C-520/14; Gemeent e Borsele <i>vs.</i> Staatssecretaris van Financiën	1213
Sentenza del 28 aprile 2016, causa C-128/14; Staatsecretaris van Financiën <i>vs.</i> Het Oudeland Beheer BV	1214
Sentenza del 14 aprile 2016, causa C-522/14; Sparkasse Allgäu <i>vs.</i> Finanzamt Kempten	1215
Sentenza del 7 aprile 2016, causa C-546/14; Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C. in liquidazione	1215

Commento alle sentenze della Corte di Giustizia in rassegna

NAPOLITANO M., La tutela patrimoniale del contribuente demandata agli ordinamenti interni entro i limiti del principio di effettività e di equivalenza (*)	1217
--	------

(*) Contributo sottoposto a revisione anonima da parte di professori ordinari e fuori ruolo italiani e stranieri e valutato positivamente da due componenti del Comitato di revisione della Rivista.

EL USO DEL *SOFT LAW* EN EL DERECHO TRIBUTARIO COMO MANIFESTACIÓN DEL CAMBIO DE PARADIGMA JURÍDICO

PRIMERAS REFLEXIONES PARA REVISAR LA EXPERIENCIA PERUANA ⁽¹⁾

Abstract: The author analyzes the scope and characteristics of the legal system which came straight from the validity of the State Sovereignty principle, referred to as “modern State”, as well as the processes of transformation that has suffered in the last two centuries: the development and rise of Constitutionalism, the construction of a new International law governing economic relations resulting from globalization, and the consolidation of Community law. Therefore, the phenomenon of *Soft law* is addressed by reviewing its origin, its conceptualization and scope of their production, as well as its interaction in the State, Community and International legal systems, to finally discuss its use in the Peruvian law.

Abstract: El autor analiza los alcances y características del Derecho que surgió al hilo de la vigencia del principio de soberanía estatal, denominado como “Estado moderno”, así como los procesos de transformación que ha sufrido en los dos últimos siglos: el desarrollo y auge del Constitucionalismo, la construcción de un nuevo Derecho Internacional que regule las relaciones económicas surgidas de la globalización y la consolidación del Derecho Comunitario. A partir de ello, se aborda el fenómeno del *Soft law*, revisando su origen, su conceptualización y los alcances de su producción, así como su interacción en los sistemas jurídicos estatal, comunitario e internacional, para finalmente comentar su utilización en el Derecho peruano.

SOMMARIO: 1. El Derecho establecido en el Estado moderno – 1.1. Afirmando el marco del Derecho y el Estado – 1.2. El Estado de Derecho en el siglo XX – 1.3. El Sistema de Fuentes del Estado del siglo XX – 2. Las transformaciones del derecho moderno – 2.1. El sentido de la transformación – 2.2. La Constitucionalización del Derecho nacional – 2.3. La internacionalización de las relaciones económicas y el desarrollo del Derecho de los tratados – 2.4. El desarrollo del Derecho Comunitario – 3. El fenómeno del soft law en relación a los sistemas jurídicos – 3.1. El hilo del problema – 3.2. Definición y alcances del *Soft law* – 3.3. Las principales manifestaciones del *Soft law*, según el sistema de fuentes donde se produce – 3.4. Uso del *Soft law* en los sistemas jurídicos – 4. La aparición del soft law en el derecho peruano – 4.1. El sistema de fuentes en la Constitución Política y en el Derecho peruano – 4.2. El contexto cercano al Derecho tributario positivo – 4.3. Aportes desde la jurisprudencia del Tribunal Constitucional – 4.4. Nexos desde la jurisprudencia del Tribunal Fiscal – 4.5. Incidentes de la doctrina de SUNAT – 5. Reflexiones finales.

⁽¹⁾ Las líneas que siguen son una primera aproximación a esta materia de vital importancia para nuestra área del Derecho. Se han ido forjando entre amigables conversaciones y acalorados debates con colegas, profesores y estudiantes. Por eso tengo especial agradecimiento a los catedráticos Francisco Escribano (Universidad de Sevilla), Adolfo Martín (Universidad de Cádiz), Fernando Serrano (Universidad Complutense de Madrid) y Alberto Tarsitano (Pontificia Universidad Católica de Argentina). Asimismo, al profesor titular Alberto Sanz (Universidad de Castilla-La Mancha), al profesor Jorge Espinosa (Pontificia Universidad Católica de Chile) y al profesor Marco Mejía (AELE-Análisis Tributario).

1. - *El Derecho establecido en el Estado moderno*

1.1. - *Afirmando el marco del Derecho y el Estado*

Se puede predicar de la existencia del Derecho, como hemos aprendido a lo largo de nuestra vida estudiantil y profesional, desde los inicios de la humanidad, aunque los rastros arqueológicos permiten saber que en algún sentido se habían creado reglas jurídicas ya desde dos mil años antes de Cristo: Código de Ur-Nammu, rey de Ur (2050 a.c.), Código de Eshnunna (1930 a.c.), Código de Lipit-Ishtar de Isín (1870 a.c.) y Código de Hamurabi (1760 a.c.)⁽²⁾.

Sin embargo, desde buen tiempo atrás, hay cierto consenso en señalar que el Derecho, como lo conocemos y entendemos modernamente, existe desde que se configura el Estado, pues este en tanto creación humana, tiene como última finalidad garantizar el mantenimiento de la paz y la libertad entre las personas, para lo que recibe de cada individuo, facultades de actuación (que serán mínimas o mayores según el modelo de Estado en el que nos encontremos), que se traducirán justamente en Derecho, a través de normas jurídicas.

Evidentemente, esas facultades significan limitaciones para los individuos sobre los que el Estado ejerce ciudadanía, en lo fundamental a sus derechos de libertad personal y de propiedad⁽³⁾. En el caso del fenómeno tributario, la limitación es sin duda alguna del derecho de propiedad, pues una parte de la riqueza individual es transferida al Estado para que este cumpla con los fines que la sociedad le ha establecido.

Esa relación intrínseca entre soberanía estatal, tributo y derecho de propiedad, nos hace pensar que el tributo (y todas las implicaciones que tiene) es un fenómeno moderno, de modo que cualquier parecido que pueda encontrarse con este en otras figuras de la historia de la humanidad

⁽²⁾ Recuerdo que el querido profesor peruano Luis Aparicio Valdez solía decir – en nuestras reuniones miraflores de tardes de verano – que, como se puede ver en la novela de Robinson Crusoe, el Derecho se muestra cuando el insigne náufrago toma contacto con Viernes, con quien debe establecer una relación jurídica de derechos y deberes. En buena cuenta, decía, el Derecho surge cuando hay una organización social de la fuerza pública y de la solución de conflictos que se generen entre los seres humanos.

⁽³⁾ Aunque parto de una visión heredera del contractualismo surgido al hilo de la fundación del Estado moderno, no creo necesario discutir aquí las diferentes visiones que se generan, especialmente entre Locke y Hobbes, en relación a la relación Ser humano-Estado o Estado de Naturaleza-Estado Social, que forman los cimientos de las corrientes modernas sobre el Estado de Derecho. Sin embargo, sugiero la atenta lectura de Q. Skinner, *Los fundamentos del pensamiento político moderno, El Renacimiento*, I, *La Reforma* II, Fondo de Cultura Económica, México D.C.

anteriores a la época moderna, incluso basadas en ciertos principios y nomenclaturas lingüísticas similares, deberá ser analizada con las pinzas del contexto histórico para evitar entrar en un proceso de anacronismo jurídico.

Ahora bien, el instrumento fundamental para la actuación del Estado en el cumplimiento de esa(s) finalidad(es) es la norma jurídica, entendida en términos modernos. Por eso, en algún sentido, la norma jurídica gobierna y transforma la realidad. La norma jurídica – que está en el plano de la idea, y que en resumidas y simplificadas cuentas es compuesta por el supuesto de hecho, el implicativo coercitivo y la consecuencia jurídica – origina por acción de la coerción estatal y a través del fenómeno de la subsunción, una transformación de la realidad – que está ubicada en el plano de lo fenomenológico –, lo que ocurrirá cuando en este plano se produzca la consecuencia jurídica estipulada en la norma.

Cabe añadir a lo señalado que la norma jurídica es el núcleo central de lo que entendemos por Derecho, aunque también es verdad que se entiende por tal al discurso jurídico, esto es la reflexión teórica sobre la norma jurídica, lo que evidentemente incluye no solo el estudio de las instituciones jurídicas subyacentes a las normas jurídicas sino también los instrumentos para el adecuado entendimiento, interpretación y aplicación de la norma jurídica a la realidad que la subyace.

En ese sentido, intentando ubicar una conceptualización moderna de lo que venimos señalando (sobre el Derecho), deberíamos decir que resume o es el resultado de un pacto sustancial entre los individuos (la Constitución Política) para establecer cómo se produce la norma jurídica, cuáles son los alcances de la misma y cuáles son las consecuencias de su incumplimiento.

Por eso, no es posible entender el Derecho – y con él el tributo – en términos modernos si no hay en la base los conceptos de Estado y de norma jurídica estatal.

1.2. - *El Estado de Derecho en el siglo XX*

Sobre la base de las ideas de Soberanía Estatal y de norma jurídica estatal, el siglo XX ha sido el tiempo propicio para la construcción de una teoría del Derecho absolutamente diferenciada de la moral, con lo que la heteronomía normativa ganó terreno sobre la autonomía personal y es prácticamente hoy el centro sobre el que gravitan todas las relaciones humanas a lo largo del planeta.

Ahora bien, el Derecho del siglo XX, a la mano del concepto de “Soberanía Estatal”, se construyó sobre la base de un principio fundamen-

tal vertebrador que es el de la legalidad estatal, derivado de la representación política del ciudadano ⁽⁴⁾, encumbrando a la Ley como el pilar principal de todo el sistema operativo. La ley, entendida primero en sentido formal, será el instrumento de concreción de la voluntad general; y luego, en sentido material, será el instrumento de la concreción de la institucionalidad democrática que, a la larga, es el resultado moderno del principio de soberanía popular.

En ese sentido, el Derecho que se estructuró es el estatal monopólico, con base en la lógica jurídica. O sea, es el Estado el productor único de la norma jurídica y esta última es una abstracción lógica que por medio de la subsunción estatal, produce efectos en la realidad. Así, es posible decir que el Estado de Derecho – construido durante el siglo XX – es positivo, y que la norma dirige la realidad y la contiene. Bajo esta lógica, no es posible aceptar que existan otros productores de la norma jurídica que no sean distintos al Estado; lo que explica que en muchas partes se haya proscrito la posibilidad de que existan fuentes creadoras de derecho ajenas a las instituciones estatales, como por ejemplo la de la costumbre.

Así las cosas, la mayor parte de los fenómenos jurídicos (incluido el fenómeno tributario) se desarrollan en una relación de subsunción en dos niveles o planos: el de la Norma Jurídica y el de la Realidad de los hechos.

Es verdad que, en nuestra materia, asumimos que el fenómeno tributario tiene una naturaleza especial aunque provenga de la misma estructura jurídica común a cualquier otro fenómeno con contenido normativo pues se trata del comportamiento de llevar dinero a las arcas públicas sobre la base del Deber de Contribuir ⁽⁵⁾, sin embargo, mantiene la idea común de la existencia de la hipótesis legal de mandamiento (mandato jurídico) y su incidencia en la realidad (ocurrencia de la obligación tributaria).

En este punto es bueno señalar que el plano de la realidad de los hechos o fáctico es el que corresponde a lo concreto, aquello que está “a ojos de todos”, que no tiene consecuencias jurídicas sino hasta cuando ocurre la incidencia de la norma jurídica. En materia tributaria la incidencia produce, de manera directa, el denominado hecho imponible que es la materialización del arquetipo establecido en la hipótesis de incidencia,

⁽⁴⁾ Aunque la idea de la representación tiene talante Republicana, es la base de la Democracia Representativa moderna. Ambas, la República y la Democracia, tienen actualmente como cimiento la idea de la “separación de poderes” y, más modernamente, la “separación de funciones”.

⁽⁵⁾ Cf. L. Durán Rojo, *La Noción del Deber Constitucional de Contribuir. Un Estudio Introductorio*, en AA.VV., *Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller. Temas de derecho tributario y de derecho público*, Lima, 2006, 51-95.

convirtiéndose en un hecho productor de efectos jurídicos por voluntad de la ley.

El fenómeno de la incidencia también da origen, de manera indirecta, a la obligación tributaria (modernamente denominada como relación jurídica tributaria), que para lo que hasta aquí importa podemos conceptuar como una relación jurídica obligatoria cuyo objeto es una prestación de dar con carácter definitivo una suma de dinero.

Ahora bien, tal como señala Jarach, *«la característica fundamental del hecho imponible consiste, pues, en su naturaleza de hecho jurídico, al que la ley vincula el nacimiento de la obligación. A este respecto, se debe decir que la obligación nace de la ley, cuando se verifica el hecho imponible, por la existencia, en la vida real, de un hecho imponible que se puede subsumir en la definición legal. Por otra parte, el hecho imponible no crea, por sí solo, la obligación, sino que lo hace a través de la ley»* ⁽⁶⁾.

Respecto al Plano Normativo es necesario señalar que es claro que por medio de leyes, el legislador introduce normas al ordenamiento jurídico, las mismas que estructurarán las relaciones establecidas entre el Estado y el ciudadano. El Tribunal Constitucional (TC) peruano, en la Sentencia recaída en el Expediente N° 47-2004-AI/TC, ha señalado que podemos hablar de hasta tres tipos de normas jurídicas, tomando en cuenta el género institucional al que pertenecen:

a) Las *normas productoras*, que – en un sentido amplio – son aquellas que revelan la expresión y ejercicio de un poder legislativo (originario o derivado), que promueven y condicionan la expedición de otras normas a las cuales se les asigna una jerarquía inferior. Es el caso de la Constitución y de buena parte de las leyes. En el caso tributario, se trataría de normas que establecen los principios limitativos o propositivos para la producción jurídico tributaria.

b) Las *normas ejecutoras-productoras*, que son las que cumplen la tarea productora y a la vez dan cumplimiento a lo dispuesto en una norma productora. Tal el caso de una buena parte de las leyes y los decretos.

En el caso tributario, se trataría de aquellas normas que desarrollan la incidencia del tributo describiendo el hecho materia de imposición y los sujetos de la relación jurídica, así como los supuestos de exoneraciones y las infracciones y sanciones que corresponden, entre otros.

⁽⁶⁾ Citado por G. Ataliba, *Hipótesis de Incidencia Tributaria*, IPDT, Lima, 1987, 82.

c) Las *normas ejecutoras*, las mismas que dan cumplimiento a lo dispuesto o establecido en una norma productora. Tal es el caso de las resoluciones.

En materia tributaria serían las disposiciones reglamentarias sobre aspectos operativos, entre otros, las referidas a la actuación inspectora, la determinación de la obligación tributaria y los procedimientos contenciosos.

Sobre el segundo tipo de normas es que se juega el plano de significancia normativa del Derecho moderno, y por ende también del tributo.

Efectivamente, en este tipo de norma habrá una hipótesis de afectación (o descriptor) y una consecuencia normativa (o prescriptor), relacionados específicamente, en términos jurídicos, por el «*enlace formal entre los hechos condicionantes y condicionados*»⁽⁷⁾, al que Ataliba ha denominado «*relación normativa resultante de la voluntad del legislador*»⁽⁸⁾.

A su vez, según el propio Ataliba, habrá un elemento coactivo o sancionador en sentido lato, que se desencadena en caso se desobedezca el mandato principal de una norma, de modo que una vez incumplido el mandato de pago al Estado, «*...inciden automáticamente los preceptos que incrementan el volumen del débito con intereses, multas, corrección monetaria, etc., y tiene lugar la ejecución coactiva del total*»⁽⁹⁾.

Este elemento coactivo es considerado por otros autores, entre los que se encuentra De Barros, como otra norma de derecho, con otro descriptor y prescriptor, a la que se denominaría como norma secundaria en oposición a la primera que sería la norma tributaria propiamente dicha⁽¹⁰⁾.

En la hipótesis de afectación aparecerá previsto un determinado hecho, descrito por sus aspectos: material (el comportamiento de la persona), espacial (el territorio en el que ocurrirá el hecho), temporal (el lapso temporal de ocurrencia del hecho) y personal (el sujeto que realiza la

(7) H. Kelsen, *Teoría Pura del Derecho*, 4ª edición, Buenos Aires, 1999.

(8) G. Ataliba, *op. cit.*, 46.

(9) G. Ataliba, *op. cit.*, 49.

(10) Ver P. De Barros Carvalho, *Derecho Tributario. Fundamentos jurídicos de la incidencia*, Buenos Aires, 2002, 28. El profesor De Barros señala que «... Tanto en la primaria como en la secundaria la estructura formal es una sola [D(pSYMBOL 240 √ "Wingdings" \s 8.5q)].

Varía solamente en el lado semántico, porque en la norma secundaria el antecedente apunta, necesariamente hacia un comportamiento trasgresor del deber previsto en la tesis de la norma primaria, al paso que el consecuente prescribe una relación jurídica en la que el sujeto activo es el mismo, pero ahora el Estado, ejerciendo su función jurisdiccional, pasa a ocupar la posición de sujeto pasivo. Por eso, lo que existe entre ambas es una relación de orden no simétrica...» 66, 67.

conducta que la norma quiere afectar). Se trata en buena cuenta de la formulación hipotética previa y genérica, establecida en la norma legal, de un hecho determinado.

A su vez, en la consecuencia normativa se prevé la realización del hecho, que exteriorizándose crea derechos y deberes. En buena cuenta, se trata de aquella parte de la norma que proveerá aquellos datos necesarios para la identificación del vínculo jurídico en sí mismo, o sea identificará la propia relación jurídica tributaria, a partir del presupuesto fáctico de que existe el hecho imponible, por lo que son necesarios los aspectos personal (los sujetos activo y pasivo de la relación jurídica), cuantitativo (la base imponible y la tasa) y temporal (el momento del nacimiento de la obligación tributaria).

Cabe referir que, a lo largo del siglo XX, se ha producido una extensión del territorio de lo que se puede denominar como fenómeno tributario legislado, para incluir en él también a los deberes de colaboración que se han creado al hilo de la necesidad financiera estatal y la creatividad – no siempre positiva – de los funcionarios públicos por luchar contra el fraude de ley y la evasión fiscal⁽¹¹⁾.

En cuanto al plano de la incidencia, habría que señalar en primer lugar que se suele llamar, como bien indica Ataliba, incidencia a aquel fenómeno «... específicamente jurídico de subsunción de un hecho en una hipótesis legal, con la consecuente y automática comunicación al hecho de las virtudes jurídicas previstas en la norma»⁽¹²⁾.

Empero, tal como ha hecho notar De Barros «... la llamada incidencia jurídica se reduce, por el prisma lógico, a dos operaciones formales: la primera, de subsunción o de inclusión de clases, en las que se reconoce que una ocurrencia concreta, localizada en un determinado punto del espacio social y en una específica unidad de tiempo, se incluye en la clase de los hechos previstos y en el supuesto de la norma general y abstracta. En la segunda, de implicación, la fórmula normativa prescribe que el antecedente implica la tesis, vale decir, el hecho concreto, ocurrido hic et nunc, hace surgir una relación jurídica también determinada, entre dos o más sujetos de derecho»⁽¹³⁾. En buena cuenta, la incidencia de la norma tributaria permite efectos inmediatos, que son la juridificación del hecho de la realidad,

⁽¹¹⁾ Cf. L. Durán Rojo, *Los Deberes de Colaboración Tributaria. Un enfoque constitucional*, en *Vectigalia*, en *Revista de alumnos de la Facultad de Derecho de la PUCP*, 2006, 2, 15-30.

⁽¹²⁾ G. Ataliba, *op. cit.*, 50.

⁽¹³⁾ P. De Barros Carvalho, *op. cit.*, 45.

trocándolo en imponible, y mediatos, que son la instauración de la relación jurídica obligatoria y su posterior extinción normalmente con la cancelación del monto dinerario (tributo en sentido lato).

1.3. - *El Sistema de Fuentes del Estado del siglo XX*

Como hemos venido indicando, la norma jurídica estatal es el centro del Estado de Derecho del siglo XX y se puede decir de ella que está en el mundo hipotético pero transforma la realidad, y que es materia de interpretación el modo de conocer sus alcances.

Si se parte del supuesto que el único productor de Derecho válido sobre un territorio determinado es el Estado, el conjunto de normas jurídicas emitidas por las distintas instancias que lo conforman formarán parte del sistema jurídico estatal. Bajo esa lógica, en el Estado de Derecho se proclama que el Derecho Estatal es auto sostenible, esto es, se recrea a sí mismo a través de un sistema de fuentes de derecho estructurado por cuatro pilares o instrumentos base.

En este punto, cabe referir que en general, la discusión sobre el sentido de las fuentes del Derecho es un asunto de mucho calado y que genera múltiples interpretaciones. Como se ha señalado, «*en el lenguaje jurídico, igual que en el lenguaje común, el término fuente designa tanto la idea de principio u origen, como los cauces por los que algo (agua o norma) discurre. Esa pluralidad significativa parece ser la responsable de numerosos equívocos surgidos del uso de una misma expresión para significar cosas distintas*»⁽¹⁴⁾.

Empero, en la perspectiva que venimos trabajando, que es explicativa del Estado de Derecho del siglo XX, hemos de suponer como fuente del Derecho a los factores que dan origen al Derecho, entendido como sistema jurídico. En términos generales, «... *se consideran fuentes del Derecho a los modos de producción del Derecho, esto es, a la idea de que son las propias normas jurídicas las que establecen cómo se producen otras normas jurídicas*»⁽¹⁵⁾, pero en términos estrictos las fuentes del Derecho deberían entenderse como fuentes productoras, llamadas también fuentes normativas, las que podría entenderse como «... *los hechos o actos jurídicos que, a partir de normas sobre la producción jurídica en un determinado ordenamiento, tienen como efecto la creación, modificación o derogación de las disposiciones o normas que lo integran*»⁽¹⁶⁾. Como ha

⁽¹⁴⁾ J. De Lucas Javier (Editor), *Introducción a la Teoría del Derecho*, 3ª edición, 1997, 245.

⁽¹⁵⁾ *Loc. cit.*, 246.

⁽¹⁶⁾ *Loc. cit.*, 246.

señalado Guastini⁽¹⁷⁾, tales fuentes productoras tendrían cuatro elementos: (i) la autoridad normativa, (ii) el acto normativo, (iii) el texto o documento, y (iv) el contenido de significado del documento.

Este último elemento, el contenido de significado del documento, resulta de la interpretación realizada por el intérprete. Como señala Nino, no es del todo exagerado sostener que los intérpretes de las normas, el mayor de los cuales es el juez, «... se encuentran vinculados, en el derecho legislado, no por un conjunto de normas, sino por una serie de oraciones cuyo significado es asignado de acuerdo con ciertas reglas semánticas o sintácticas, las haya tomado o no en cuenta el propio legislador»⁽¹⁸⁾ y respecto de las cuales tiene que hallar una solución en la vía de la interpretación. En ese sentido, a los elementos que usará el intérprete para desentrañar el contenido de significado del documento, se les conoce comúnmente como fuentes de interpretación normativa.

Ahora bien, cabe indicar que el Derecho estatal se organiza a través de un sistema de fuentes productoras de Derecho, primer pilar del Estado moderno, todas esas fuentes deben estar reconocidas en la Constitución Política, que incluyen la Constitución, la Ley y el Reglamento, así como otros instrumentos (entre los que cabe relevar las Sentencias de los Tribunales Constitucionales que deciden la Constitucionalidad de una norma legal o reglamentaria).

El sistema de fuentes productoras, para su viabilidad, debe partir de un supuesto ontológico, que es que no pueden cohabitar normas jurídicas que sean contradictorias al punto de anular la implicación de la hipótesis normativa, es decir resulta imposible que para un mismo hecho hipotético se presente más de una única solución normativa (antinomía). En ese sentido, cualquier antinomia que se produzca en el sistema normativo estatal será siempre “aparente”, porque existirá a la mano de los intérpretes reglas para solucionar esas aparentes contradicciones, que serán tres: la Jerarquía, la Sucesión y la Competencia o Especialidad. Aquí estamos ante el segundo pilar del Estado moderno.

Respecto al sistema de fuentes de interpretación de la Norma Jurídica, tercer pilar del Estado moderno, será fuente de interpretación siempre una creación del Derecho estatal, aunque partirán del uso común del lenguaje pues la norma jurídica es siempre lenguaje humano, e incluirá a la Legislación y a la Jurisprudencia (criterios jurisdiccionales con carácter vincu-

⁽¹⁷⁾ R. Guastini, *Concepciones de las Fuentes del Derecho*, en *Isonomía*, 1999, 11, 1671-76.

⁽¹⁸⁾ C.S. Nino, *Introducción al Análisis del Derecho*, Ariel Derecho, Madrid, 1984, 247.

lante para todos los intérpretes)⁽¹⁹⁾. Además de ellos se encontrará la doctrina de los tribunales (criterios repetitivos en el fallo de los órganos jurisdiccionales) o de los órganos administrativos (criterios de interpretación de los órganos estatales no jurisdiccionales)⁽²⁰⁾. Cabe precisar que la doctrina privada (realizada por los ciudadanos o en el marco de la sociedad civil) no será considerada en estricto como una fuente de derecho porque su origen no es estatal; sin embargo, como desviación ha ocurrido – especialmente en América Latina – que se considera como fuente obligatoria a la doctrina privada, la que a nuestro entender debe ser considerada en el rubro de “argumentos adicionales” para apoyar la interpretación ya realizada en base a las fuentes de interpretación estatales.

La interpretación será considerada como auténtica cuando la realiza el legislador, jurisprudencial cuando la hace el juez y doctrinal cuando la plantea la administración y/o los privados (según fuese el caso).

Ahora bien, respecto al uso operativo de las distintas fuentes de interpretación para solucionar los problemas de interpretación de la norma jurídica, el sistema jurídico estatal provee de criterios y métodos de interpretación, a saber: Literal o gramatical, Lógico, Sistemático (por comparación o por ubicación), e Histórico o de *ratio legis* (original o evolutivo). Se trata del cuarto pilar del Estado de Derecho.

Cabe apuntar que, aunque la separación entre fuentes de creación normativa y fuentes de interpretación normativa nos resultan útiles para lo que venimos comentando, ya no es vigente en la Teoría del Derecho aquella antigua distinción de dos momentos en el proceso de formulación del Derecho: el de la creación y el de la aplicación, pues ya se entiende que interpretar es también un acto de creación del Derecho. Esta situación trae consigo un replanteamiento del principio de reserva de ley, cuanto menos en los términos que lo conocimos en nuestra disciplina tributaria, lo que aún viene siendo materia de desarrollo doctrinal incipiente en el Perú.

⁽¹⁹⁾ Aquí se incluiría la jurisprudencia de observancia obligatoria de los Tribunales Administrativos. En el Perú, es el caso del supuesto establecido en el artículo 154° del Código Tributario para efectos competenciales del Tribunal Fiscal.

⁽²⁰⁾ Aquí se incluiría la posición de las Administraciones Tributarias sobre la interpretación de las normas jurídicas. En el caso peruano sería el caso de los informes de la SUNAT que absuelven las consultas institucionales realizadas en el marco de lo señalado en el artículo 94° del Código Tributario peruano.

2. - Las transformaciones del derecho moderno

2.1. - El sentido de la transformación

En la actualidad el Derecho occidental mantiene un basamento en el Derecho construido en el siglo XX descrito en el acápite anterior de este artículo, aunque ha sufrido una serie de transformaciones en cuanto a su sentido, al espacio de producción de la norma y al razonamiento jurídico que se mantiene.

Cuando hablamos del cambio del sentido del Derecho, nos referimos a que el Derecho estatal ha sufrido un progresivo tránsito de una noción de neutralidad hacia el compromiso en la promoción de un modelo de sociedad, la del Estado Constitucional, donde cada individuo tenga el proyecto de vida que desee, siempre que no afecte a terceros.

Constataciones de ello se muestran a lo largo del sistema jurídico estatal, pero amerita a modo ejemplificador referir tres de ellas: (i) en el Derecho público, hay un relevante tránsito del ausentismo estatal en el mercado a la promoción de los derechos fundamentales, la libre competencia y los derechos de los consumidores, (ii) en el Derecho administrativo, hay un interesante paso de la neutralidad administrativa al reconocimiento de la eficacia a favor del ciudadano, y, (iii) en el Derecho civil, hay un paso de la neutralidad de la autonomía de la voluntad a la preservación de la justicia por medio de la defensa de la paridad de la Relación Jurídica Obligatoria (contratación en masa, libre competencia, derecho de concesiones, etc.).

Respecto al cambio del espacio de producción de la norma, vemos un interesante tránsito de la decisión de la representación nacional a la derivación de la producción legislativa en manos del Poder Ejecutivo (por ejemplo, a las agencias estatales de control del mercado y de la ciudadanía). También asistimos – lo que es muy importante para efectos de este trabajo – a un tránsito de la decisión de la representación nacional (soberanía estatal) a la obligatoriedad de la producción normativa supranacional, en lo que podemos relevar la vigencia de acuerdos de integración, muchos de los cuales crean nuevos sistemas jurídicos, la celebración de tratados de intercambio comercial (TLC), el desarrollo de instancias supranacionales de vigencia y efectividad de los Derechos Humanos (Corte de San José de Costa Rica, Corte Penal Internacional, etc.). Asimismo, hay una derivación al mundo privado de la solución de conflictos públicos; ejemplos al canto de eso son el arbitraje y la justicia privada según grupos nacionales, etc.

El problema en este caso, como se viene señalando en la doctrina comparada, es el profundo déficit democrático que empieza a tener el

Derecho. La norma jurídica nacional va poco a poco dejando de ser el pivote de las relaciones jurídicas y, el derecho, va dejando de ser el instrumento del representante. Debe entenderse que se trata de un proceso de cambio de la base en la representación a la institucionalización.

Finalmente, se encuentra el cambio del proceso de razonamiento jurídico. En concreto, asistimos hoy a una crisis de la norma jurídica estatal por efectos de la crisis del lenguaje, por todos lados la norma aparece como receptora de múltiples interpretaciones posibles y los intérpretes generan un nivel de pluralidad interpretativa que preocupa en términos de seguridad jurídica. A su vez, hay un tránsito de la primacía de la norma legal a la primacía de los principios constitucionales, que en concreto son normas de textura abierta y que dejan a los intérpretes un nivel de decisión sobre los alcances del Derecho que antes no se había visto, máxime si – como sabemos – los principios constitucionales deben someterse unos a otros a juicios de ponderación para su oportuna aplicación al caso concreto.

El proceso de transformación del Derecho estatal del siglo XX que venimos describiendo se concreta en tres fenómenos, uno intrínseco y dos extrínsecos, que han definido los términos del entendimiento de lo que hoy es el Derecho. Como se ha ido avizorando, nos referimos por un lado al desarrollo del proceso de la constitucionalización del Derecho y, por otro lado, al desarrollo y/o preponderancia de dos sistemas jurídicos no estatales: (i) el Derecho Internacional, y (ii) el Derecho Comunitario.

2.2. - *La Constitucionalización del Derecho nacional*

En la segunda mitad del siglo XX, y en lo que vamos del XXI, ha ocurrido una serie de cambios en el diseño del Estado, de modo que se puede vislumbrar que nos encontramos frente a un nuevo tipo de Estado, que no es diferente ni necesariamente contrapuesto al Estado de Derecho, sino su evolución. Häberle le ha denominado Estado Constitucional, pues tiene al proyecto constitucional como base de su realización, y se sostiene en la dignidad humana (en palabras de Rainer, un modelo decididamente personalista o “antropocéntrico”⁽²¹⁾), en el poder constituyente del pueblo,

⁽²¹⁾ R. Arnold, *El Derecho Constitucional europeo a fines del siglo XX. Desarrollo y Perspectivas*, en F. Palomino Manchego, J.C. Remotti Carbonell, (Coordinadores), *Derechos Humanos y Constitución en Iberoamérica. Libro Homenaje a Germán J. Bidart Campos*, IIDC - Sección peruana, Lima, 2002, 25.

en la libertad, en la igualdad, en la democracia y en la división de poderes, entre otros ⁽²²⁾.

Se concibe al Estado Constitucional como la superación de la concepción tradicional del Estado de Derecho que facultaba al Poder Legislativo a limitar el accionar de la Administración Pública vía la norma legal. Por eso, ante una Constitución en la que reposa la voluntad rígida ⁽²³⁾ y directa del poder constituyente – como se entiende la contemporánea –, los poderes constituidos se verán subordinados, sin excepción, a esta norma fundamental.

Así, la soberanía parlamentaria es sustituida por la soberanía de la Constitución ⁽²⁴⁾, de modo que la Ley disminuye en importancia y significación, entrando en grave crisis, en beneficio del Estado Constitucional y de su “*Constitución abierta*”, que reconocen y se comprometen en el mantenimiento de sociedades pluralistas ⁽²⁵⁾, lo que cambiará en general toda la percepción del Derecho.

En esa medida, se comprende mejor la actual fuerza normativa de la Constitución, que se convierte en precepto *normarum* y base de todo el ordenamiento jurídico, tanto en sentido formal como material. A su vez, se evidencia que los derechos y deberes contenidos en la norma constitucional se incorporan como bienes jurídicos que la sociedad asume como valores supremos de modo que la Constitución siendo norma, no es de cualquier tipo, pues postula en general un completo sistema de valores materiales, que tienen validez general.

Visto de esta manera, el contenido constitucional carece de precisión al tener “*una fuerte dosis de indeterminación y ambigüedad*” ⁽²⁶⁾, máxime si

⁽²²⁾ Ver P. Häberle, *El Estado Constitucional*. UNAM-PUCP, México, 2001, 339; y, *La imagen del ser humano dentro del Estado Constitucional*, Fondo Editorial PUCP, 2001, 57.

⁽²³⁾ El término se usa en alusión a la clasificación de las Constituciones como rígidas (cuando estas son inmodificables, salvo por mecanismos especiales implementados para dificultar la modificación) o flexibles (en caso la Constitución pueda ser modificada por una ley ordinaria del Parlamento).

⁽²⁴⁾ G. Zagrebelsky, *El Derecho Dúctil*, Madrid, 1995, 12 ss.

⁽²⁵⁾ G. Zagrebelsky, *El Derecho Dúctil...*, cit., 21 ss.

⁽²⁶⁾ Cf. J.F. Palomino Manchego, *Control y Magistratura Constitucional*, en S. Castañeda Otzu, (Coordinadora), *Derecho Procesal Constitucional*, Lima, 2003, 168. Palomino Manchego resalta la diferencia entre una concepción kelseniana de la Constitución, que es la que incardina la creación del modelo concentrado de control constitucional, con la concepción contemporánea. La primera entiende a la Constitución «*como norma organizativa y procedimental, cuyo objeto va a consistir en fijar la competencia de los órganos del Estado, así como regular la producción de normas generales*» y la segunda se reconoce «*portadora de valores y por eso mismo, caracterizadas por tener una fuerte dosis de indeterminación y ambigüedad*».

la Constitución Política, desarrollada en el contexto de una sociedad pluralista, no puede entenderse como un proyecto agotado, esta «no codifica sino que simplemente regula – y muchas veces en forma puntual y a grandes rasgos – aquello que parece importante y que necesita determinación»⁽²⁷⁾ apareciendo los bienes constitucionales, de otra parte, «más bien (como) un consenso jurídico acerca de lo que podemos hacer, más que (como) un consenso moral acerca de lo que debemos hacer»⁽²⁸⁾.

En buena cuenta, «... en un Estado Constitucional toda norma, tenga la estructura que tenga, debe estar dispuesta a ser excepcionada por principios constitucionales que puedan excluir su aplicación meramente subsuntiva. Desde este punto de vista, toda norma puede llegar a involucrar la aplicación de un principio. Toda norma puede verse involucrada en una actividad de ponderación y lo que distingue a una norma principal es que sea susceptible de ponderación. Que suela ser aplicada de uno u otro modo no es lo esencial. Lo esencial es que toda norma tiene la disposición a ser desplazada por un principio constitucional»⁽²⁹⁾.

En buena cuenta, lo característico de un Estado constitucional es «... que no puede haber normas sustraídas de la posibilidad de ser exceptuadas por una norma constitucional y si ello es así y las normas constitucionales pueden ser ponderadas, entonces la ponderación no puede ser excluida ex ante de la aplicación de las reglas...»⁽³⁰⁾.

Debe hacerse notar, en este momento de la reflexión, que en el Estado Constitucional se habla de “bienes constitucionales” para hacer referencia no solamente a los derechos constitucionales sino para incluir a los “deberes constitucionales” como elementos jurídicos exigibles a los ciudadanos, pero que tienen su base necesariamente en los derechos que los demás ciudadanos tienen y que deben ser respetados y cumplidos por todos.

Como ya podemos advertir, los bienes constitucionales deben estar sometidos a la técnica de la “ponderación constitucional”, que es el acto que parte de reconocer, por lo menos hasta hoy, que cada bien constitu-

⁽²⁷⁾ K. Hesse, *Escritos de Derecho Constitucional*, 1983, 18. El profesor Hesse indica que «La Constitución debe permanecer incompleta e inacabada por ser la vida la que pretende normar vida histórica y, en tanto que tal, sometida a cambios históricos», 19.

⁽²⁸⁾ L. Prieto Sanchís, *Derechos fundamentales, Neoconstitucionalismo y Ponderación Judicial*, Lima, 2002, 124-125.

⁽²⁹⁾ A. García Figueroa, *La revancha neoconstitucionalista de Grecia contra Roma. Notas sobre la viabilidad de las reglas en el Estado Constitucional*, en *Foro Jurídico*. Foro Académico Sociedad Civil, Lima, 2010, 10, 136.

⁽³⁰⁾ A. García Figueroa, *op. cit.*, 139.

cional (especialmente los derechos fundamentales) tiene un contenido esencial que debe ser respetado.

Ahora bien, la noción de “*contenido esencial*” puede ser entendida en base a dos teorías: la absoluta y la relativa. En el caso de la *teoría absoluta*, conforme señala Ignacio de Otto citado por Aguayo⁽³¹⁾, el contenido esencial del bien constitucional es un núcleo duro absolutamente resistente a la acción limitativa –entre otros– por parte del legislador, de modo que existe en cada derecho un componente sustancial que excluye por completo cualquier injerencia de los poderes públicos, incluso si esta persigue un fin legítimo basado en algún tipo de razonabilidad o proporcionalidad.

De otro lado, conforme a la teoría relativa el contenido esencial de un bien constitucional se verá afectado cuando «... *este experimente una restricción superior a la necesaria para lograr el fin que motiva la limitación*»⁽³²⁾, de modo que no se puede concebir un contenido esencial fijado estáticamente, sino que tendría dimensiones variables, dependiendo de cada caso concreto en el que se establece una relación de medio-fin en la evaluación de cada acción estatal, esté o no basada en otro bien constitucional. Con ello, en palabras de Medina Guerrero, «... *el contenido esencial podría definirse como aquella parte del Derecho que comienza cuando el límite deja de ser proporcionado*»⁽³³⁾.

En ese sentido, siguiendo a Prieto Sanchís, aunque vistas individualmente las normas constitucionales se presentan como reglas, cuando son relacionadas entre ellas muy posiblemente entran en conflicto y operan como principios. Efectivamente, si «... *dos reglas se muestran en conflicto, ello significa que o bien una de ellas no es válida, o bien que una opera como excepción a la otra (criterio de especialidad)*», mientras que cuando se trata de dos principios «... *ambos siguen siendo simultáneamente válidos, por más que en el caso concreto y de modo circunstancial triunfe alguno sobre el otro*»⁽³⁴⁾.

Por tanto, bajo la teoría relativa – que es la que actualmente desarrollan los Tribunales Constitucionales – ponderar acaba siendo una consideración imparcial de los aspectos contrapuestos de dos o más principios, de

⁽³¹⁾ Á. Aguayo, *La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero*, en *Derecho Financiero Constitucional. Estudios en memoria del profesor Jaime García Añoveros*, Madrid, 2001, 22 ss.

⁽³²⁾ M. Medina Guerrero, *La vinculación negativa del legislador a los derechos fundamentales*, Madrid, 1996, 147.

⁽³³⁾ *Loc. cit.*

⁽³⁴⁾ L. Pietro Sanchís, *op. cit.*, 125.

modo que uno de ellos prima sobre el otro en un caso concreto, aunque abstractamente en principio permanecen iguales.

Bajo esta consideración, dado que la ponderación acaba siendo un enjuiciamiento de comportamientos públicos, como puede ser una decisión o una norma que basándose en un bien constitucional acaben limitando otro u otros, requiere que cumplan determinadas fases⁽³⁵⁾:

1. Evaluar si la medida materia de análisis tiene un fin constitucionalmente legítimo que fundamente la interferencia en la esfera de otro bien constitucional.

2. Acreditar la adecuación, aptitud o idoneidad de la referida medida para conseguir la finalidad expresada.

3. Estimar la necesidad del medio utilizado, probando que no existe otra medida que pudiendo obtener la finalidad perseguida, resulte menos gravosa o restrictiva.

4. Realizar el juicio de proporcionalidad en sentido estricto, que consiste en acreditar que existe un cierto equilibrio entre los beneficios que se obtienen con la medida y los daños o lesiones que de dicha medida se pueden derivar para la satisfacción de otro bien constitucional⁽³⁶⁾.

Ahora bien, ponderar de ninguna manera significa establecer jerarquías de derechos *a priori*, sino conjugar, desde la situación jurídica creada, los bienes constitucionales en tensión, sopesando su eficacia. En esa medida, lo característico de la ponderación es que con ella no se logra una respuesta válida para todos los supuestos posibles, sino que se logra solo una preferencia relativa al caso concreto que no excluye una solución diferente en otro supuesto.

Además del momento de creación de la norma (en materia tributaria denominada hipótesis de afectación o incidencia), el ámbito conceptualmente más visible de la ponderación es cuando el intérprete autorizado⁽³⁷⁾ enjuicia una norma a la luz de la Constitución Política, de modo que por el

⁽³⁵⁾ El Tribunal Constitucional peruano ha seguido este proceso de enjuiciamiento, al que ha denominado como *test de razonabilidad*. Véase, entre muchas, la Sentencia recaída, a propósito de un proceso de inconstitucionalidad, en el Expediente N° 0016-2002-AI/TC.

⁽³⁶⁾ Puede verse las críticas actuales a la ponderación en L. Pietro Sanchís *Tribunal Constitucional y Positivismo Jurídico*, en *Cátedra. Espíritu del Derecho*, Revista de Estudiantes de Derecho de la UNMSM, Lima, 1999, 8, 133-153, y J. Aguiló, *op. cit.*

⁽³⁷⁾ En términos generales son los Tribunales Constitucionales u órganos encargados del control de constitucionalidad en abstracto, aunque en casos como el peruano también se trata de las instancias del Poder Judicial que realizan control concreto de constitucionalidad, mediante el control difuso en un caso concreto.

críterio ponderador tratará de buscar la interpretación de los alcances de la norma que se condigan con los distintos bienes constitucionales.

Por eso, aunque suela decirse que la ponderación es el método alternativo a la subsunción, en realidad se trata de situaciones diferentes.

Como ha dicho Pietro Sanchís, *«las reglas serían objeto de subsunción, donde, comprobado el encaje del supuesto fáctico, la solución normativa viene impuesta por la regla; los principios, en cambio, serían objeto de ponderación, donde esas soluciones, son construidas a partir de razones en pugna»*.

Ahora bien, la ponderación resulta muy importante cuando los intérpretes autorizados deben enjuiciar las actuaciones de la Administración Tributaria en el cumplimiento de sus funciones de control de la deuda o recaudación a la luz del parámetro constitucional, incluso – y más aún – cuando la actuación se basa en la discrecionalidad administrativa, lo que significa en buena cuenta enjuiciar el comportamiento de los particulares o de los poderes públicos a la luz no de la norma legal sino de la misma Constitución.

En esta medida, debe recordarse que desde la teoría obligacionista, con la que concordamos en su momento, se criticó la extensión de los alcances del Deber de Contribuir al caso concreto, porque se entendía que la actuación de la Administración en su relación con el contribuyente o con el tercero colaborador debería estar enmarcada en el estricto cumplimiento del principio de legalidad administrativa, que modernamente permite la discrecionalidad lo que no significa actuar con arbitrariedad⁽³⁸⁾.

Desde la perspectiva del Estado Constitucional, al ser la Constitución también una norma jurídica, debe ser aplicada por la Administración, en virtud al principio de jerarquía normativa. Ello, como ya se ha querido decir aquí, no cuestiona en lo más mínimo la perspectiva de la obligación tributaria sino que plantea el análisis en el nivel constitucional.

Entonces, no encontramos inconveniente para que la Administración Tributaria aplique la Constitución por encima de cualquier otra norma, lo que en estricto no es una ponderación. Efectivamente, ya hace tiempo advertimos que los órganos administrativos podían, en aplicación de la

⁽³⁸⁾ Al respecto, ver: E. Hinojosa Martínez, N. González Deleito Domínguez, (Coordinadores), *Discrecionalidad administrativa y control judicial*, Junta de Andalucía-Civitas, Madrid, 1996, 701; C. Gómez Cabrera, *La discrecionalidad de la administración tributaria: su especial incidencia en el procedimiento de la Inspección*, Madrid, 1998, 468; C. García Novoa, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Madrid, 2000, 303; T. Rosembuj, *Apuntes sobre discrecionalidad en materia tributaria*, en *Revista del IPDT*, Lima, 1995, 25.

norma de mayor jerarquía, realizar sus actuaciones conforme a la Constitución Política⁽³⁹⁾, pero no realizar un análisis de interpretación constitucional que en el estado actual del Derecho Constitucional significa, entre otros, ponderar.

Empero, es real que los Tribunales Constitucionales cada vez van expandiendo su perspectiva de aplicación concreta de la Constitución señalando que la Administración Tributaria y los propios ciudadanos que participan del fenómeno tributario también realizan actos de interpretación constitucional, que no llegan a ser calificados o decisivos, pero sí obligatorios. Bajo esta óptica, la Administración Tributaria en sus actos de control y fiscalización de la deuda debería realizar también un acto de ponderación⁽⁴⁰⁾.

En este planteamiento, siguiendo la línea de pensamiento de Cortés⁽⁴¹⁾, y tomando en cuenta la importancia que tiene la Constitución Política para la regulación de todos los ámbitos de la actuación estatal, no debe parecer extraño que se vuelva a hablar, especialmente en Europa, del Derecho Tributario Constitucional y, en general del Derecho Financiero Constitucional, que supondría un estudio constitucional de la actividad de recaudación y distribución de recursos que realiza el Estado. En puridad, lo que se quiere expresar detrás de ese concepto es que, a raíz del desarrollo jurisprudencial cada vez mayor que tienen los Tribunales Constitucionales, se viene construyendo un análisis constitucional del fenómeno tributario en su conjunto. Ahora bien, Sánchez Serrano ha sostenido que a pesar de la adecuada lucha por dar independencia al Derecho Tributario, esta misma no debe dejar de lado que la unidad de este

⁽³⁹⁾ Ver nuestros comentarios en la sección *Jurisprudencia Comentada* de la Revista *Análisis Tributario*, 1999, 140, 23-27.

⁽⁴⁰⁾ En el caso peruano, el Tribunal Constitucional al abordar un proceso de inconstitucionalidad vinculado a una ley sobre régimen pensionario, en la Sentencia recaída en el Expediente N° 50-2004-AL/TC había señalado que «*debe dejarse de lado la errónea tesis conforme a la cual la administración pública se encuentra vinculada a la ley o a las normas expedidas por las entidades de gobierno, sin poder cuestionar su constitucionalidad. El artículo 38° de la Constitución es meridianamente claro al señalar que todos los peruanos (la Administración incluida desde luego) tienen el deber de respetarla y defenderla... (Por ello,) en los supuestos de manifiesta inconstitucionalidad de normas legales o reglamentarias, la Administración no solo tiene la facultad sino el DEBER de desconocer la supuesta obligatoriedad de la norma infraconstitucional viciada, dando lugar a la aplicación directa de la Constitución*». Dicha doctrina ha sido concretada posteriormente y limitada sólo a la esfera de los tribunales administrativos; y finalmente recientemente se dejó sin efecto.

⁽⁴¹⁾ M. Cortés, *El Equilibrio Constitucional y el Equilibrio Jurídico Tributario*, en *Derecho Financiero Constitucional. Estudios en memoria del profesor Jaime García Añoveros*, Madrid, 2001, 18.

derecho está planteada por la perspectiva constitucional⁽⁴²⁾, de modo que «... en la Constitución y en el Derecho Constitucional es donde puede encontrarse la unidad, sentido y fundamento del Derecho Financiero, al igual que cada una de las restantes ramas del Derecho»⁽⁴³⁾. En adición a esta acertada posición habría que señalar que una gran cantidad de los conceptos, las categorías y los principios más importantes del Derecho Tributario, aunque acuñados hace muchos años por los estudiosos de esta rama jurídica, hoy cobran nuevo sentido al ser recogidos expresamente en la norma constitucional.

2.3. - La internacionalización de las relaciones económicas y el desarrollo del Derecho de los Tratados

El Derecho Internacional es un sistema normativo de larga data que se basa en lo que se ha definido como el “derecho consuetudinario”. En ese sentido, conforme ha señalado Nino, el derecho internacional estuvo históricamente constituido en lo fundamental por normas de origen consuetudinario, es decir que surgieron de las reiteradas actitudes de los distintos Estados. Se complementan con los tratados y las convenciones, aunque los juristas especializados en la materia asignaban a estas normas una validez derivada de las normas consuetudinarias, principalmente de la norma que establece que los pactos deben cumplirse, conocida como el “*pacta sunt servanda*”⁽⁴⁴⁾.

Para Kelsen la validez de dichas normas de mayor jerarquía del derecho internacional presupone una norma fundamental que les otorga validez. Así, «... siendo consuetudinarias tales normas, la norma fundamental del derecho internacional deberá tener un contenido adecuado a su función de dar validez a normas de esa índole. Kelsen propone la siguiente fórmula: “Los Estados deben comportarse como acostumbran hacerlo”»⁽⁴⁵⁾.

A lo dicho hay que añadir que hasta antes del año 1950 era raro que en la comunidad internacional existan órganos centralizados como las Naciones Unidas o las organizaciones regionales, y mucho menos que tengan algún nivel de importancia actores no gubernamentales como las empresas y las organizaciones no gubernamentales.

⁽⁴²⁾ L. Sánchez Serrano, *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*, Tomo 1, Madrid, 1997, 614.

⁽⁴³⁾ *Loc. cit.*

⁽⁴⁴⁾ C.S. Nino, *op. cit.*, 142.

⁽⁴⁵⁾ *Loc. cit.*

Ahora bien, el fenómeno de la globalización ha afectado, quizás de un modo irremediable, las relaciones entre los Estados, así como la estructura misma del sistema jurídico internacional, en vista que la Globalización «... implica una mentalidad y un método innovadores, bajo la idea de que todo interfiere en todo y de que todo depende de todo con un significado ideológico. Tal integración e interdependencia se produce planetariamente y erosiona el poder de los Estados para controlar sus problemas y alcanzar sus objetivos»⁽⁴⁶⁾.

En rigor, han sido las transformaciones en tecnología y comunicaciones las que han acentuado la interdependencia entre los Estados. Calderón Carrero⁽⁴⁷⁾, hacia 2006, hizo una síntesis adecuada de estos cambios:

- Se ha multiplicado exponencialmente el número de operaciones económicas internacionales, entre las que destacan las prestaciones de servicios y cesión de intangibles.
- Existe una gran demanda de operaciones de comercio internacional entre empresas vinculadas o asociadas.
- Existe una desmaterialización de las actividades empresariales en el extranjero, es decir no requieren de establecimientos físicos.
- Existe una mejora sustantiva de las comunicaciones, muchas de las cuales son instantáneas; ello hace surgir una nueva forma de comercio (*e-commerce*) y facilita las operaciones comerciales tradicionales.
- Los mercados financieros se internacionalizan masivamente y las sociedades de empresas dejan de ser participadas principalmente por accionistas nacionales o residentes.
- Los paraísos fiscales emergen y comienzan a plantear graves problemas a los Estados miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), erosionando la equidad y neutralidad de sus ordenamientos tributarios. Puede decirse que la denominada “competencia fiscal perniciosa” es un fenómeno materialmente conectado con la globalización económica.
- Hay una creciente competencia fiscal entre Estados, particularmente en relación con la atracción de capitales y de la inversión y actividad empresarial susceptible de deslocalización.

⁽⁴⁶⁾ M.I. Garrido Gómez, *Las transformaciones del Derecho en la Sociedad Global*, Pamplona, 2010, 11.

⁽⁴⁷⁾ J.M. Calderón Carrero, *La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario en el Siglo XXI*, en *Documentos* n. 20, en *Instituto de Estudios Fiscales*, 2006, 6.

Además, hay que tomar en cuenta que en los últimos años, el ritmo de integración de las economías y de los mercados nacionales se ha acelerado notablemente, de modo que «... *la libre circulación del capital y el trabajo, el desplazamiento de los centros de producción de países con costos elevados a países con costos reducidos, la eliminación progresiva de los obstáculos al comercio, el progreso tecnológico y de las telecomunicaciones, y la importancia cada vez mayor de la gestión de riesgos y de la creación, protección y explotación de la propiedad intelectual han tenido importantes repercusiones en la estructura y la gestión de las empresas multinacionales*»⁽⁴⁸⁾. Como señala la OCDE, este cambio cualitativo originó una real transformación de los modelos de actividad propios de cada país en modelos mundiales, basados en organizaciones estructuradas bajo una descentralización funcional y en cadenas de suministro integradas que centralizan varias funciones a escala regional o mundial. A ello hay que sumar, dice la OCDE, la importancia creciente en la economía mundial de los servicios y de los productos digitales cuyo suministro frecuentemente es directamente por Internet, lo que permite que las entidades empresariales establezcan numerosas actividades productivas en lugares alejados del emplazamiento físico de sus clientes⁽⁴⁹⁾.

Finalmente, es claro que actualmente las entidades empresariales que componen una empresa multinacional «... *ejercen sus actividades siguiendo las orientaciones y estrategias generales definidas por el grupo en su conjunto. Las personas jurídicas individuales que forman el grupo funcionan como una única empresa integrada que aplica una estrategia empresarial conjunta, el personal de dirección puede encontrarse geográficamente disperso y no estar centralizado en un solo lugar, y las estructuras jerárquicas y los procesos de adopción de decisiones ya no reflejan la estructura jurídica de la empresa multinacional*»⁽⁵⁰⁾.

Así las cosas, todo lo señalado ha hecho que «*el derecho internacional, no obstante conservar sus principios fundamentales, haya tenido que incorporar en su dinámica a nuevos actores y sujetos internacionales y reconocer nuevas situaciones, lo mismo que ampliar su campo de aplicación hacia otros ámbitos antes considerados asuntos domésticos o bien hacia espacios comunes...*»⁽⁵¹⁾.

⁽⁴⁸⁾ OCDE, *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, Éditions OCDE, Paris, 2013, 31.

⁽⁴⁹⁾ *Loc. cit.*

⁽⁵⁰⁾ OCDE, *op. cit.*, 32.

⁽⁵¹⁾ M. Del Toro Huerta, *El fenómeno del Soft law y las nuevas perspectivas del Derecho Internacional*, en *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, 2006, IV, 515.

Por ahora, hay consenso en señalar que se considera como fuente del derecho internacional a lo consignado en el artículo 38° del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia ⁽⁵²⁾: (i) las convenciones internacionales, (ii) la costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como derecho, (iii) los principios generales de derecho reconocidos por las naciones civilizadas, y (iv) 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.

En la doctrina se ha considerado que una excesiva variación en la normatividad internacional, especialmente a instancias de la producción “normativa” de organizaciones de carácter internacional (que formulan “recomendaciones” y cuando sancionan prescripciones, no siempre son eficaces) va a suponer el desconocimiento de la naturaleza del propio ordenamiento internacional, como derecho de cooperación entre entidades soberanas, y de sus procesos de formación normativa identificados principalmente con el voluntarismo estatal.

Es cierto que el derecho internacional público no tiene por objetivo último la integración de los Estados, sino que sobre todo busca que estos, a la sazón sujetos del derecho internacional público, se relacionen a través de instrumentos institucionales, generales y universales. Sin embargo, a pesar de la existencia de entidades supranacionales (como la Corte Europea de Derechos Humanos o la Corte Interamericana de Derechos Humanos) que influyen e inciden, con su jurisprudencia por ejemplo, en el orden jurídico y factual interno, estas no tienen facultad “legislativa” ni son productoras formales de normas. Asimismo, salvo excepciones como la señalada, no existe en el derecho internacional público un Tribunal de Justicia, es decir, un sistema jurisdiccional independiente, propio y originario, que no esté a disposición del mandato de los Estados particulares y que garantice una jurisprudencia uniforme. Asimismo, en relación con la soberanía de los Estados el derecho internacional público no representa todavía formalmente una amenaza.

Entrando en la materia tributaria, como han señalado Caamaño Anido y Calderón Carrero, ya se empieza a prefigurar un Derecho Tributario que será intrínsecamente internacionalizado, aunque por ahora únicamente «... resulta evidente la notable influencia que ha recibido del exterior tanto en lo referente a la configuración de determinados aspectos de los impuestos

⁽⁵²⁾ La Corte Internacional de Justicia fue establecida por la Carta de las Naciones Unidas, como órgano judicial principal de las Naciones Unidas, quedando constituida y funciona conforme a las disposiciones de su Estatuto.

y del sistema tributario en su conjunto, como en lo relativo a los principios ordenadores de la producción legislativa en materia tributaria y en las propias fuentes que actualmente nutren el Derecho Tributario»⁽⁵³⁾.

Ahora bien, como ya se advierte, en los últimos 50 años se ha empezado a reformular el sistema de fuentes de derecho tributario internacional. A los ya conocidos principios generales del derecho internacional y la costumbre, se han sumado dos fuentes de reciente data: el derecho contractual y las herramientas de coordinación fiscal cuya producción pertenece a organizaciones internacionales como la OCDE, la Organización Mundial de Comercio (OMC), el Banco Mundial (BM) o el Fondo Monetario Internacional (FMI).

La aparición de fuentes de derecho infrecuentes en el derecho internacional tributario ha venido de la mano de la consolidación de instrumentos normativos que perteneciendo al derecho internacional clásico tienen reciente data. Es el caso de los Convenios para Evitar la Doble Imposición (en adelante "CDI") o los Acuerdos de Cooperación entre las administraciones tributarias.

Si bien en un principio, «(...) *el Derecho Internacional Convencional en materia tributaria se compone esencialmente de convenios para evitar la doble imposición internacional, en casi su inmensa totalidad bilaterales*»⁽⁵⁴⁾, al igual que los Acuerdos de Cooperación entre las administraciones tributarias; entre estos instrumentos existen diferencias esenciales.

Los Convenios de Colaboración entre las administraciones tributarias son instrumentos normativos de colaboración y cooperación institucional para evitar el fraude o la elusión fiscal, que incluyen cláusulas de intercambio de información privilegiada y convenios de capacitación y asistencia técnica. Su objetivo está en facilitar las labores de determinación, fiscalización y recaudación de las administraciones tributarias sobre aquellas rentas que, según la naturaleza de su fuente o el sujeto pasivo que las detrae, no resulta en aprehensible o de clara percepción para el fisco. Más precisamente: son convenios entre administraciones adscritas al poder ejecutivo y no atribuyen (o distribuyen) poder ni potestad tributaria alguna.

⁽⁵³⁾ M.Á. Caamaño Anido, J.M. Calderón Carrero, *Globalización económica y Poder tributario: ¿Hacia un nuevo derecho tributario?*, en *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid, 2002, 114, 180.

⁽⁵⁴⁾ C.M. López Espadafor, *La estructuración del Derecho Financiero y Tributario Internacional y Comunitario*, en *Revista Crónica Tributaria*, n. 125, en Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, 41.

Por otro lado, los CDI son normas diseñadas para impedir la doble imposición internacional en el ámbito de la imposición directa. La doble imposición se produce cuando «(...) en los supuestos de conflictos positivos donde exista solapamiento de criterios sobre una misma persona y objeto tributario por el ejercicio de la soberanía fiscal de distintos Estados»⁽⁵⁵⁾.

Así, los CDI tienen como objetivo principal la eliminación – o atenuación – de la doble imposición, evitando la evasión fiscal; y con ello se logra que no se generen supuestos de “confiscatoriedad” sobre una determinada ganancia o efectos distorsionantes en las transacciones («por ejemplo, en los movimientos del capital que puede fluir a determinados lugares por razones fiscales y no de estricta racionalidad económica»⁽⁵⁶⁾). En este sentido, a través de los CDI se debe ofrecer soluciones prácticas a los supuestos de doble imposición en las referidas operaciones, y a los problemas de eficiencia y equidad que se originan en las mismas, los cuales son perjudiciales tanto para los contribuyentes como para los Estados.

Además, dichos Tratados Internacionales presentan los objetivos adicionales siguientes:

- La cooperación entre administraciones fiscales para combatir la evasión fiscal.
- La seguridad jurídica y fiscal necesaria para atraer capital y comercio.
- La eliminación de la tributación discriminatoria.
- El justo reparto de los ingresos fiscales entre los Estados⁽⁵⁷⁾.

A fin de lograr tales objetivos, los CDI contienen disposiciones por las que los Estados contratantes racionalizan el uso de su Facultad de Imposición, de manera que se tiende a evitar la doble imposición jurídica. En relación a ello, conforme ha señalado CALDERÓN, históricamente se entiende que los CDI son una especie de «... reglas de autolimitación de soberanías fiscales de los Estados implicados, de manera que únicamente pueden recortar el ejercicio de soberanía tributaria que estos ya han estable-

⁽⁵⁵⁾ M. Gutiérrez Lousa, J. Rodríguez Ondarza, *Los incentivos fiscales a la internacionalización de la empresa española*, en ICE: *Revista de Economía. Nuevas Tendencias en economía y fiscalidad internacional*, Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, Madrid, 2005, 825, 53.

⁽⁵⁶⁾ J.L. Rubio Guerrero, *Los Principios Básicos de la Fiscalidad Internacional y la Doble Tributación Internacional*, en t. Cordón Ezquerro, *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, 2da. edición, Madrid, 2004, 64.

⁽⁵⁷⁾ F. Serrano Antón, *Los principios básicos de la Fiscalidad Internacional y los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional: Historia, tipos, fines, estructura y aplicación*, en *Fiscalidad Internacional*, CEF, 2007, 258.

cido a través de su Derecho interno, más en ningún caso ampliarlo incrementando la sujeción fiscal del contribuyente...»⁽⁵⁸⁾.

Como se ve, la función principal de los CDI es asignar – coordinadamente – la Facultad de Imposición a los Estados contratantes con la finalidad de evitar la doble imposición⁽⁵⁹⁾. Dicha función, vista desde la Facultad de Imposición Estatal puede ser considerada como “limitaciones negativas” en el sentido que acaban señalando qué no será materia de gravamen en cada Estado contratante.

Ahora bien, como ha señalado Bustos⁽⁶⁰⁾, los CDI tienen una segunda función con miras a eliminar la doble imposición, cual es limitar la aplicación de la legislación interna. Dichas reglas, a las que enmarcaríamos como “limitaciones positivas”, se derivan de las limitaciones negativas ya señaladas, y funcionan como elementos de coordinación de los sistemas impositivos de los Estados contratantes con la finalidad de lograr que la eliminación de los efectos de la doble imposición se produzca de una determinada forma: «... *con los efectos fiscales y económicos que los sujetos activos han articulado, así como coordinando los aspectos jurídicos-tributarios de los ordenamientos de los Estados a efectos de lograr la correcta operatividad de todo el sistema convencional*»⁽⁶¹⁾.

Es por ello que autores como Calderón Carrero y Martín Jiménez aprecian una tendencia creciente a instrumentar el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (en adelante “MCOCDE”) y los CDI celebrados en el mundo, no solo como un mecanismo de reparto de Facultad de Imposición sino también «... *como un sistema de coordinación de ordenamientos tributarios a través de la incorporación... de cláusulas de carácter material y procedimental que reconfiguran la regulación interna aplicable a la materia*»⁽⁶²⁾. En buena cuenta, a fin de coordinar las legislaciones tributarias de los Estados contratantes, los CDI buscan «... *reducir el concurso impositivo... toman(do) como objeto mediato el propio Derecho Tributario (interno) de cada uno de los Estados con-*

⁽⁵⁸⁾ J.M. Calderón Carrero, *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, Pamplona, 1997, 46.

⁽⁵⁹⁾ A la que muchos autores todavía aluden como «reparto del poder tributario para garantizar la supresión de la doble imposición».

⁽⁶⁰⁾ J.A. Bustos Buiza, *Los Convenios y Tratados Internacionales en materia de Doble Imposición*, en: *Cuadernos IEF*, 2001, 9, 14.

⁽⁶¹⁾ J.M. Calderón Carrero, A. Martín Jiménez, *Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español: Naturaleza, efectos e interpretación*, en N. Carmona Fernández, *Convenios Fiscales Internacionales*, CISS, Valencia, 2005, 29.

⁽⁶²⁾ *Loc. cit.*

tratantes, en cuanto al tratamiento de las categorías de renta previstas en su ámbito de aplicación, que corresponden a la incidencia de determinados impuestos cobrados internamente»⁽⁶³⁾.

Como se puede ver, las cláusulas bajo comentario acaban contribuyendo a la delimitación positiva y negativa de la calificación, atribución y cuantificación de la renta que efectuarán los Estados contratantes, «... aunque la creación del hecho imponible y su configuración sustantiva tiene y tendrá su origen, como regla, en el derecho interno de los Estados contratantes»⁽⁶⁴⁾. De ello se deduce que la Facultad de Imposición Estatal se ve afectada ya no solo de manera negativa, como ocurría en el reparto competencial, sino positivamente.

La existencia de los límites negativos y positivos descritos no debe llevar a transpolar directamente los alcances de los CDI a las reglas propias del Derecho Interno, pues como ha señalado Vogel, «(l)as reglas de los convenios tributarios suponen que los Estados contratantes gravan de acuerdo a su propia ley; a diferencia de las reglas del derecho internacional privado, las reglas del Convenio no se encuentran dirigidas a la aplicación de la ley extranjera. Más bien, las reglas del Convenio, aseguran que se evite la doble tributación, limitando el contenido de la ley tributaria de ambos Estados contratantes; en otras palabras, la consecuencia legal derivada de la aplicación de las normas del Convenio alteran la ley interna, ya sea excluyendo la aplicación de las provisiones correspondientes al pago de tributos donde esta no hubiera podido ser aplicada, o por exigir a uno o a ambos Estados que permitan un crédito contra su impuesto interno por los tributos pagados en el otro Estado»⁽⁶⁵⁾.

Asimismo, el referido autor señala que «(l)os convenios tributarios, a diferencia de las reglas de conflicto del derecho privado internacional, no hacen frente al problema de elegir entre la aplicación de la ley interna y la ley extranjera. En vez de ello, ellos reconocen que cada Estado contratante aplique su propia ley y luego ellos limitan la aplicación de la ley del Estado contratante»⁽⁶⁶⁾.

⁽⁶³⁾ H. Taveira Torres, *El Derecho Internacional Tributario: Tratados y Disposiciones Nacionales. Calificación y aplicación de los tratados de doble tributación internacional*, en P. Pistone, H. Taveira, *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional*, Buenos Aires, 2005, 880.

⁽⁶⁴⁾ J.M. Calderón Carrero, *La tributación de los beneficios empresariales*, en J.P. Godoy, *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, ICDT, Bogotá, 2006, 159.

⁽⁶⁵⁾ K. Vogel, *Double Taxation Conventions*, Tercera edición, München, 1997, 20.

⁽⁶⁶⁾ K. Vogel, *op. cit.*, 26.

En ese sentido, debe tomarse en cuenta que por las características propias de los CDI⁽⁶⁷⁾, su incorporación a la legislación interna no puede resolverse en términos semejantes a los de cualquier otra clase de tratado internacional ya que debemos observar los alcances, finalidades y propósitos que tienen cada una de las normas de los CDI a fin de no darles una aplicación o interpretación inadecuada⁽⁶⁸⁾. Es por ello que ante la presencia de un CDI, la aplicación e interpretación de la legislación interna debe realizarse atendiendo a la finalidad y dentro del marco de dichos Tratados.

Para lograr lo previamente señalado, es que en lo referido al modo de tributación en cada Estado contratante, estos harán uso de su – ya limitada – Facultad de Imposición dentro de su campo de competencia, pero los referidos objetivos acabarán siendo una obligación propia de cada Estado.

Lo dicho no significa que el Estado aplique el Convenio solo cuando ejerza su facultad legislativa, «... sino siempre (en los casos previstos convencionalmente), a los fines de proveer el ejercicio del derecho para los beneficios previstos en la convención para los residentes»⁽⁶⁹⁾.

⁽⁶⁷⁾ C. García, Novoa señala que «(l)os CDI, en cuanto tratado, tienen una innegable proyección interna, mucho mayor que la de cualquier otro tipo de convención internacional. Su función de colaboración directamente relacionada con su contenido, que es el reparto de competencias fiscales, determina que los CDI tengan una imbricación con esos ordenamientos internos mucho mayor que en cualquier otro tipo de tratados internacionales de cariz político o económico, aunque sólo sea porque en tales ordenamientos internos se definen las competencias que son objeto de armonización». Ver: Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional, en J.P. Godoy, Estudios de Derecho Internacional Tributario, ICDT, Bogotá, 2006, 8, 9.

⁽⁶⁸⁾ Al respecto de las relaciones entre el Derecho Internacional y el Derecho Interno, cabe señalar que las posiciones se dividen bajo la doctrina dualista (la cual considera que el ordenamiento jurídico internacional y los ordenamientos jurídicos internos son dos sistemas que se mueven en planos que marchan de manera paralela, por lo que no existe conflicto entre ellos y uno no puede primar sobre el otro), la doctrina monista (sostiene que ambos ordenamientos forman parte de un mismo sistema jurídico, por lo que sus normas interactúan y en algunos casos entran en conflicto; dichos conflictos se resuelven en su mayoría a favor del Derecho Internacional) y las doctrinas conciliadoras. Es en estas últimas doctrinas que consideramos que los CDI tienen una mejor explicación, ya que «(e)stas doctrinas reconocen entre el derecho internacional y el derecho interno una relación de coordinación jerárquica bajo un orden jurídico común... En el mismo sentido, De Luna postula que tanto el Derecho Internacional como los ordenamientos nacionales se encuentran subordinados al bien común internacional...no hablan de subordinación del Derecho interno al Derecho internacional, ni de delegación de este a favor de aquel, sino de coordinación entre uno y otro sobre la base de normas superiores, que serían precisamente las del Derecho Natural».

En F. Novak Talavera, L. García-Corrochano Moyano, Derecho Internacional Público, 2003, I, 540-548.

⁽⁶⁹⁾ H. Taveira Torres, op. cit., 885.

Por lo antes expuesto cabe afirmar que cada Estado debe promover un proceso de armonización de sus respectivos sistemas jurídicos internos con los CDI, lo que no quiere decir que dicho Tratado se convierta en “norma programática interna” sino que desde el momento en que entra en vigencia en los Estados contratantes, las relaciones tributarias que surjan entre un residente de uno de los Estados contratantes con el otro Estado «... pasan a ser regidas “acumulativamente” por las normas de derecho interno y por las reglas convencionales»⁽⁷⁰⁾.

En buena cuenta, su aplicación deberá realizarse dentro de los cauces del Derecho existente en ese Estado: aplicación directa por la Administración Tributaria, recojo de sus alcances por la jurisprudencia administrativa o jurisdiccional o, de darse el caso, incorporación de disposiciones normativas sustanciales o de procedimiento para fomentar los fines del CDI. Para tal efecto, como ha señalado Taveira, «*debe entenderse por «aplicación del convenio» las intensas actividades desarrolladas por las autoridades públicas de los respectivos Estados contratantes (administrativas o judiciales) destinadas a hacer valer el contenido normativo del convenio ante los residentes de uno u otro Estado contratante, mediante la constitución de normas individuales y concretas informadas con su contenido en la continuidad del proceso de positivización del derecho»*⁽⁷¹⁾. Como contraparte, como ocurre con cualquier disposición de un tratado internacional cuando es considerado como norma jurídica vigente al interior del Estado, los residentes de ambos Estados contratantes, al hacer uso de los alcances de las cláusulas del CDI han de reclamar la aplicación de sus beneficios, en base a que gozan de un derecho subjetivo público plenamente aplicable de acuerdo a lo dispuesto en el CDI – en algunos casos más ventajoso que el que hubiera existido de no mediar ese Tratado –⁽⁷²⁾. En tanto derecho subjetivo público pasa a ser uno «... *esgrimible por antonomasia frente al Estado y no frente a otros órganos o personas*»⁽⁷³⁾.

2.4. - El desarrollo del Derecho Comunitario

La globalización, sobre la que venimos hablando en este documento, ha atizado la necesidad de que los Estados unan fuerzas para enfrentar los

⁽⁷⁰⁾ *Loc. cit.*

⁽⁷¹⁾ *Loc. cit.*

⁽⁷²⁾ Cf. Sentencia del TC peruano recaída en el Expediente N° 1417-2005-PA/TC; y, A.J. Estrada, *La teoría de los derechos públicos subjetivos en la obra de Georg Jellinek*, Instituto de Estudios Constitucionales Carlos Restrepo Piedrahita, Bogotá, 1997, 91.

⁽⁷³⁾ Contesse Singh, *El derecho de acceso a la información y el sistema jurídico chileno*, en www.cajpe.org.pe/NUEVODDHH/cb-contesse.pdf, 6.

giros de la economía mundial y así mantener una posición aceptable en el seno del consenso mundial. Por eso, desde una óptica externa, los Estados se han visto en la necesidad de integrarse en grandes bloques o comunidades a fin de consolidar mercados únicos donde la circularidad de bienes y servicios sea flexible. Para tal efecto, han implementado instrumentos normativos ajenos al radio del derecho internacional clásico y al derecho interno, a través de los cuales ceden soberanía a una entidad particular de cariz supranacional que produce derecho de aplicación obligatoria al interior de estos Estados nacionales.

Ello se origina en la poca eficiencia del derecho internacional convencional para incidir en la integración de sistemas normativos que coadyuven a forjar un mercado más grande y articulado. Como sostiene Bouza Vidal, «(...) la necesidad de un Derecho uniforme es mucho más apremiante en un esquema de integración económica (...) que en el marco de cooperación interestatal tradicional»⁽⁷⁴⁾ De modo tal que el derecho internacional convencional perdió sustento como instrumento para coordinar políticas regionales, ya que «(...) la unificación del Derecho por vía convencional se enfrenta a numerosas dificultades. Son frecuentes los Tratados firmados y no ratificados por los Estados o aquellos en los que transcurre un largo período de tiempo antes de conseguirse un número suficiente de ratificaciones para su entrada en vigor»⁽⁷⁵⁾.

Por último, el derecho comunitario es una clase especial de norma internacional. Su peculiaridad recae en que es una comunidad de derecho, esto es, «(...) un ente supranacional sui generis con personalidad jurídica; no es una organización internacional. Tampoco estatal, al carecer de una competencia general. Su competencia material se encuentra limitada a la que le asigna el Tratado fundacional para las finalidades específicas acordadas por los Estados miembros»⁽⁷⁶⁾.

Ahora bien, el derecho comunitario tiene cuatro características esenciales:

– Alude a un orden supranacional de derecho.

Se habla de orden jurídico supranacional pues el derecho comunitario regula el poder de una entidad que, «(...) en el ámbito de sus competencias

⁽⁷⁴⁾ N. Bouza Vidal, *Modalidades de unificación y armonización de legislaciones en la Comunidad Económica Europea*, en E. García De Enterría, J.D. González Campos, S. Muñoz Alonso, (Directores), *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*, Madrid, 1986, III, 553.

⁽⁷⁵⁾ N. Bouza Vidal, *op. cit.*, 552.

⁽⁷⁶⁾ A Torruws, *Derecho tributario comunitario*, en H. García Belsunce, (Director), II, Editorial Astrea, Buenos Aires *Tratado de Tributación*, 2003, 578.

(...) dispone de un poder político propio de orden superior, aunque derivado de los Estados miembros. Se trata de una comunidad de progresiva integración, que no es un Estado, ni siquiera un Estado federal.

Su ordenamiento – con vigencia inmediata y rango superior – está separado del de los miembros integrantes»⁽⁷⁷⁾.

– Es un sistema normativo propio, con fuentes, procesos e instituciones particulares.

En el derecho comunitario se alude a un sistema en tanto regula «(...) una estructura política *sui generis* (...) que se diferencia de la organización internacional por la cuasi completud de sus instituciones políticas, al modo de la organización estatal dispone: de un (cuasi) Parlamento, un Consejo (órgano de impulso político), una Comisión (gobierno) y un Tribunal de Justicia (...)»⁽⁷⁸⁾. Como sostiene Cassagne, el derecho que surge de las fuentes del derecho comunitario no constituye en rigor un derecho extranjero ni tampoco un derecho exclusivamente internacional; más bien «(...) se trata de un derecho que también es propio de los Estados miembros y que posee una fuerza jurídica de penetración en el ordenamiento interno de los países miembros, lo que se revela en tres de las notas peculiares del derecho comunitario, a saber: a) su aplicabilidad inmediata; b) el efecto directo de las normas originarias y derivadas, y c) la primacía sobre los derechos nacionales»⁽⁷⁹⁾.

Así, su distinción respecto de otros sistemas jurídicos radica en que siendo diferente a los sistemas de derecho nacionales, ostenta una institucionalidad jurídica independiente y única que lo diferencia radicalmente de otras entidades internacionales. La misma se materializa en la existencia de un sistema de administración de justicia, en el uso intensivo de un conjunto articulado de fuentes del derecho propio⁽⁸⁰⁾, y finalmente en principios jurídicos «... que no son extrapolables a otros sistemas organi-

⁽⁷⁷⁾ J. Solozabal Echavarría, *Algunas consideraciones constitucionales sobre el alcance y los efectos de la Integración Europea*, en *Revista de Estudios Políticos*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1995, 90, 47.

⁽⁷⁸⁾ J. Solozabal Echavarría, *op. cit.*, 47.

⁽⁷⁹⁾ J.C. Cassagne, *El Mercado Común del Sur: Problemas jurídicos y organizativos que plantea su creación*, en *Revista de Administración Pública*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1992, 127, 357.

⁽⁸⁰⁾ Como ha señalado Sánchez Rodríguez, «el particularismo del mundo jurídico comunitario (...) por fuerza ha de manifestarse en el terreno de las fuentes normativas». Cf. L. Sánchez Rodríguez, *Los Tratados Constitutivos y el derecho derivado*, en E. García De Enterría, J.D. González Campos, S. Muñoz Alonso, (Directores), *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*, Madrid, 1986, III, 314.

zativos, por presentar elementos de aproximación y de separación respecto a las formas estatales y a otras instituciones internacionales»⁽⁸¹⁾.

Todo ello, naturalmente, nace de una habilitación estatal, aunque finalmente la atribución de competencias soberanas por los Estados al Sistema comunitario, como indica Sánchez, «... *ha generado un sistema jurídico original y distinto*», al punto que si se pretendiese aplicar mecánicamente categorías o técnicas de procedencia estatal o internacional en esta esfera comunitaria, podría generarse «... *conclusiones perturbadoras*»⁽⁸²⁾.

– Implica un desplazamiento de soberanías nacionales al ente internacional creado, es decir a la Comunidad.

En concreto, se ha cedido la producción de ciertas materias legislativas a la Comunidad, lo que sin duda es impensable en otro ordenamiento que no sea el comunitario. Así, debe entenderse que «(...) *una de las primeras consecuencias que se generan con la instauración de una Comunidad de Estados y de su consecuente ordenamiento comunitario es la referente a la declinación del dogma de la soberanía que ya no reviste aquel carácter absoluto que, respecto del Estado, le atribuía la doctrina clásica del derecho público*»⁽⁸³⁾.

– Es un sistema sustentado en un proceso de integración.

Es claro que estamos ante un derecho de integración pues tiene una finalidad concreta: perseguir la integración de los Estados miembros. Esta situación dista de los objetivos que persiguen los propios Estados, toda vez que estos propenden a ser organizaciones de fines generales o indefinidos. En ese sentido, «(...) *los diversos tratados constitutivos de la Comunidad no piensan en la supresión de los Estados, sino en la realización de sus objetivos (sobre todo la integración económica, aunque con una evidente significación política, al asentar las bases de la paz, e institucional, estableciendo una estructura política común)*»⁽⁸⁴⁾.

Recapitulando lo señalado hasta aquí, podríamos afirmar que el Derecho Comunitario es el conjunto de normas jurídicas que regulan el proceso de integración entre Estados⁽⁸⁵⁾. No obstante ello, es necesario enfatizar en que su origen convencional no puede llevar a concluir que se trata de una rama del derecho público internacional.

⁽⁸¹⁾ L. Sánchez Rodríguez, *op. cit.*, 316.

⁽⁸²⁾ *Loc. cit.*

⁽⁸³⁾ J.C. Cassagne, *op. cit.*, 354.

⁽⁸⁴⁾ J. Solozabal Echavarria, *op. cit.*, 48.

⁽⁸⁵⁾ A. Torres, *op. cit.*, 574.

Efectivamente, si bien el derecho comunitario se formó a través de la mecánica de los tratados internacionales, esto es, a través del acuerdo y el consenso de los Estados que lo conforman, no es posible aplicar esta misma lógica a los procesos institucionales posteriores de integración. Al respecto, López Espadafor ha precisado que el derecho comunitario «... no es como el Derecho Internacional tradicional. De este último son solamente sujetos los Estados y las organizaciones internacionales, presentándose como los únicos verdaderos titulares de los derechos y obligaciones del Ordenamiento internacional tradicional. El Derecho Comunitario nace de instrumentos internacionales, pero luego afecta directamente a los ciudadanos comunitarios, creando derechos directamente en relación a estos, sin necesidad, en principio..., de una intervención normativa estatal. Son derechos del ciudadano comunitario frente a su Estado, frente a los otros Estados comunitarios y frente a la propia Unión Europea...»⁽⁸⁶⁾.

Asimismo, en relación con la soberanía de los Estados nacionales, el derecho internacional público no representa amenaza, hecho que no ocurre con el derecho comunitario o de integración, pues este «... reposa en una premisa extraña al derecho internacional clásico: la divisibilidad de la soberanía. Si bien antes, en las estructuras que proveían de un marco a la integración, quedaba intacta la soberanía de los Estados, en el nuevo derecho se ceden ciertas competencias materiales (...) a instituciones especializadas de la comunidad, que al ejercerlas de conformidad con los objetivos de los tratados fundacionales, limitan los poderes de los Estados miembros con tal intensidad que prevalece la norma comunitaria»⁽⁸⁷⁾.

Llegado a este punto, cabe referir que en el sistema comunitario «cabe hablar (...) de fuentes del derecho comunitario en sentido estricto, formadas por el llamado derecho originario y por el derivado, junto a una acepción más amplia de este término integrado por los principios generales del Derecho, la jurisprudencia, etc.»⁽⁸⁸⁾.

No obstante ello, principalmente hablamos de dos fuentes de derecho, el derecho originario y el derecho derivado, que en estricto son categorías nuevas ajenas al ordenamiento jurídico internacional. En efecto, «Los tratados comunitarios y el derecho derivado, emanado de los órganos comunitarios, conforman un orden jurídico propio que se aparta de las categorías generales del derecho internacional»⁽⁸⁹⁾.

⁽⁸⁶⁾ C. M. López Espadafor, *op. cit.*, 45.

⁽⁸⁷⁾ A. Torres, *op. cit.*, 577.

⁽⁸⁸⁾ L. Sánchez Rodríguez, *op. cit.*, 315.

⁽⁸⁹⁾ M. Herdegen, *Derecho económico internacional*, Madrid, 2005, 33.

Ahora bien, el derecho originario está conformado por los tratados constitutivos y protocolos que añaden, modifican o eliminan contenidos del pacto original. Es el marco general sobre el que se desarrolla el derecho comunitario, estableciendo sus límites y sus objetivos, así como sus instituciones y órganos administrativos. En buena cuenta, es la norma de reparto competencial y tiene dos tipos de prescripciones: (i) Las llamadas "cláusulas institucionales", «... en las cuales se regula el entramado orgánico de las Comunidades y, en particular, la organización, funcionamiento y poderes de las instituciones, la organización financiera y de la administración pública comunitaria, así como las relaciones exteriores»⁽⁹⁰⁾, y (ii) las denominadas "prescripciones materiales" que llenan de contenido el sistema de referentes valorativos de la Comunidad.

En el caso de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), de la cual forman parte hoy Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú, el derecho originario está dado por el Acuerdo de Cartagena, el Protocolo de Trujillo, el Protocolo de Sucre, el Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, y el Protocolo de Cochabamba, entre otros.

En cuanto al derecho derivado, podemos señalar que es el conjunto de normas emitidas y formuladas por órganos de la comunidad en el ejercicio de sus competencias. En el caso de la CAN, hablamos de las Decisiones del Consejo Andino de Cancilleres, de la Comisión de la Comunidad Andina y de las Resoluciones de la Secretaría General, teniendo también este carácter los Convenios de Complementación Industrial y otros que adopten los Países Miembros entre sí en el marco del proceso de la integración subregional andina.

Las normas pertenecientes al derecho derivado están limitadas formal y sustancialmente por el tratado constitutivo de la comunidad. Por ejemplo, en la CAN una norma primaria no puede ser modificada ni alterada por una Decisión de los órganos comunitarios con capacidad de promulgar decisiones vinculantes, como son el Consejo Andino de Cancilleres y la Comisión de la Comunidad Andina⁽⁹¹⁾.

⁽⁹⁰⁾ L. Sánchez Rodríguez, *op. cit.*, 320.

⁽⁹¹⁾ Cabe precisar que lo mismo ocurre respecto a una norma constitutiva de cualquiera de los organismos que conforman el Sistema Andino de Integración, sin embargo en este caso – como señala Vigil – si existiera conflicto entre una norma de aquellas (constitutiva de un organismo comunitario) con alguna de las señaladas como "primarias" de la CAN, «primarían estas últimas ya que son normas comunitarias a diferencia de las constitutivas de los órganos del Sistema Andino de Integración, que si bien crean órganos que pueden o no ser parte del Sistema Andino de Integración, no dejan por ello de ser normas

Ahora bien, en relación al sistema jurídico del Estado nacional, ambos instrumentos normativos no solo pasan a formar parte de ese ordenamiento jurídico nacional sino que además generan efectos (obligaciones y derechos subjetivos) en la esfera de los particulares.

Conforme a ello, las normas comunitarias tienen una naturaleza especial. La primera característica de las normas del derecho comunitario es su supremacía sobre las normas de derecho interno: *«El efecto que produce este principio de la primacía es doble pues mientras, por una parte, torna inaplicable de pleno derecho las disposiciones nacionales contrarias al derecho comunitario, por la otra, viene a impedir la formación válida de actos legislativos posteriores que fueran incompatibles con la legislación comunitaria»* ⁽⁹²⁾.

Dicha primacía se revela cuando la norma comunitaria colisiona con la norma interna a través de dos formas de contradicción: (i) contradicción entre una norma comunitaria y una norma interna anterior, y (ii) contradicción entre una norma comunitaria y una norma interna posterior.

La lógica que está detrás de la primacía del derecho comunitario es la unidad normativa. Así, debe entenderse que *«(...) la prevalencia del derecho comunitario sobre el derecho de los países miembros es una regla que hace a la específica naturaleza (...) y existencia de un Mercado Común, por cuanto si sus normas no tuvieran primacía respecto de los derechos nacionales se afectaría un principio general en el que reposa todo derecho comunitario: el de la unidad de legislación»* ⁽⁹³⁾.

Por otro lado, las normas comunitarias son susceptibles de tener aplicación directa en los países miembros de la Comunidad, esto es, entrar en vigor y formar parte del derecho interno sin necesidad de acto legislativo (o interno) de incorporación.

Finalmente, las normas comunitarias son susceptibles de generar obligaciones y derechos subjetivos en los ciudadanos de los países. Es lo que se llama la eficacia inmediata de las normas comunitarias y lo que les permite ser *«(...) fuente inmediata de derechos y de obligaciones para todos los afectados por ellas, bien se trate de instituciones (...), bien de los Estados miembros, bien de particulares que sean parte en relaciones jurídicas que incumben al Derecho comunitario»* ⁽⁹⁴⁾.

sujetas al derecho internacional». Cf. R. Vigil Toledo, *La estructura jurídica y el futuro de la Comunidad Andina*, Madrid, 2011.

⁽⁹²⁾ J.C. Cassagne, *op. cit.*, 362.

⁽⁹³⁾ J.C. Cassagne, *op. cit.*, 359.

⁽⁹⁴⁾ F. Enériz Olaechea, *El derecho de la Unión Europea*, en F. Enériz Olaechea, (Director). *Derecho de la Unión Europea*, Gobierno de Navarra, Pamplona, 2006, 164.

3. - *El fenómeno del soft law en relación a los sistemas jurídicos*

3.1. - *El hilo del problema*

El proceso de globalización, sobre el que hemos hecho referencia en las líneas anteriores, ha originado una seria horadación del sistema jurídico nacional y, con ello, a la propia práctica del concepto de “soberanía estatal”. Por citar un ejemplo, conforme ha señalado Calderón⁽⁹⁵⁾, se ha identificado cuanto menos cuatro grandes tipos de limitaciones que se proyectan a los regímenes normativos nacionales en materia fiscal:

– Limitaciones voluntarias inducidas por el mercado: En razón de que los inversionistas buscan localizar (*to allocate*) sus inversiones empresariales y capital en el territorio en el que se pueda percibir mayor rentabilidad no sólo en términos financieros sino también fiscales, se ha generado un contexto de amplia competencia fiscal entre Estados, produciéndose una “carrera de sucesivas reducciones fiscales” (*race to the bottom*). La limitación es especialmente vigente respecto a la tributación efectiva sobre determinado tipo de manifestaciones de riqueza que resultan volátiles (capital mobiliario o ahorro privado) o fácilmente deslocalizable (determinados tipos de renta empresarial).

– Limitaciones convencionales entre Estados: Se trata de acuerdos “voluntarios” entre Estados para negociar o establecer límites sobre el propio ejercicio de su Facultad de Imposición a fin de eliminar obstáculos al comercio e inversión transnacional por la vía de articular “reglas comunes” sobre el reparto y ejercicio de esa facultad.

El ejemplo paradigmático y de mayor alcance es el de la celebración de CDI de forma bilateral entre Estados. También muestran esta tendencia dos acuerdos de carácter multinacional:

- El Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT) – actualmente modificado y gestionado por la Organización Mundial del Comercio (OMC) –, que constituye uno de los más extensos sistemas de límites negociados a la Facultad de Imposición, especialmente en materia de imposición indirecta, afectando en mucha menor medida al IR; y,

- El Derecho Comunitario Europeo, que – como ya hemos dicho – para los países pertenecientes a la Unión Europea supone una cesión de Facultad de Imposición por parte de los Estados miembros a favor de las instituciones de dicha entidad para que armonicen adecuadamente los

⁽⁹⁵⁾ J.M. Calderón Carrero, *La incidencia de la...*, cit., 27.

impuestos a distinto nivel, tales como el Impuesto al Valor Agregado (IVA), los aranceles aduaneros y el IR.

– Limitaciones impuestas por otros Estados unilateralmente: Se trata de supuestos en que uno o más Estados adoptan una posición común con miras a que otro u otros Estados modifiquen un aspecto de su legislación impositiva bajo amenaza de adoptar medidas contrarias o también denominadas “medidas defensivas”. Entre otros, sería el caso del Acuerdo sobre Fiscalidad del Ahorro al interior de la Unión Europea, y del proceso de la OCDE respecto a la competencia fiscal perniciosa, tales como el caso de los paraísos fiscales no cooperantes (*uncooperative tax havens*).

– Limitaciones por articulación administrativa u operacional entre Estados: Ello ocurre con la limitación a un Estado para “gestionar” su Régimen tributario con independencia de las autoridades fiscales de otros países. Es el caso de los Estados miembros de la OCDE, que han visto reducida o limitada su Facultad de Imposición al experimentar una clara reducción de su “independencia administrativa” por la creciente articulación de sus principales impuestos en el marco de dicha organización.

Nos parece que en clave del ejemplo que acabamos de señalar hay que considerar la situación del llamado *Soft law*, que en castellano literalmente sería “derecho blando”, especialmente el internacional. En ese sentido, nos parece que el proceso de globalización económica ha generado la existencia de este nuevo fenómeno que amenaza con poner en cuestión las instituciones que hemos venido señalando en los dos apartados anteriores. Veamos de qué estamos hablando y cuál es el nivel de su injerencia en los tres sistemas jurídicos referidos.

3.2. - Definición y alcances del *Soft law*

El señor Arnold McNair, jurista británico y primer presidente de la Corte Europea de Derechos Humanos, fue quien acuñó por primera vez el término *Soft law* para referirse a los “principios operativos abstractos” que eran usados en la interpretación judicial a los que quería abarcar como enunciados normativos⁽⁹⁶⁾. Así, la expresión quería referirse a enunciados

⁽⁹⁶⁾ Varios autores indican que el texto donde se realiza este análisis es A. McNair, *The Functions and Differing Legal Character of Treaties: British Practice and Opinions*, en *British Year Book of International Law*, 1930, 11 100. Cf. Entre muchos, los trabajos de G. Abi-Saab, *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*, Bruxelles, Vruylant, 1993, 59, 60, 68; M. Footer, *The (Re)turn to “Soft law” in reconciling the antinomies in WTO Law*, en *Melbourne Journal of International Law*, 241, 11, 241-276.

formulados como principios abstractos que en algún sentido se volvían operativos por la vía de su aplicación judicial.

McNair introduce el concepto en una obra que iba a formar parte de un grupo de tres libros sobre las reglas y prácticas de los tratados tal como se entendían en el Reino Unido, Francia y Alemania, respectivamente⁽⁹⁷⁾, de modo que sus comentarios se referían en lo fundamental al material británico, mucho del cual estaba formado por las opiniones de los asesores jurídicos de la Corona Inglesa, que era un medio para determinar las normas de derecho internacional en ese país⁽⁹⁸⁾. O sea, lo que queremos señalar es que el concepto del *Soft law* nace en el marco de la lectura y práctica del Derecho anglosajón sobre los instrumentos de origen internacional, el mismo que es heredero del modelo de *Common law*, lo que indudablemente explica las categorías jurídicas que usa.

McNair no alcanzó a dar mayor precisión o una definición explícita del término. Empero, como acertadamente indica Cárdenas, lo que McNair consideraba como “Soft” era la amplia abstracción que caracteriza a algunos de los principios de derecho cuya aplicación directa en la resolución de determinada situación era bastante difícil de sostener o incluso de aceptar en términos jurídicos⁽⁹⁹⁾.

En esta perspectiva, el *Soft law*, en términos de McNair sería lo que más recientemente es considerado como los “Principios” del Derecho Internacional Público; de modo que no parece que el citado autor «... pretendiese establecer una distinción entre el derecho y el “no derecho”, ni entre instrumentos vinculantes y los simplemente recomendatorios, ni entre instrumentos jurídicos y no jurídicos»⁽¹⁰⁰⁾.

Sin embargo, hay quienes han entendido que, en la base de la reflexión de McNair, se encontraría una dicotomía entre “*Hard Law*” y “*Soft law*”, es decir entre “ley dura” y “ley blanda”, o con mayor precisión entre *Lege Data* y *Lege Ferenda*. Bajo este entendimiento, McNair habría querido

⁽⁹⁷⁾ Debe saberse que todo el proyecto estuvo bajo la dirección del profesor Hyde de la Universidad de Columbia y que los libros franceses y alemanes nunca se materializaron.

⁽⁹⁸⁾ Cabe apuntar que cuando en 1956 McNair publicó su obra clásica y monumental de tres volúmenes: “*International Law Opinions*” basado en las opiniones de los asesores jurídicos en materia de derecho internacional público en un período de tres siglos, no incluyó en ese trabajo una sección dedicada al Derecho de los Tratados.

⁽⁹⁹⁾ F.A. Cárdenas Castañeda, *A Call for Rethinking the Sources of International Law: Soft law and the Other Side of the Coin*, en *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, 2013, XIII, 373.

⁽¹⁰⁰⁾ L. Davarnejad, *In the Shadow of Soft law: The Handling of Corporate Social Responsibility Disputes under the OECD Guidelines for Multinational Enterprises*, *Journal of Dispute Resolution*, 2011, 2, 6°, 358.

indicar que en términos de Derecho Internacional, debería diferenciarse entre aquellos instrumentos que tienen elemento de coercitividad (*lege data*) y los que no lo tienen pero sirven de base para la formación y existencia de los primeros (*lege ferenda*).

Ahora bien, visto que McNair hizo referencia al término *Soft law* en un estudio sobre el entendimiento del Derecho Internacional, a partir de entonces el concepto se ha utilizado cada vez más para abarcar nuevas situaciones de instrumentos con discutible exigibilidad jurídica, especialmente en el marco del Derecho Internacional. René-Jean Dupuy contribuyó en gran medida a que el término se use para referir a las resoluciones no obligatorias de organizaciones internacionales, que no gozaban aún de valor obligatorio pero contenían el sustrato ético del Derecho Internacional que aún no estaba sancionado por la práctica⁽¹⁰¹⁾.

La forma actual en que se usa el término es muy amplia, poco clara y con imprecisiones, lo que ha originado duras críticas, especialmente respecto a su ambigüedad y redundancia. Por lo general, se suele decir que el *Soft law* «... se ha desarrollado en el ámbito del Derecho Internacional para hacer referencia a instrumentos heterogéneos que, aun no siendo jurídicamente vinculantes, tienen sin embargo una cierta relevancia jurídica pues terminan desplegando efectos en la práctica. En este sentido, se suele encuadrar en dicha categoría las resoluciones de organizaciones internacionales e incluso de agencias que, sin tener atribuida autoridad normativa, dirigen a sus miembros o a terceros recomendaciones que, aun careciendo de eficacia obligatoria, aspiran a incidir en su comportamiento u orientar sus conductas»⁽¹⁰²⁾. De ello, puede plantearse que en el consenso mayoritario, el término *Soft law* contendría:

a) A todo instrumento con pretensión jurídica pero sin fuerza vinculante aunque no carente de efectos jurídicos o al menos de cierta relevancia jurídica.

En el Derecho Internacional es posible verificar (a diferencia de los otros sistemas jurídicos, el comunitario y el estatal) que los sujetos de Derecho Internacional puedan regular sus conductas por acuerdos no jurídicos⁽¹⁰³⁾ pero que tienen una naturaleza vinculante.

⁽¹⁰¹⁾ Á. Mazuelos, *Soft law: Mucho ruido y pocas nueces*, en *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, www.reei.org/reei8/MazuelosBellido_reei8_.pdf, 3.

⁽¹⁰²⁾ J. Zornoza Pérez, *La problemática expansiva del Soft law. Un análisis desde el Derecho Tributario*, en *Análisis Tributario*, 2013, 306, 11.

⁽¹⁰³⁾ Á. Mazuelos, *op. cit.*, 15. La autora señala que el debate sobre la existencia de acuerdos que no obligan jurídicamente se desarrolló con intensidad con motivo de la adopción del Acta Final de Helsinki cuya naturaleza jurídica fue vivamente discutida, pero

La cuestión además es aplicable cuando los Estados dotan a los órganos internacionales que crean o conforman, la posibilidad de establecer instrumentos con pretensión jurídica pero sin efecto vinculante.

Es importante relevar que – conforme a la posición mayoritaria – para que un instrumento tenga la naturaleza de *Soft law* requiere tener vocación de incidir o tratar de incidir sobre las conductas de los sujetos y actores internacionales ⁽¹⁰⁴⁾.

b) El instrumento puede ser producido por entidades supraestatales o paraestatales, y en ese sentido tiene algún nivel de raigambre internacional.

Efectivamente, el *Soft law* no solo se produce por entidades intergubernamentales sino muchas veces por entidades privadas de alcance regional o mundial, como por ejemplo en nuestra materia tributaria ocurre con el *International Accounting Standards Board* (en adelante “IASB”). En este caso, en realidad el *Soft law* sería «... la única alternativa para los actores no estatales dado que no tienen capacidad para crear normas y obligaciones jurídicas internacionales» ⁽¹⁰⁵⁾.

Se ha dicho, al respecto, que es evidente que el *Soft law* tendrá mayor relevancia cuando se trate de instrumentos producidos por órganos internacionales que cuando se trata de entidades no gubernamentales.

Ahora bien, para un sector de la doctrina al que nos adherimos, el fenómeno del *Soft law* también podría tener una raigambre infraestatal, y se produciría en ese caso – entre otros – cuando instancias de la sociedad civil establecieran instrumentos con vocación de influencia sobre el derecho nacional, o incluso cuando el Estado establece ciertos instrumentos de coordinación con la sociedad civil para afirmar principios o reglas no jurídicas de mutuo cumplimiento.

Para efectos de este trabajo, hemos de mantener la idea sobre *Soft law* esgrimida en el párrafo anterior, con la única atenuancia que no lo circunscribimos al ámbito de producción internacional. Tomemos a tales efectos los alcances del término recogidos por Altamirano de la doctrina internacional sobre la materia: «el *Soft law* se trata de una fórmula de producción normativa que se coloca al lado de las formas tradicionales de regulación jurídica y se caracteriza por: a) responder al esquema del consejo o la recomendación, en vez de ajustarse al esquema imperativo tradicional, b) proponer y no imponer la realización de conductas, tiene una función promocional

indica además que hoy es mayoritariamente compartido que se trata de un acuerdo no jurídico.

⁽¹⁰⁴⁾ Á. Mazuelos, *op. cit.*, 37.

⁽¹⁰⁵⁾ Á. Mazuelos, *op. cit.*, 13.

del Derecho; c) su análisis avanza en los diversos sectores del derecho, el internacional, el tributario, el laboral, el societario y el administrativo; d) forma parte de la mentada globalización en punto al ámbito jurídico; e) se corporiza en fórmulas de muy distinta variedad y características, hasta el punto de que son más las dudas que las certezas que asaltan a quienes pretenden buscar una cierta claridad conceptual en este tema, f) representan un para los juristas, pues genera la perplejidad, dado que donde antes se encontraban con el esquema clásico de imposición de conductas por parte del Estado mediante el recurso a la coacción, hoy se encuentran cada vez más con fórmulas que responden al esquema del consejo o la recomendación no del Estado sino de otras instituciones, y g) se trata de proposiciones normativas que de forma clara, indubitada y poco interpretable establecen determinados contenidos, pero los fijan a través del instrumento de la recomendación y la llamada a la adhesión voluntaria, y no mediante el recurso a la coacción»⁽¹⁰⁶⁾.

Ahora bien, siguiendo a Senden habría tres funciones potenciales del *Soft law* en relación a los sistemas jurídicos⁽¹⁰⁷⁾:

- Una función pre-legislativa, esto es el instrumento *Soft law* servirá para la elaboración y preparación de la futura legislación del sistema jurídico, aportando mayor fundamento y respaldo a las reglas contenidas en la legislación, sirviendo en este caso como un canalizador de los consensos que lleven a la creación de la norma jurídica.

Los típicos instrumentos de *Soft law* aplicables en este caso serían los preparatorios e informativos.

- Una función post-legislativa que es desarrollada por los instrumentos de *Soft law* posteriores a la existencia de la legislación del sistema jurídico, con el objetivo de complementarlo o interpretarlo. Esta función resulta más clara en el marco del derecho comunitario europeo pues, como veremos más adelante, el sistema de fuentes ahí ha incluido instrumentos de *Soft law*.

- Una función para-legislativa, que se refiere al uso del *Soft law* en lugar de (cuando no hay) o como una alternativa a la legislación.

⁽¹⁰⁶⁾ A. Altamirano, *El «Soft law» y el Derecho Internacional Tributario. ¿Es fuente de Derecho?*, en R. Asorey, F. García, *Tratado de Derecho Internacional Tributario*, Tomo I, La Ley, Buenos Aires, 2013, 91.

⁽¹⁰⁷⁾ Creemos aplicable esta conceptualización pese a que Senden se refiere en concreto a la aplicación del *Soft law* en el seno de la Unión Europea. Cf. L. Senden, *Soft law in European Community Law*, Oxford, 2004, 120.

La discusión mayor es sobre la función para-legislativa en cualquiera de los tres sistemas de fuente mencionados (internacional, comunitario y estatal), pues en ese caso el *Soft law* estaría funcionando como un instrumento para cubrir lagunas jurídicas (cuando actúa en “lugar de”) o como una fuente del derecho en mejor estado que las fuentes propias del sistema jurídico (cuando actúa como “una alternativa a la legislación”). Desde nuestra perspectiva esta función estaría proscrita, no solo en los sistemas comunitarios y estatales en los que funciona el principio de autosuficiencia del sistema de fuentes (como lo hemos indicado líneas arriba), sino también en el sistema internacional pues en estricto el *Soft law* no es ni tratado ni costumbre internacional.

Respecto a la función pre-legislativa, no hay mayor discusión porque en ese caso el instrumento actúa como elemento que dirige la voluntad del creador de las fuentes jurídicas, y en tal sentido se encuentra fuera del margen del derecho positivo. Es verdad que en muchos casos, por la vía del *Soft law*, instancias internacionales o estatales ejercen una influencia desmedida sobre el productor de la fuente del derecho, pero eso no es una situación (o anomalía) que solo se predique de estos instrumentos sino de muchos otros elementos que finalmente condicionan a ese productor de Derecho. Al contrario, pareciera que la materialización de los intereses pre-normativos en instrumentos de *Soft law* pueda en realidad estar generando adecuadas racionalizaciones del fenómeno político, social o económico que subyace a la creación de la norma⁽¹⁰⁸⁾.

En las líneas que siguen veremos los principales instrumentos de *Soft law* surgidos en los tres sistemas jurídicos existentes, haciendo hincapié en los que tienen relación con el tema tributario.

Para tales efectos, partamos de que en lo que vamos señalando, queda claro que el *Soft law* es un fenómeno que desde nuestra perspectiva no llega a alcanzar a lo que modernamente entendemos por Derecho y por ende su aplicación no resulta obligatoria bajo ningún criterio teórico.

Sin embargo, consideramos que, para ahondar en el entendimiento del fenómeno y dada su extensión y relatividad, resulta importante plantearlo desde dos puntos de vista. Por un lado, desde la mirada del sistema de fuente en el marco del que se producen los instrumentos de *Soft law* y, por el otro, desde el punto de vista del sistema jurídico en el que se recibe el instrumento de *Soft law* como elemento para entender ese Derecho. Solo

⁽¹⁰⁸⁾ Para una revisión de este asunto en materia tributaria, cf. M.Á. Caamaño Anido, J.M. Calderón Carrero, *op. cit.*, 245-288.

luego de ello podremos entender que, pese a su falta de obligatoriedad, los instrumentos de *Soft law* están introduciéndose como fuentes del derecho por los operadores jurídicos, especialmente los jueces.

3.3. - *Las principales manifestaciones del Soft law, según el sistema de fuentes donde se produce*

Aunque para la mayoría de la doctrina que estudia el fenómeno del *Soft law*, este se incardina en el ámbito del Derecho Internacional, ya hemos anunciado que nos parece que ese espacio no es el único en el que se presentan instrumentos con esas características.

En ese sentido, como veremos a continuación, puede crearse instrumentos *Soft law* en el ámbito de cualquiera de los tres sistemas normativos que hemos mencionado: internacional, comunitario y estatal.

Dicho *Soft law* puede, a su vez interactuar en el propio sistema de fuentes donde apareció o en los otros dos, lo que será materia de revisión en el siguiente apartado.

a) El *Soft law* producido en el ámbito internacional.

En materia internacional, los principales instrumentos del *Soft law* son producidos por organismos internacionales, creados por los Estados, con la finalidad de promover el desarrollo de las finalidades u objetivos para los que existen. Alarcón ha indicado que «*determinadas organizaciones internacionales tales como la OCDE y la OMC, o bien instituciones internacionales, tales como el Banco Mundial o el Fondo Monetario Internacional, elaboran reglas, directrices, lineamientos, catálogos, códigos de conducta, etc., con el objeto de establecer o codificar una serie de parámetros uniformes a nivel internacional con la finalidad de que, tanto los países miembros como los no miembros de dichas organizaciones admitan, lo que en la mayoría de los supuestos les conducirá a reformar su legislación interna a tal efecto*»⁽¹⁰⁹⁾.

Ejemplos paradigmáticos de ello son las Directrices que utiliza el Fondo Monetario Internacional (FMI) o el Banco Mundial cuando negocian con los diferentes gobiernos estatales el otorgamiento de créditos internacionales; así como las Recomendaciones en materia anti blanqueo del *Financial Action Task Force* de la OCDE, o las Directrices sobre competencia fiscal perniciosa elaboradas por este mismo Comité. También encontramos en esta tipología al MCOCDE y las Directrices sobre Precios

⁽¹⁰⁹⁾ G. Alarcón García, *op. cit.*, 274.

de Transferencia de la OCDE⁽¹¹⁰⁾. Tales tipos de instrumentos de *Soft law* son también conocidos como *backdoor rules*.

El centro de la discusión, que no es pacífica, sobre los alcances de estos instrumentos de origen internacional se da en relación al entendimiento y alcance de las fuentes del derecho internacional público. Al respecto, Barbieris señala que «*el orden internacional actual no constituye un sistema cerrado en el que existe un número determinado y limitado de modos de creación de normas jurídicas. Los miembros de la comunidad internacional pueden acordar nuevas fórmulas para crear el derecho de gentes*»⁽¹¹¹⁾.

A su vez, Del Toro señala que la reflexión sobre estos instrumentos poniéndolos en la dicotomía “*Soft/hard*”, “*binding/non-binding*”, “obligatorio/no obligatorio”, resulta necesaria en términos formales para desenmascarar posibles motivaciones ideológicas ocultas tras ciertos recursos retóricos sobre las bondades del *Soft law* en el marco del relativismo y el unilateralismo estatal. Por eso, este autor indica que hay que partir del supuesto de que «... *en la sociedad internacional no todos los problemas pueden y deben encontrar una solución jurídica del tipo hard law, sino que, por el contrario, en ocasiones instrumentos no vinculantes ofrecen mejores soluciones, sea porque reflejan un mayor consenso de la comunidad internacional, por llenar alguna laguna, por establecer criterios de interpretación o por ser la única vía de acuerdo posible*»⁽¹¹²⁾.

Evidentemente, detrás de estos autores subyace la idea de fuente en el Derecho internacional en un sentido amplio, es decir en sus aspectos formales y materiales, pues si solo lo usamos en términos formales, en similitud a los conceptos del derecho nacional que lo identifica con el proceso legislativo, resultaría inoportuno pues no existe semejante proceso a nivel internacional.

Por eso, justamente, «... *en lugar de fuentes formales, en sentido estricto, en derecho internacional existe el principio de que el consentimiento amplio de los Estados genera reglas de aplicación general. Esto es, una regla de derecho internacional es aquella que ha sido aceptada como tal por la comunidad internacional, siendo la costumbre y los tratados las fuentes principales del ordenamiento jurídico internacional, aunque no necesaria-*

⁽¹¹⁰⁾ Cf. J.M. Calderón Carrero, *La incidencia de la globalización*, cit., 15.

⁽¹¹¹⁾ J. Barbieris, *Formación de derecho internacional*, Abaco Rodolfo de Palma, Buenos Aires, 1994, 257.

⁽¹¹²⁾ M. Del Toro Huerta, *op. cit.*, 523-524.

mente las únicas formas de creación de derechos y obligaciones internacionales»⁽¹¹³⁾.

Sin duda, en principio, el *Soft law* internacional no puede ser considerado como una fuente contractual ni tampoco necesariamente como una costumbre internacional. En ese sentido, respecto a los instrumentos de *Soft law* no hay carácter obligatorio y su cumplimiento no puede ser exigido por las vías institucionales de solución de conflictos o derivar en la responsabilidad internacional de los Estados; aunque cuando se ha tratado de aspectos vinculados directamente a derechos fundamentales, los instrumentos del *Soft law* internacional emitidos por determinadas organizaciones internacionales sí han sido claros generadores de obligaciones internacionales.

Sin embargo, en algún sentido, en el ámbito internacional el *Soft law* creado puede estar originando una serie de procesos jurídicos de alcance y resultados no definidos *a priori*, en vista del carácter dinámico y dialógico del sistema de fuentes del Derecho Internacional. En ese contexto, se ha dicho que el *Soft law* resulta especialmente relevante cuando el principio de buena fe es la guía de las relaciones entre los Estados, quizás esto explica el rol cada vez más importante que van tomando los instrumentos de este tipo en los últimos años: por ejemplo, en el marco de conferencias internacionales, ciertos principios y directrices políticas adoptadas por el consenso de los participantes tienen gran relevancia y expresan un alto grado de sensibilidad y voluntad política de los Estados, por lo menos en aquellos temas que manifiestan problemas comunes de la humanidad en su conjunto.

Sin duda, estamos ante un debate jurídico inacabado y que de seguro tendrá importantes consecuencias en el futuro no muy lejano; por ahora, para efectos tributarios es claro que se trataría de instrumentos surgidos sin vinculatoriedad positiva sobre los Estados o los ciudadanos.

Como se puede advertir, su controversia radica en que tales instrumentos son emitidos por organismos sin facultad de imposición tributaria, que no hacen uso tampoco de algún tipo de soberanía delegada como en el caso del derecho comunitario. Así, estos instrumentos jurídicos no solo «... son elaboradas sin intervención directa o indirecta (delegada) de un Parlamento nacional, sino que, en el mejor de los casos, participan los representantes de Estados miembros en la organización internacional de que se trate (generalmente, funcionarios de las diferentes Administraciones

⁽¹¹³⁾ M. Del Toro Huerta, *op. cit.*, 525-526.

nacionales)». Por ello, debe sostenerse que tales normas «(...) no gozan de la legitimidad democrática, posibilidades de debate, publicidad y transparencia que ostentan las "fuentes normativas clásicas" (fenómeno de *offshorerulemaking*)»⁽¹¹⁴⁾.

Existen muchos instrumentos de *Soft law* internacional vinculados al fenómeno tributario, aunque para efectos de este trabajo introductorio debemos poner de relieve los siguientes: (i) el MCOCDE y sus Comentarios, (ii) las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE, y (iii) las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) elaboradas por el IASB.

En cuanto a los dos primeros, el órgano productor es la OCDE que – como se sabe – es una organización internacional de carácter intergubernamental, que al estar constituida mediante un tratado, está reconocida formalmente; convirtiéndose así, en algún sentido en un sujeto de Derecho Internacional Público, capaz de tomar acuerdos con otros sujetos de derecho internacional.

Son cuatro tipos de órganos que tiene la OCDE: (i) el Consejo, compuesto por todos los países miembros, es el órgano del cual emanan todos los actos de la Organización. Pueden sesionar a nivel de Ministros o de Representantes permanentes; (ii) la Secretaría General, formada por el Secretario General y cuatro Secretarios Generales adjuntos, es el órgano ejecutivo de la Organización; (iii) los Comités, que realizan tareas permanentemente, conforme a los objetivos y metas que el Consejo les asigne; y, (iv) los Grupos de Trabajo, creados por Decisiones del Consejo, buscan complementar las actividades de algunos Comités en temas muy específicos y por ende son órganos adjuntos a estos.

Respecto a los instrumentos jurídicos que produce la OCDE, tenemos dos que tienen la naturaleza de *Hard law*: (i) Las Decisiones, que son manifestaciones de voluntad del Consejo y resultan vinculantes para los países miembros una vez que se han ratificado, y (ii) Los Acuerdos Internacionales Tradicionales, que son instrumentos adoptados en el marco de la Organización y tienen un carácter plenamente vinculante. Luego, hay otros dos instrumentos que tienen naturaleza de *Soft law*: (i) Las Declaraciones, que son textos solemnes negociados en el marco de la OCDE adoptados a alto nivel; no son vinculantes; y, (ii) Las Recomendaciones y otros acuerdos, que son instrumentos negociados y adoptados informal-

⁽¹¹⁴⁾ J.M. Calderón Carrero, *La incidencia de la globalización*, cit., 15.

mente en el marco de los órganos de la OCDE por los países miembros. Estos no son vinculantes.

En el marco de los CDI, una referencia para su aplicación e interpretación son los MCOCDE y sus respectivos Comentarios, elaborados o producidos por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ⁽¹¹⁵⁾.

Dichos instrumentos no son jurídicamente vinculantes y, por lo tanto, los Estados no están obligados a seguirlos, aunque su utilización se ha convertido en una práctica usual por parte de las Administraciones Tributarias, los Tribunales Fiscales u órganos de resolución de conflictos similares, así como los Tribunales Judiciales y otros intérpretes del Derecho Internacional Tributario alrededor del mundo.

Respecto a la influencia del MCOCDE se ha señalado que «... la importancia del Convenio Modelo ha de evaluarse, no solo por el número de convenios concluidos entre países miembros, sino también por el hecho de que, conforme a las Recomendaciones del Consejo de la OCDE, tales convenios adoptan la estructura y, en la mayoría de los casos, las principales disposiciones del Convenio Modelo.

El reconocimiento mundial de las disposiciones del Convenio Modelo y su incorporación a la mayoría de los convenios bilaterales han contribuido a convertir los Comentarios en una guía ampliamente aceptada para la interpretación y aplicación de las disposiciones de los convenios bilaterales existentes. Esto ha facilitado la interpretación y la aplicación uniforme de los convenios bilaterales. A medida que la red de convenios tributarios continúa ampliándose, se incrementa la importancia de tal guía generalmente aceptada» ⁽¹¹⁶⁾.

Los Comentarios al MCOCDE son, valga la redundancia, “comentarios”; esto es, son la exégesis del Modelo Convenio como la han recordado los Estados miembros. Sin embargo, si uno de los Estados miembros de OCDE no se encuentra plenamente de acuerdo con alguna de las interpretaciones del Comité de Asuntos Fiscales, puede no adherirse a la misma e incorporar una observación a la interpretación realizada.

⁽¹¹⁵⁾ Pese a que de acuerdo con el artículo 5° de su Tratado Constitutivo, la OCDE puede dictar Decisiones, que serán vinculantes para todos los Estados miembros excepto si se acuerda lo contrario, efectuar recomendaciones y celebrar acuerdos con Estados miembros, con Estados no miembros y con organizaciones internacionales; en el ámbito de la fiscalidad internacional la OCDE ha preferido actuar mediante recomendaciones.

⁽¹¹⁶⁾ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, “*Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio* – Versión Abreviada del 17 de julio de 2008”. Introducción, párrafos 12 a 15.

Las Directrices sobre Precios de Transferencia tienen igual naturaleza que los Comentarios al MCOCDE, y sirven en concreto para hacer viable lo señalado en el artículo 9° del MOCDE, referido al tratamiento de las operaciones entre empresas asociadas. También es de relevancia, en términos analógicos, para aplicar lo señalado en relación al tratamiento del Establecimiento Permanente que realiza actividad empresarial en el Estado de la Fuente, en relación a su matriz del Estado de Residencia, conforme a los términos de lo dispuesto en el artículo 7° del MCOCDE. En las propias Directrices se señala que se trata de «... recomendaciones conjuntamente dirigidas por los Gobiernos a las empresas multinacionales. Proporcionan principios y estándares de buenas prácticas consistentes con las leyes aplicables. La observancia de las directrices por las empresas es voluntaria y no son legalmente ejecutables»⁽¹¹⁷⁾.

Con el tiempo, los Comentarios al MCOCDE y las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE han tomado una posición de importancia como medios de interpretación de los CDI suscritos por los Estados, no solo de aquellos que son miembros de la OCDE, sino también por Estados no miembros que toman el MCOCDE como base para negociar sus propios CDI. De eso, daremos razón más adelante.

Finalmente, en cuanto a las NIIF, debemos saber que establecen principios y directrices para realizar los procesos de contabilización de las operaciones económicas por parte de las empresas, con miras a una razonable elaboración de los Estados Financieros⁽¹¹⁸⁾. El órgano productor es el IASB, un organismo privado con sede en Londres y con profunda influencia en el resto del mundo dado el uso de las NIIF como estándar internacional, venido de la mano de la necesidad de tener un lenguaje contable global que permita un fácil y rápido entendimiento del estado situacional de las compañías, especialmente las de carácter transnacional o globalizado⁽¹¹⁹⁾.

b) El *Soft law* producido en el ámbito comunitario.

⁽¹¹⁷⁾ OCDE, *Directrices de OCDE para Empresas Multinacionales*, OCDE, París, 2010, 12.

⁽¹¹⁸⁾ Cf. L. Durán Rojo, *Estado actual y perspectivas de la contabilidad. Claves de lectura para analizar su relación con el derecho tributario*, en *El Derecho*, 2014, Pontificia Universidad Católica Argentina, Buenos Aires.

⁽¹¹⁹⁾ Cf. L. Durán Rojo, M.M. Acosta, *Impuesto a la Renta y NIIF: La relación de la Contabilidad con la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial y con la Interpretación de su Régimen Normativo*, Ponencia para las XII Jornadas Nacionales de Tributación de la IFA Perú, 85.

Refiriéndose a la Unión Europea, el más logrado sistema comunitario actualmente, Sendel ha indicado que habría tres categorías de instrumentos de *Soft law*, dos relacionadas con la legislación existente, que son los instrumentos interpretativos y los decisorios, y la tercera, los instrumentos orientativos, en la que se «establecen reglas que no están necesariamente vinculadas con el marco legal existente»⁽¹²⁰⁾. En el caso de los instrumentos orientativos, se busca con ellos dar «*mayor efectividad a los objetivos y políticas comunitarias o a ámbitos políticos relacionados, en ocasiones de forma más bien política o declarativa, pero a menudo también con la intención de establecer una cooperación más estrecha o incluso la armonización entre los Estados miembros de un modo no vinculante*»⁽¹²¹⁾.

Entrando en materia, podríamos afirmar que en el derecho de la Unión Europea una buena cantidad de la producción del *Soft law* ha sido prevista normativamente. Efectivamente, en el artículo 288° del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), que establece el derecho derivado comunitario⁽¹²²⁾, se señala que «*Para ejercer las competencias de la Unión, las instituciones adoptarán reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones y dictámenes*» y luego de describir los alcances del Reglamento (que tiene un alcance general, es obligatorio en todos los elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro), la Directiva (que obliga al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando a las autoridades la elección de la forma y los medios) y la Decisión (que es obligatoria en todos sus elementos para todos sus destinatarios), se indica que «... *Las recomendaciones y los dictámenes no serán vinculantes*».

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha considerado, desde el Asunto Grimaldi, que en el caso de las Recomendaciones, y en extensión los dictámenes, a pesar de no tener efecto vinculante, «*no pueden carecer en absoluto de efectos jurídicos*»⁽¹²³⁾.

A los instrumentos de *Soft law* señalados, previstos por el TFUE, debe añadirse los denominados como “atípicos”, entre los que se encuentran: (i)

⁽¹²⁰⁾ L. Senden, *Soft law in European Community Law*, Oxford, 2004, 120.

⁽¹²¹⁾ L. Senden, *op. cit.*, 118, 119.

⁽¹²²⁾ Como hemos indicado líneas arriba el sistema de fuentes jurídicas de la Unión Europea se articula entre normas originarias y normas derivadas, a las que debe agregarse lo que se ha llamado como “Derecho complementario”, esto es, los principios generales, la costumbre y la jurisprudencia.

⁽¹²³⁾ Cf. G. Alarcón García, *El Soft law y nuestro sistema de fuentes*, en J. Arrieta Martínez De Pisón, M.Á. Collado Yurrita, J.J. Zornoza Pérez, *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Madrid, 2010, 271-298.

determinados instrumentos denominados como reglamentos, decisiones o dictámenes «... *que, pese a su denominación, deben ser incluidos en esta segunda categoría, puesto que no responden a los rasgos del artículo 249° TCE, tales como los reglamentos internos de las instituciones, órganos y administraciones, los cuales no tienen el alcance general de los reglamentos típicos y solo obligan a las instituciones, las decisiones por las que el Consejo aprueba concluir un acuerdo internacional, carentes de destinatarios, o los dictámenes del Parlamento Europeo, del Comité de las Regiones o del Comité Económico y Social en el transcurso de un procedimiento tendente a la aprobación de un acto comunitario*»⁽¹²⁴⁾; y, (ii) las comunicaciones comunitarias, que – como ha señalado Alonso García ⁽¹²⁵⁾– son instrumentos interpretativos pues acaban orientando la conducta de los Estados miembros hacia el sentido que desea la Unión, especialmente cuando se trata de ámbitos de compleja regulación o de intereses de mucha sensibilidad.

Además habría que agregar a los Códigos de Conducta (como el de prácticas fiscales perniciosas o el de la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida a las empresas asociadas en la Unión Europea o el destinado a mejorar el funcionamiento del Convenio de Arbitraje). Al respecto cabe referir que Zornoza, refiriéndose a la Resolución que adoptó el Consejo ECONFIN sobre Código de Conductas sobre la fiscalidad de las empresas, señala que el recurso del *Soft law* en el ámbito europeo puede tener la consecuencia de ir contra la propia lógica de la constitución y el desarrollo de los fundamentos que dieron origen al desarrollo del proceso de integración. Según indica, lo más lógico es pensar que las medidas de competencia fiscal no pueden considerarse prohibidas con carácter general, pues ello resultaría contrario al entendimiento que tiene el TJUE respecto al significado de las libertades comunitarias, «... *y la armonización no puede ser el remedio contra la competencia fiscal, ya que las competencias armonizadoras se otorgan a las instituciones comunitarias –no precisamente en el ámbito de la imposición directa– para maximizar las libertades económicas de los ciudadanos europeos y no para proporcionar seguridad a los presupuestos de ingresos de los Estados miembros*»⁽¹²⁶⁾.

Ahora bien, en este punto, cabe referir que Martín Jiménez indica que respecto a la temática tributaria hay que tomar en cuenta que «*Al igual que*

⁽¹²⁴⁾ G. Alarcón García, *op. cit.*, 276.

⁽¹²⁵⁾ R. Alonso García, *El Soft law Comunitario*, en *Revista de Administración Pública*, 2001, 63-94.

⁽¹²⁶⁾ J. Zornoza Pérez, *La problemática expansiva del Soft law...*, *cit.*, 14.

ocurre con otras organizaciones internacionales, también el soft-law de la Comisión o del Consejo de la UE tiene gran importancia en el ordenamiento comunitario (especialmente en el campo de las ayudas de Estado y la lucha contra la competencia fiscal perniciosa, en el desarrollo por la Comisión de las consecuencias de las sentencias del TJUE en ciertos aspectos vinculados a la imposición directa o en materia de precios de transferencia). Se trata de Recomendaciones, Códigos de Conducta, Comunicaciones que, sin tener una auténtica vocación normativa (no son normas de Derecho), sí que pretenden producir efectos prácticos y, en ocasiones, incluso pueden influir sobre las propias sentencias del TJUE.

En el campo de la imposición directa los instrumentos de soft-law tienen importantes efectos. Recuérdese, además que, como consecuencia del llamado Derecho europeo de la estabilidad presupuestaria/coordiación económica, adquieren importancia las recomendaciones y comunicaciones de la Comisión relativas, entre otros, a los impuestos directos...»⁽¹²⁷⁾. Añade además la importancia que tienen como *Soft law* las Propuestas de Directiva que publica la Comisión, entre otras «... tiene interés resaltar... la Propuesta de Directiva sobre la base imponible común consolidada en el IS (y)... la Propuesta de Directiva del Consejo en materia de cooperación reforzada relativa a un impuesto sobre las transacciones financieras...»⁽¹²⁸⁾.

Sin duda, parece ser que el empleo del *Soft law* en materia tributaria en la Unión Europea es una respuesta a la inercia institucional existente en ese ámbito, y también en parte, un intento de rodear o eludir las dificultades para alcanzar un acuerdo político unánime en torno a la armonización. O sea, como señala Calderón Carrero, el *Soft law* «... constituye una fórmula que permite a la Comisión orillar o "bypassear" el procedimiento legislativo establecido en los Tratados para armonizar la fiscalidad; en ese sentido..., ha empleado la "legislación blanda" como una "puerta de atrás" para llevar a cabo la armonización fiscal»⁽¹²⁹⁾. A este fenómeno se le ha llamado como la "paradoja del *Soft law*" pues la Comisión Europea emplea el principio de subsidiariedad para "bypassear" el procedimiento legislativo y producir *Soft law* cuyo contenido nunca hubiera podido rea-

⁽¹²⁷⁾ A. Martín Jiménez, *Introducción: Imposición Directa Y Derecho De La Unión Europea*, en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, (N. Carmona Fernández), CISS-Wolters Kluwer, 2013, 807.

⁽¹²⁸⁾ A. Martín Jiménez, *op. cit.*, 809.

⁽¹²⁹⁾ J.M. Calderón Carrero, *Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero «bifronte» o «dual»?», en Revista española de Derecho Financiero*, 2006, 132, 720.

lizarse en términos de legislación obligatoria porque el Consejo se hubiera opuesto a tal regulación ⁽¹³⁰⁾.

En el caso de la CAN, no existen competencias para producir *Soft law*. En el artículo 1° del Tratado de creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina (TAJ), parte del Derecho comunitario originario, se establece el sistema de fuentes jurídicas de ese sistema jurídico, denominado como “ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina”, que está conformado por:

- El Acuerdo de Cartagena, sus Protocolos e Instrumentos adicionales;
- El TAJ y sus Protocolos Modificatorios;
- Las Decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores y la Comisión de la Comunidad Andina. Sobre estas, el artículo 2° señala que obligan a los Países Miembros desde la fecha en que sean aprobadas por el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o por la Comisión de la Comunidad Andina. En el artículo 3° se indica que serán directamente aplicables en los Países Miembros a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo, a menos que las mismas señalen una fecha posterior y que cuando su texto así lo disponga, requerirán de incorporación al derecho interno, mediante acto expreso en el cual se indicará la fecha de su entrada en vigor en cada País Miembro;
- Las Resoluciones de la Secretaría General de la Comunidad Andina; y
- Los Convenios de Complementación Industrial y otros que adopten los Países Miembros entre sí y en el marco del proceso de la integración subregional andina.

Hasta donde hemos sabido, no hay mayor producción de *Soft law* en materia tributaria producida por la CAN.

c) El *Soft law* producido en el ámbito estatal

Aunque este aspecto no ha sido suficientemente estudiado, hoy asistimos a una cada vez mayor producción de *Soft law* al interior de los Estados nacionales, especialmente a raíz de los planteamientos políticos actuales que inciden en un acercamiento entre los órganos estatales y las instancias de la sociedad civil, con miras a lograr mejores niveles de gobernabilidad y, por ende, de construcción y cumplimiento del Estado de Derecho.

⁽¹³⁰⁾ Cf. A. Martín Jiménez, *Towards Corporate Tax Harmonization in the EU*, Boston-Deventer, 1999, 301, 302.

Entre otros, se presentan con suma frecuencia acuerdos entre los gobiernos, o instancias a través del mismo, e instancias de la sociedad civil con miras a plantear agendas de actuación cooperativa, que más pronto de lo previsto provocan no solo cambios normativos, sino muchas veces cambios en la actuación o tratamiento gubernamental de determinadas materias, produciendo inclusive situaciones en que cumpliéndose el *Soft law* se evita la aplicación de la norma jurídica.

También debe relevarse los Códigos de Conducta promovidos por instancias estatales, muchas veces en coordinación con empresas o entidades privadas. Es la misma idea que sostiene los Códigos de Buen Gobierno que suelen desarrollarse en el ámbito del Derecho Mercantil; en el caso español, por ejemplo, Zornoza ha indicado que «... pese a tener una justificación muy específica en un ámbito como el del gobierno de las sociedades cotizadas, regido por la libertad de pactos y en que únicamente la defensa de intereses un tanto difusos justifica la intervención de los poderes públicos, han sido objeto de crítica por haber primado la recomendación frente a la regulación, imponiendo un programa político para la reforma de la empresa al margen del poder legislativo»⁽¹³¹⁾.

Es posible que, en materia tributaria, en el marco del Derecho nacional, el fenómeno del *Soft law* no se haya desarrollado dado el fuerte componente que imprimen a esta materia los principios de Legalidad y Reserva de Ley. Zornoza indica que «Un análisis parcial, realizado desde la perspectiva del Derecho Tributario, es que la admisibilidad de ese derecho blando resulta especialmente discutible, dada la intensidad con que se proyectan en esa materia las exigencias de la legalidad y la reserva de ley», señalando además que «si se acepta el uso buscando adhesión de agentes económicos afectados puede tener sentido en el ámbito del gobierno de la empresa, las cosas no parecen ser así en el ámbito tributario, regido por el imperio de la ley»⁽¹³²⁾. Hoy, sin embargo, en materia tributaria suele hablarse del *Soft law* en el caso de los Acuerdos en el marco de las reuniones entre administraciones tributarias y grupos de contribuyentes, que se realizan en varios países del mundo.

Respecto al Perú, el caso emblemático fueron los acuerdos alcanzados por el Gobierno y la Oposición en la Mesa de Diálogo promovida por la Organización de Estados Americanos en octubre de 2000, que finalmente dio paso a la constitución del Gobierno Transitorio presidido por el pro-

⁽¹³¹⁾ J. Zornoza Pérez, *op. cit.*, 12.

⁽¹³²⁾ J. Zornoza Pérez, *op. cit.*, 11.

fesor Valentín Paniagua Curazao. También podemos referir la actividad producida por el Acuerdo Nacional, fijando una serie de metas e instrumentos de *Soft law* para llegar a tal fin.

En materia tributaria no tenemos en el Perú el desarrollo de instrumentos *Soft law*, cuanto menos en los términos planteados en este artículo.

3.4. - *Uso del Soft law en los sistemas jurídicos*

Conocidas las principales manifestaciones de instrumentos de *Soft law* según el sistema normativo en el que se generaron, corresponde ahora revisar la manera como los mismos son utilizados en los tres sistemas normativos que hemos mencionado: internacional, comunitario y estatal. Por la complejidad del fenómeno, los instrumentos de *Soft law* pueden aparecer interactuando con las normas jurídicas del propio sistema de fuentes donde apareció o en los otros dos, lo que será materia de revisión en este apartado.

Cabe referir que la función pre-legislativa del *Soft law* no es relevante para efectos de lo que señalaremos pues como ya indicamos en ese caso el instrumento actúa como elemento que dirige la voluntad del creador de las fuentes jurídicas, y en ese caso se encuentra fuera del margen del derecho positivo.

Nos interesa más bien revisar los casos en los que el *Soft law* aparece cumpliendo con funciones post-legislativa o para-legislativa, situaciones en las que los instrumentos estarían siendo usados para cubrir lagunas jurídicas (cuando actúa en "lugar de") o como una fuente del derecho en mejor estado que las fuentes propias del sistema jurídico (cuando actúa como "una alternativa a la legislación"). En este caso, sin duda, algún intérprete calificado del sistema jurídico del que se trate está introduciendo tales instrumentos y en algún sentido los está convirtiendo en derecho exigible (*hard law*), por una vía ajena ("*bypasseando*") al sistema de fuentes formales establecido en ese sistema de fuentes.

Para efectos del presente trabajo no abordaremos el uso del *Soft law* en el ámbito del Derecho Internacional, pues como hemos ido indicando en estricto ese sistema jurídico acaba materializándose en lo cotidiano en el sistema jurídico comunitario y/o en el sistema jurídico estatal.

a) En el Derecho Comunitario

Como ya hemos adelantado, el Derecho Comunitario es un sistema normativo auto sostenible, aunque a su interior podría también producirse el uso por los operadores jurídicos de ese sistema (principalmente funcionarios comunitarios o miembros de los tribunales de justicia) del *Soft law*, acabando convirtiéndolo en *hard law*.

En el caso de la Unión Europea, se ha utilizado instrumentos de *Soft law* internacional, especialmente las Resoluciones de la OCDE, para inspirar mucho de los esfuerzos realizados a nivel comunitario, especialmente en materia de acercamiento fiscal en el ámbito internacional, asunto central en la actividad de OCDE.

En materia tributaria, Calderón ha llamado a este fenómeno como la «comunitarización» del *Soft law* internacional, pensando especialmente en la asunción de: (i) las principales reglas de fiscalidad internacional que contiene el MCOCDE en la mayoría de las Directivas fiscales comunitarias (como la 90/435 y la 2003/49) o en las Sentencias del TJUE (en los casos Gilly y más recientemente N C-470/04), (ii) las reglas de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia en el marco del Código de Conducta de Fiscalidad Empresarial y a los efectos de la aplicación del Régimen de Ayudas de Estado por la Comisión, y, (iii) el MCOCDE de 2002 sobre intercambio de información tributaria, asumido comunitariamente en la Directiva 2003/48/CE⁽¹³³⁾. Así, la línea seguida tanto por el ECOFIN, la Comisión y el propio TJUE ha sido la de comunitarizar «... *un buen número de instrumentos de Soft-law elaborados por organizaciones internacionales como la OCDE, lo cual posee implicaciones de cierta consideración desde el punto de vista de las fuentes del Derecho financiero y tributario*»⁽¹³⁴⁾.

Ahora bien, Zornoza, como ya hemos adelantado, ha señalado el riesgo de utilizar esquemas de actuación surgidos del seno del comité de Asuntos Fiscales de la OCDE para abordar aspectos comunitarios. En concreto ha criticado el asunto de las medidas contra la competencia fiscal lesiva, entendiendo que abordar ese tema en la OCDE no genera cuestión alguna dados los alcances de su reglas institucionales, pero sí en el marco de la Unión Europea donde «... *la aplicación de medidas contra la competencia fiscal es en sí misma problemática, ya que su justificación no resulta sencilla en el ámbito de una organización que desde su Tratado fundacional ha querido constituirse como un «espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada»*»⁽¹³⁵⁾.

De otro lado, también en la Unión Europea se ha utilizado el *Soft law* comunitario para afirmar o interpretar el derecho obligatorio de la comunidad. De hecho, se ha apuntado el riesgo que supone la creación de *Soft-*

⁽¹³³⁾ J.M. Calderón Carrero, *Una introducción al Derecho Comunitario...*, cit., 723.

⁽¹³⁴⁾ *Loc. cit.*

⁽¹³⁵⁾ J. Zornoza Pérez, *op. cit.*, 14.

Law comunitario en el ámbito de la imposición directa por parte de la Comisión (porque es un producto exclusivo de los funcionarios de la Comisión y de su acercamiento a un determinado problema) y también el hecho cada vez más frecuente que determinados instrumentos de *Soft law* emitido por la Comisión hayan sido asumidos progresivamente por el TJUE a través de su jurisprudencia «... de forma que una legislación blanda que articula los intereses comunitarios tal y como los concibe la Comisión termina convirtiéndose en una norma obligatoria (*hard-law*) para todos los Estados miembros»⁽¹³⁶⁾.

Ya en el pasado, Martín Jiménez había indicado que este proceso de transformación del *Soft law* de la Comisión Europea en *Hard law* por parte del TJUE acaba también influenciando la propia política u orientación futura de la Comisión, en la medida en que las decisiones del TJUE – dado su carácter judicial – acaban siendo un factor determinante para la generación de las políticas comunitarias y para la delimitación del Derecho comunitario⁽¹³⁷⁾. Calderón cita el caso de lo que ocurrió con la Recomendación N° 94/79/CEE, de la Comisión Europea, sobre los impuestos de los no residentes que obtienen rentas en un Estado miembro diferente al de su origen: «... la regulación contenida en esta recomendación constituyó con anterioridad el texto de una propuesta de Directiva de la Comisión que fue rechazada por el Consejo, pero que tiempo más tarde se convirtió en *hard-law* por obra del TJUE. Así, la transformación de una norma de *soft-law* en *hard-law* como consecuencia de sentencia de una institución judicial como es el TJUE termina cerrando el círculo de la denominada “paradoja de la subsidiariedad”: una norma de *soft-law* que nunca habría podido ser aprobada por el Consejo termina produciendo efectos normativos obligatorios al margen del procedimiento legislativo comunitario»⁽¹³⁸⁾.

Sin duda, en todos estos casos, se presenta el enorme problema ya anotado de que los órganos comunitarios intenten eludir el preciso sistema de atribución de competencia que los tratados de la Unión establecen, favoreciendo la armonización fiscal en ámbitos en que su realización por vía directa no ha resultado en la práctica para nada sencilla⁽¹³⁹⁾.

En el caso de la CAN, dado su nivel incipiente de desarrollo no hay aún una actividad febril por la cual los órganos comunitarios, especialmente la Secretaría General o el TAJ, hayan convertido en *Hard Law* el

⁽¹³⁶⁾ J.M. Calderón Carrero, *Una introducción al Derecho Comunitario...*, cit., 721.

⁽¹³⁷⁾ A. Martín Jiménez, *Towards...*, cit., 304.

⁽¹³⁸⁾ J.M. Calderón Carrero, *Una introducción al Derecho Comunitario...*, cit., 721.

⁽¹³⁹⁾ J. Zornoza Pérez, *op. cit.*, 12.

Soft law comunitario o internacional. Si es verdad que el Tribunal, en el desarrollo de su actividad, ha hecho uso de los criterios desarrollados por la jurisprudencia del TJUE.

Al respecto, Martín Jiménez en un interesante artículo publicado en Perú –, ha dado cuenta de que «*en el ámbito de la imposición directa, hasta donde este autor conoce, el Tribunal de Justicia de la CA no ha citado la jurisprudencia del TJUE, no obstante, la influencia de Van Gend Loos, Costa/Enel Simmenthal es bastante evidente en su jurisprudencia: el Tribunal de Justicia de la CA ha usado las doctrinas del efecto directo y supremacía para asegurarse de que, primero, la Decisión 40, y, más tarde, la Decisión 578 (que reemplazó a la anterior), sean aplicadas por los Estados Miembros de la CA, incluso en relación con el Derecho Internacional público y, dentro de él, los tratados concluidos con los Estados miembros...*»⁽¹⁴⁰⁾.

Es verdad que, como bien señala Martín Jiménez, «*El propio Tribunal de la CA (proceso 1-IP-87, de 15 de febrero de 1988) así como Miembros individuales del Tribunal han admitido que la jurisprudencia del TJUE es fuente de inspiración, y, por tanto, las decisiones... se limitan a seguir esa misma tendencia*»⁽¹⁴¹⁾.

Es pertinente citar, en este punto, la discusión sobre el uso de la legislación interna como fuente del Derecho Comunitario Andino, especialmente cuando en las Decisiones Comunitarias no existe una cláusula de reenvío a la normativa interna de los Estados miembros. En estos casos, según como reaccionen las instituciones comunitarias, podríamos encontrarnos ante un supuesto de *Soft law* comunitario.

Este es el caso de la Decisión N° 578 que establece el Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal entre los países de la CAN, que no contiene una solución expresa al problema de cuál deba ser el significado que debe otorgarse a las expresiones que dicha Decisión señale pero que no ha definido en su articulado. A diferencia de ello, la Decisión 40 que era el anterior régimen aplicable para evitar la doble imposición en el seno de la CAN, contenía un artículo 3° que remitía a la legislación de los Estados miembros, cuando señalaba que «*Toda ex-*

⁽¹⁴⁰⁾ A. Martín Jiménez, *El impacto de la jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en los Tribunales Latinoamericanos* (O Acerca del nacimiento de un nuevo «diálogo judicial global» en materia tributaria), en *Enfoque Internacional de Análisis Tributario*, 2013, 11, 13-20.

⁽¹⁴¹⁾ A. Martín Jiménez, *El impacto de la jurisprudencia tributaria...*, cit., 14, 15.

presión que no esté definida en el presente convenio tendrá el sentido con que se usa en la legislación vigente en cada País Miembro».

Al respecto, en diversos casos vinculados al Impuesto a la Renta y al Impuesto sobre el Patrimonio, el TAJ ha partido de reconocer que en la base del ordenamiento comunitario se encuentra el principio de “Supremacía del Derecho Comunitario Andino”, que se soporta entre otros principios en los de “Eficacia Directa del Ordenamiento Jurídico Andino”, de “Aplicabilidad Inmediata del Ordenamiento Jurídico Andino” y de “Autonomía del Ordenamiento Jurídico Andino”.

A su vez ha indicado que el Ordenamiento comunitario goza de prevalencia respecto de los ordenamientos jurídicos de los Países Miembros y respecto de las Normas de Derecho Internacional, en relación con las materias transferidas para la regulación del orden comunitario, de modo que en caso de presentarse antinomias entre el Derecho comunitario andino y el Derecho interno de los Países Miembros, prevalece el primero, al igual que al presentarse antinomias entre el Derecho comunitario y las normas de Derecho internacional.

Por eso, dice el TAJ, los Países Miembros no pueden expedir normas sobre asuntos regulados por las normas comunitarias, salvo que sean necesarias para su correcta ejecución y, en consecuencia, no pueden, so pretexto de reglamentar normas comunitarias, establecer nuevos derechos u obligaciones o modificar los ya existentes en las normas comunitarias. Así pues, el País Miembro solo podría haber regulado dicho asunto cuando la propia norma comunitaria explícitamente lo hubiera previsto, o cuando sobre el mismo hubiese guardado silencio.

Aquí es donde empieza la divergencia en los criterios aplicados por el TAJ, puesto que en relación a la aplicación del Impuesto a la Renta resuelve negando la posibilidad de aplicar la normatividad de uno de los Estados partes para definirlos alcances de los conceptos establecidos en el artículo 14° de la Decisión N° 578.

Se trata de tres procesos de interpretación prejudicial (Proceso N° 125-IP-2010⁽¹⁴²⁾, Proceso N° 37-IP-2011⁽¹⁴³⁾ y Proceso N° 63-IP-2011⁽¹⁴⁴⁾) que resuelven cuestiones prejudiciales planteadas alrededor de la interpretación de los alcances del artículo 14° de la Decisión que establece que las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables solo en el País

⁽¹⁴²⁾ Publicado en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena N° 1981.

⁽¹⁴³⁾ Publicado en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena N° 2027.

⁽¹⁴⁴⁾ Publicado en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena N° 2033.

Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios⁽¹⁴⁵⁾, a diferencia de la regla general aplicable a los servicios empresariales establecida en el artículo 6° que indica que dichos beneficios solo serán gravables por el País miembro donde las actividades se hubieran realizado.

En todas ellas, el TAJ ha sostenido que no corresponde aplicar el principio de complemento indispensable, ya que no estamos frente a casos en los que la normativa interna aporte a la correcta aplicación de la norma comunitaria⁽¹⁴⁶⁾, recurriendo en su caso a una interpretación basada en un precedente del propio TAJ emitido cuando aún estaba vigente la Decisión 40⁽¹⁴⁷⁾.

A diferencia de ello, en cuanto a la aplicación del Impuesto al Patrimonio, el TAJ ha señalado que sí es aplicable la legislación del Estado miembro de la CAN del que se trate para definir los alcances del concepto de "patrimonio" contenido en el artículo 17° de la Decisión N° 578, que establece que *«El patrimonio situado en el territorio de un País Miembro, será gravable únicamente por este»*. Se trata de dos procesos de interpretación prejudicial (Proceso N° 184-IP-2013⁽¹⁴⁸⁾ y Proceso N° 171-IP-2013⁽¹⁴⁹⁾) en los que se quiere establecer si las "cuentas por cobrar" provenientes de venta de bienes y servicios a empresas domiciliadas en otros países miembros de la CAN deben incluirse en el concepto de "patrimonio" para efectos del mencionado artículo 17°.

El TAJ establece que: (i) La Decisión N° 578 no define a las "cuentas por cobrar", sin embargo, la doctrina ha sido unánime en establecer que estas representan derechos a reclamar, apreciables en dinero, bienes o servicios, en virtud de préstamos y otras operaciones de crédito⁽¹⁵⁰⁾, y (ii) debe remitirse a la normativa interna que regule lo relacionado a las

⁽¹⁴⁵⁾ La norma establece una presunción relativa en el sentido que el lugar donde se produce el beneficio es aquel en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.

⁽¹⁴⁶⁾ Por el contrario, señala el TAJ, si dejásemos en manos de los Países Miembros la definición de los conceptos de empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, habría tantas interpretaciones como países miembros y eso desfiguraría totalmente el concepto de normativa comunitaria y posiblemente no se estarían cumpliendo los objetivos de generar una norma común que sea aplicable a los Países Miembros y evitar la doble tributación.

⁽¹⁴⁷⁾ Interpretación prejudicial expedida el 8 de marzo de 2007, en el Proceso N° 190-IP-2006.

⁽¹⁴⁸⁾ Publicado en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena N° 2313.

⁽¹⁴⁹⁾ Publicado en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena N° 2302.

⁽¹⁵⁰⁾ Para ello se cita un documento alojado en la página *web* de la Universidad de Antioquia de la República del Ecuador perteneciente a su Escuela de Administración y Contaduría.

reglas de ubicación patrimonial, siempre que estas no contradigan a la norma comunitaria.

Aunque en sentido lato, lo que hemos reseñado en cuanto al TAJ puede mostrarse como la existencia del uso de instrumentos de *Soft law* en el ámbito comunitario, dado el marco que manejamos en este trabajo, en estricto *sensu* los instrumentos utilizados por el TAJ (especialmente las Sentencias del TJUE) no serían *Soft law* porque no habría en ellos vocación normativa más allá de su propio sistema de fuentes.

En el marco propuesto en este trabajo, estaríamos aquí ante un fenómeno llamado formalmente como transculturización del sistema de fuentes comunitario⁽¹⁵¹⁾, que también resulta sumamente interesante como trastrocador del sistema de fuentes del Derecho Comunitario Andino.

b) En el Derecho Nacional

El Derecho nacional es el derecho soberano por excelencia y, por tanto, en él se muestra más nítidamente cuando en el sistema normativo – que es auto sostenible – irrumpen los instrumentos de *Soft law*.

En el caso tributario, el fenómeno se nota claramente en la medida en que esta área del Derecho se encuentra más expuesta a que se relativice el factor territorial como consecuencia del influjo de la globalización económica, lo que sin duda además afecta al sistema de fuentes del Derecho.

Evidentemente, como ya hemos señalado, no es materia de este análisis la función pre-legislativa del *Soft law*, sino que nos interesa más bien revisar los casos en los que el *Soft law* aparece cumpliendo funciones post-legislativa o para-legislativa, fundamentalmente a través del uso por los operadores jurídicos de ese sistema, acabando convirtiéndolo en *Hard law*.

En el ámbito tributario, una primera manifestación de recepción de instrumentos de *Soft law* se ha dado en materia de interpretación y aplicación de CDI. Para los países miembros de la OCDE tal manifestación ha sido más intensa que para aquellos que no lo somos. Efectivamente, en el seno de tal organización se entiende que el *Soft law* pueda ser usado para clarificar los instrumentos jurídicos estatales originados en el derecho internacional.

Serrano Antón, refiriéndose a los Comentarios del MCOCDE, sostiene que se acepta que «... desempeñan un papel fundamental en la interpretación de CDI y que cada día son más tenidos en cuenta y con más fuerza

⁽¹⁵¹⁾ El análisis de la transculturización de las fuentes de Derecho fue iniciado por el profesor Marine, de origen ruso radicado en Francia y dedicado al Derecho Comparado. Cf. B. Mirkine-Guetzévitch, *Derecho Constitucional Internacional*, Madrid, 2009, 486.

por los Tribunales de los distintos países miembros y no miembros de la OCDE»⁽¹⁵²⁾. A su vez, indica que en el caso de los países que no son miembros de la OCDE, la influencia del MCOCDE y sus Comentarios depende finalmente de: (i) si un determinado CDI incorpora el tenor de la cláusula pertinente del MCOCDE o no, y (ii) la medida en que los órganos estatales acepten su aplicación⁽¹⁵³⁾.

Así, Serrano entiende que la influencia de dichos instrumentos de *Soft law* en la interpretación de los CDI al interior de los Estados dependerá de tres situaciones: (i) cuando el CDI incorpora el tenor literal de la cláusula del MCOCDE, (ii) cuando el CDI no incorpora literalmente el precepto del MCOCDE pero contiene sus alcances, y, (iii) cuando el CDI difiere sustancialmente del texto recomendado en el MCOCDE. «... En los dos primeros supuestos, debe entenderse que los Comentarios MCOCDE pueden tener una gran influencia en casos interpretativos, mientras que en el último su influencia se diluye...»⁽¹⁵⁴⁾.

Luego, se ha utilizado los instrumentos de *Soft law* internacional y comunitario para delinear la aplicación de instituciones jurídicas nacionales, especialmente en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. Entre otros, este es el ámbito de la introducción de interpretaciones conforme a las Directivas de Precios de Transferencia de OCDE o a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

⁽¹⁵²⁾ A.F. Serrano, La Interpretación y Aplicación de los Convenios de Doble Imposición Internacional. Relatoría General de las XXVI Jornadas del ILADT en A.F. Serrano, E.S. Acosta, *Fiscalidad y Tributación*, AEDF y Aranzadi, Madrid, 2012, 100.

⁽¹⁵³⁾ La discusión es intensa y excede los límites de este trabajo, aunque cabe referir que los CDI son tratados de Derecho Internacional, de modo que son instrumentos jurídicos que se rigen por la Convención de Viena de Derecho de los Tratados (en adelante "CVDT") y para efectos de su interpretación deberán seguir las reglas de interpretación que dicha Convención señala.

El numeral 1 del artículo 31° de la CVDT establece que (i) un tratado debe interpretarse de buena fe; y, (ii) a los términos del tratado debe atribuirse el sentido corriente de los mismos, pero siempre teniendo en cuenta el objeto del tratado. La cuestión aquí es si los Comentarios contienen el sentido ordinario fiscal de los términos encontrados en un CDI, lo que ha originado una discusión muy profunda en la doctrina comparada.

Desde nuestra perspectiva, solo podría entenderse que los Comentarios al MCOCDE puedan ser considerados como el sentido corriente de los términos de un CDI siempre que dicho CDI haya sido negociado sobre la base del MCOCDE y siempre que se pueda confirmar que los Comentarios al MCOCDE puedan ser catalogados como el contexto dentro del cual fue negociado ese CDI. El asunto tiene mayores aristas cuando en la celebración del CDI estuviera involucrado un Estado no miembro, caso en el cual desde nuestra perspectiva habrá que indagar respecto de la base sobre la cual los equipos negociadores de dichos Estados negociaron tal CDI.

⁽¹⁵⁴⁾ A.F. Serrano, *op. cit.*, 101.

Respecto a este último instrumento de *Soft law*, como veremos más adelante, en el Perú hay un uso intensivo y generalizado por parte de especialistas en NIIF con la finalidad de interpretar las disposiciones del Impuesto a la Renta Empresarial. Aunque pertenezca a un modelo de determinación diferente al nuestro, en España también se ha presentado ese tema, al punto que incluso los órganos judiciales han interpretado el régimen normativo tributario tomando en cuenta las NIIF, incluso aquellas que habían sido sustituidas.

Alarcón, refiriéndose al caso del ordenamiento fiscal español, considera que «... la recepción del *Soft law* se ha producido, al menos, tras la observancia de tres instrumentos del *Soft law* internacional y comunitario: los Convenios y Directrices de la OCDE, los Códigos de conducta de la Unión Europea y la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea»⁽¹⁵⁵⁾.

En el mismo sentido, Martín Jiménez y Calderón Carrero se refieren a la materia de Precios de Transferencia en la legislación española, señalando que la introducción de dicho régimen supuso la atribución de «relevancia a tres instrumentos tan diversos como la normatividad contable, las Directrices de OCDE y los trabajos del Foro Europeo en materia de Precios de Transferencia»⁽¹⁵⁶⁾, desarrollando cómo se fue componiendo el régimen normativo español sobre la materia.

En el caso de México, otro país miembro de la OCDE, «... la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dictado un precedente en el que se ubica a los comentarios como “*Soft law*”, entendido dicho concepto como referencia a los instrumentos cuasi legales que, o bien, no tienen fuerza vinculante o la que lleguen a tener es de algún modo más «débil» que la legislación tradicional. El criterio aislado sostiene que en el contexto del derecho internacional, el término «ley suave» generalmente se refiere a los acuerdos entre Estados que no llegan a calificar como derecho internacional en sentido estricto, entre los que se cuentan las “directivas”, “comunicaciones” y “recomendaciones”, entre otras, que son elaborados por algunas organizaciones internacionales con el objeto de establecer o codificar parámetros uniformes a nivel internacional»⁽¹⁵⁷⁾.

⁽¹⁵⁵⁾ G. Alarcón García, *op. cit.*, 280.

⁽¹⁵⁶⁾ A. Martín Jiménez, J.M. Calderón Carrero, *Los precios de transferencia en la encrucijada del siglo XXI. Estudios de cuestiones actuales que plantea la regulación española de las operaciones vinculadas*, Broseta abogados, Madrid, 2012, 59.

⁽¹⁵⁷⁾ J.de Jesús Gómez Cotero, *Relatoria nacional de México*, en A.F. Serrano, E.S. Acosta, *Fiscalidad y Tributación AEDF y Aranzadi*, Madrid, 2012, 420-421.

En Argentina, país que al igual que Perú no es miembro de la OCDE, en la jurisprudencia del Poder Judicial y del Tribunal Fiscal de la Nación, así como en las opiniones de la Administración Tributaria, se ha establecido que los Comentarios al MCOCDE y las Directrices sobre Precios de Transferencia de OCDE son fuente interpretativa cuando no hay contradicción entre lo que estas disponen y lo establecido en las normas argentinas.

Efectivamente, Tarsitano señala que «... la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación ha considerado que los Comentarios brindan una fuente de autoridad para la interpretación del Tratado o que sirven de aplicación subsidiaria o supletoria, prevaleciendo sobre las disposiciones del derecho interno»⁽¹⁵⁸⁾. A su vez, Goldemberg señala que «... La idoneidad de las disposiciones de OCDE como fuente de derecho – salvo contradicción con la legislación local vigente – también ha sido ratificada en diversos pronunciamientos judiciales, inclusive en casos en los que no estaba en juego la aplicación de un CDI. Además, la referencia a los comentarios al Modelo de CDI de OCDE y a las Guías es práctica reiterada por parte de la AFIP, así como de la Dirección Nacional de Impuestos, organismos que también los invocan como sustento de sus posiciones»⁽¹⁵⁹⁾.

Entre otros, los mencionados autores citan los siguientes casos subsecuenciados ante el Tribunal Fiscal de la Nación Argentina: Aventis Pharma S.A. (TFN, 26.02.2010), Aerolíneas Argentinas (TFN, 12.05.2004), Euroamérica S.A. (TFN, 24.11.2009), Compañía Ericsson SACI (TFN, 15.08.2007), Ciccone Calcográfica S.A. (TFN, 5.07.2005), Volkswagen Argentina S.A. (TFN, 11.12.2009), La Industrial Paraguaya (TFN, 11.03.1980), Pionera S.A. (TFN, 4.11.2003).

Finalmente, para otro país no miembro de OCDE, en el caso colombiano, en la Sentencia C-460 de 2010, la Corte Constitucional ha señalado que «... las determinaciones adoptadas por organizaciones internacionales como la OCDE, que no hayan sido adoptadas expresamente por el derecho colombiano, no pueden tenerse en cuenta como criterio determinante o definitorio para interpretar una disposición interna», pero – como señala Romero –, «... la misma Corte Constitucional reiteró que la falta de obligatoriedad del MT OCDE no implica que no tenga relevancia, toda vez que

⁽¹⁵⁸⁾ A. Tarsitano, *Interpretación y Prohibición de abuso de convenio para evitar la Doble Tributación Internacional*, en R. Asorey, F. García, *Tratado de Derecho Internacional Tributario*, Tomo I, La Ley, Buenos Aires, 2003, 358.

⁽¹⁵⁹⁾ C. Goldemberg, *Reflexiones sobre Precios de Transferencia a partir del fallo Aventis Pharma*, en *Errepar – Doctrina Tributaria*, octubre 2010, Buenos Aires.

se trata de un instrumento auxiliar de interpretación, de acuerdo con lo previsto en el artículo 230° de la Constitución Política. Por tanto, en la medida en que sea viable demostrar que la intención del Gobierno colombiano fue la de tomar el MT OCDE como referencia en la medida en que los principios de interpretación de la Ley interna coinciden con los principios de la CVDT, no existiría razón para el que el intérprete tome una posición diferente a la de los comentarios»⁽¹⁶⁰⁾.

Como se ha podido ver, en la práctica y nos parece que de manera incorrecta, los instrumento de *Soft law* han sido introducidos al derecho nacional por la vía de la interpretación por parte de los órganos administrativos y, en su caso, por los órganos que administran justicia.

Parece ser esta la práctica a nivel mundial, como han indicado Wellens y Borchardt, al señalar que los poderes ejecutivo y judicial son los canales preeminentes para el uso y aplicación del *Soft law*⁽¹⁶¹⁾.

Es verdad que, a la base de lo que venimos señalando hay una toma de postura sobre el *Soft law* en relación a nuestra materia tributaria, puesto que bajo nuestra perspectiva, si un instrumento no tiene fuerza vinculante, entonces en realidad no tiene la naturaleza de regla jurídica del Derecho Tributario. Así, entonces, el principio de Reserva de Ley, tan presente en el fenómeno tributario, impediría que este tipo de instrumentos sea directamente aplicable salvo, como señala Altamirano, «... *que formen parte de la ley interna del país o bien sean referidas por aquellas como norma de reenvío. En consecuencia, si no existe una norma que establezca la obligación del juez de tener en cuenta la norma en cuestión, la misma será un parámetro o aspiración pero no es ley. Claro está que tiene influencia, relevancia y son una fuente indirecta de conocimiento del instituto de que se trate*»⁽¹⁶²⁾.

Al hilo de lo que venimos indicando se ha presentado el asunto respecto a cuál es el papel del uso o influencia de la jurisprudencia de tribunales extranjeros en la formación del derecho nacional. El problema se ha presentado a todo nivel normativo y es materia de mucha polémica que no ha tenido aún un resultado satisfactorio.

Entre otros, la discusión es intensa en los Estados Unidos de América, especialmente por el uso por parte de la Corte Suprema de Estados

⁽¹⁶⁰⁾ J.A. Romero Tarazona, *Relatoría Nacional de Colombia*, en A.F. Serrano, E.S. Acosta, *Fiscalidad y Tributación*, AEDF y Aranzadi, Madrid, 2012, 314.

⁽¹⁶¹⁾ Los autores señalan textualmente que «*The executive and judicial branch are the pre-eminent channels for the use and application of international Soft law*»; K.C. Wellens, G.M. Borchardt, *Soft law in European Community Law*, en *European Law Review*, 1989, 285.

⁽¹⁶²⁾ A. Altamirano, *op. cit.*, 111.

Unidos del derecho extranjero, existiendo dos corrientes, una minimalista y otra permisiva. Como señala Boretto, «*Los defensores del originalismo o constitucionalismo estricto, como el juez Antonin Scalia, sostienen que los jueces no deben fundar sus decisiones a través de los casos postrevolucionarios de sistemas legales extranjeros, aunque los argumentos esgrimidos sean persuasivos, con la única excepción de los casos que interpretan Tratados Internacionales a los que Estados Unidos haya adherido. Esta postura originalista, sostiene no solo que la Constitución es la última fuente de la autoridad jurídica, sino que el único análisis válido consiste en averiguar el sentido original del instrumento en el momento de su creación. Por lo tanto, las discusiones sobre aplicación del derecho extranjero posterior a la Constitución son irrelevantes, puesto que no arroja luz sobre el significado original de la Constitución*»⁽¹⁶³⁾.

Otros juristas, como los miembros de la Corte Suprema Anthony McLeod Kennedy o Stephen Gerald Breyer, «*... no están de acuerdo con este punto de vista y citan leyes extranjeras de vez en cuando, siempre y cuando consideren que el estudio de dichas leyes ofrece información relevante y sus argumentos son persuasivos, útiles o provechosos*»⁽¹⁶⁴⁾.

En cualquier caso, por lo señalado en este trabajo, resultaría claro que los precedentes extranjeros nunca deben citarse con carácter vinculante, sino que deben ser utilizados a mayor abundamiento, como un reflejo de los valores que se comparten con otros sistemas jurídicos. Aquí también debemos señalar que en sentido lato este es un fenómeno de uso interno de instrumentos de *Soft law*, aunque en el sentido estricto fijado en este documento no lo serían, siendo reconducido a un nivel de discusión diferente, que es el de la transculturización del sistema de fuentes en el Derecho interno.

4. - *La aparición del soft law en el derecho peruano*

4.1. - *El sistema de fuentes en la Constitución Política y en el Derecho peruano*

La Constitución Política de 1993 como norma jurídica suprema enmarca el desarrollo de las Fuentes del Derecho peruano o, desde el punto de vista jurídico-positivo, los medios de creación del Derecho.

⁽¹⁶³⁾ M. Boretto, *Soft law. Nuevos enfoques para el desarrollo progresivo del Derecho Internacional de la Propiedad Intelectual*, en *Ars Boni et Aequi*, 2012, 2, 88.

⁽¹⁶⁴⁾ M. Boretto, *op. cit.*

El Tribunal Constitucional peruano (TC) ha desarrollado algunas consideraciones referidas al orden jurídico, a los principios de coherencia normativa, a la jerarquía piramidal de las normas y a los principios constituyentes de la estructura jerárquica de las normas (STC N° 5-2003-AI/TC). Además se ha referido al principio de competencia en el sistema de fuentes, en particular las materias relativas a la Constitución como fuente de Derecho y el sistema de fuentes del Derecho que ella diseña, así como los principios articuladores y ordenadores del sistema de fuentes (STC N° 47-2004-AI/TC).

Dicha perspectiva es de interés para analizar el *Soft law*, pues como recoge el TC, hoy día parece comúnmente pacífico que la regulación de las fuentes del Derecho se sitúe en el campo de la teoría de la Constitución.

Según la doctrina constitucional del TC, es preciso considerar que la Constitución es la “fuente de las fuentes de derecho” y la que regula la producción normativa, por ello Balaguer Callejón apunta que la Constitución determina la legitimidad del resto de las normas del sistema jurídico.

El TC tiene una definición de *Soft law*, que desarrolla partiendo que es un concepto que proviene del Derecho Internacional y califica como «una guía de principios generales que carecen de fuerza vinculante y, por lo mismo, respecto de los cuales los Estados no tienen ninguna obligación jurídica, pero que se considera que deberían observar a modo de criterios persuasivos»⁽¹⁶⁵⁾.

En algún caso no tributario hay una mención a las Líneas Directrices de la OCDE dentro de los mencionados parámetros o normas de *Soft law*.

4.2. - El contexto cercano al Derecho tributario positivo

A continuación haremos mención el contexto normativo en el cual se han planteado de manera especial el uso de alguna manifestación de *Soft law*.

a) Tratados tributarios

Para aplicar los CDI que Perú tiene celebrado con Chile, Canadá, Brasil, México, Corea, Suiza y Portugal, además del Régimen de la Comunidad Andina (sea la Decisión N° 40 o Decisión N° 578).

b) Precios de Transferencia

En el inciso b) del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) se señala que, para la interpretación de lo dispuesto en dicho artículo, serán de aplicación las Directrices sobre Precios de Transferencia de

⁽¹⁶⁵⁾ Entre otras, véase la STC N° 24-2009-PI.

la OCDE, en tanto las mismas no se opongan a las disposiciones aprobadas por esa Ley.

El régimen de precios de transferencia será de aplicación a las transacciones realizadas por los contribuyentes del impuesto con sus partes vinculadas o a las que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición. Sin embargo, solo procederá ajustar el valor convenido por las partes al valor que resulte de aplicar las normas de precios de transferencia en determinados supuestos.

c) Normatividad Contable

El régimen del Impuesto a la Renta Empresarial establece de manera exhaustiva y sistemática todos los componentes de la hipótesis de incidencia y de la base imponible del impuesto, no siendo determinante la manera como el Derecho contable trate un fenómeno económico, sino que habrá que analizar en la legislación del Impuesto a la Renta (IR) si tal fenómeno debe ser tomado en cuenta – y cómo – para hallar la base imponible del impuesto que corresponda.

Así, en el Perú el sistema adoptado es el de Balances Independientes: (i) La LIR y su Reglamento establecen todo el contenido de la norma jurídica tributaria, y (ii) El artículo 33° del Reglamento de la LIR enuncia la metodología de determinación, la misma que es desarrollada por la SUNAT vía resoluciones autorizadas por la LIR concretándose en el PDT correspondiente. Por tanto, no es correcto que cierta doctrina y práctica tributaria, incluso del propio Tribunal Fiscal, incorporen argumentos para convertir la contabilidad en base imponible con el uso de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y/o NIIF emitidas por el IASB⁽¹⁶⁶⁾.

d) Contratos de construcción.

La Ley del IGV (LIGV) se ha remitido a un documento de las Naciones Unidas para definir a las actividades que serán consideradas como contratos de construcción como operación gravada.

El inciso d) del artículo 3° de la LIGV establece que para los efectos de la aplicación del IGV se entiende por construcción a las actividades clasificadas como construcción en la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas.

Siguiendo dicha clasificación, en la RTF N° 4769-3-2007 se dijo que califica como construcción el alquiler de equipo de construcción o demolición dotado de operarios. Similar criterio se recogió en la RTF N° 802-3-

⁽¹⁶⁶⁾ L. Durán Rojo, M.M. Acosta, *Impuesto a la Renta y NIIF...*, cit.

97. Asimismo, en la RTF N° 662-5-98 se señaló que el alquiler de equipo de transporte con conductores u operarios no califica como un contrato de construcción.

4.3. - *Aportes desde la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*

Se ha invocado las “normas de *Soft law*” como un auxilio interpretativo junto a las categorías jurídicas del Derecho interno con motivo de algunos pronunciamientos de los órganos e instancias que resuelven controversias jurídicas.

Así, en puntuales pero relevantes sentencias que conforman la jurisprudencia constitucional del TC (STC) se puede identificar cierta permeabilidad para el uso de documentos normativos o declarativos de alcance internacional que han sido calificados incluso expresamente como “normas de *Soft law*” para el Derecho interno (con relevancia jurídica pese a no integrar el ordenamiento jurídico), con el preciso objeto de resolver alguna controversia constitucional que demandaba un análisis jurídico.

Este *Soft law* fue utilizado, reiteramos, pese a no formar parte de nuestro ordenamiento jurídico, distinción que evidentemente no pasó desapercibida por el TC.

Por lo mismo, consideramos que el TC ha sido innecesariamente receptivo al uso de las normas del *Soft law* sin que previamente haya delimitado sus contornos jurídicos en el campo de la Teoría de la Constitución, la Teoría del Derecho y/o de su Constitucionalización en el país.

A pesar de no ser casos ventilados sobre alguna materia del Derecho tributario, estos pronunciamientos emblemáticos sí revisten gran importancia para el sistema jurídico donde se edifica pues, como se podrá apreciar, son ilustrativos en lo que respecta al razonamiento y argumentación que muestran los jueces constitucionales como intérpretes de la norma jurídica.

a) Derecho Laboral

– STC recaída en el Expediente N° 25-2007-PI/TC, referida a la demanda de inconstitucionalidad contra la Ley N° 29062, Ley que modifica la Ley de Profesorado en lo referido a la Carrera Pública Magisterial.

El TC analiza la relación entre el derecho de huelga y los servicios públicos esenciales, así como los límites específicos al derecho de huelga para los profesores que integran la carrera pública magisterial.

Si bien existe un derecho constitucional (que es norma jurídica) a la huelga, el juez constitucional considera que debe invocar la interpretación dada por el “Comité de Libertad Sindical” del Consejo de Administración de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) sobre los alcances, se

entiende, de dos convenios ratificados por el Estado peruano (Convenios OIT N° 87 y 98), los cuales forman parte del Derecho nacional (según el artículo 55° de la Constitución) y constituyen cláusulas hermenéuticas conforme a los cuales deben ser interpretados los derechos y libertades que la Constitución reconoce (según la Cuarta Disposición Final y Transitoria de la Constitución).

Esta interpretación del Comité de Libertad Sindical del Consejo de Administración de la OIT, a criterio del TC reviste el carácter de *Soft law* y debe ser tomada en cuenta.

Al respecto, en los fundamentos 30 y 31 de la citada STC se señala que *«en lo que respecta al derecho de huelga debemos considerar que el Perú ha ratificado el Convenio sobre la Libertad Sindical y la Protección del Derecho de Sindicación de 1948 (Convenio OIT N° 87) y el Convenio sobre el Derecho de Sindicación y de Negociación Colectiva de 1949 (Convenio OIT N° 98), los cuales forman parte del derecho nacional (artículo 55° de la Constitución), y constituyen cláusulas hermenéuticas conforme a los cuales deben ser interpretados los derechos y libertades que la Constitución reconoce (Cuarta Disposición Final y Transitoria de la Constitución).*

... En consecuencia, a partir de la interpretación dada a lo dispuesto en los referidos convenios por el Comité de Libertad Sindical del Consejo de Administración de la OIT, la misma que reviste el carácter de Soft law para el derecho interno; en materia de la relación entre el derecho de huelga y los servicios públicos esenciales, se ha configurado que el establecimiento de servicios mínimos en el caso de huelga solo debería poder ser posible en: 1) aquellos servicios cuya interrupción pueda poner en peligro la vida, la seguridad o la salud de la persona en toda o parte de la población (servicios esenciales en el sentido estricto del término); 2) en aquellos servicios no esenciales en el sentido estricto del término en los que huelgas de una cierta extensión y duración podrían provocar una situación de crisis nacional aguda tal que las condiciones normales de existencia de la población podrían estar en peligro, y 3) en servicios públicos de importancia trascendentales» (Recopilación de decisiones y principios sobre la Libertad Sindical del Comité de Libertad Sindical del Consejo de Administración de la OIT Párrafo 606).

En el fundamento 33 de la misma STC, se entiende en aplicación del *Soft law*, se establece los límites específicos al derecho de huelga para los profesores, siendo que en caso de huelga de larga duración se podría requerir el establecimiento de servicios mínimos en consulta plena con los interlocutores sociales, al igual que ocurre en aquellos servicios cuya interrupción pueda poner en peligro la vida, la seguridad o la salud de la persona en toda o parte de la población. Dicha aseveración proviene de la

recopilación de decisiones y principios sobre la Libertad Sindical del Comité de Libertad Sindical del Consejo de Administración de la OIT. Incluso se cita el Informe N° 330, caso N° 2173, Queja contra el Gobierno de Canadá relativa a la provincia de Columbia Británica presentada por el Congreso del Trabajo de Canadá (CLC), el Sindicato de Enfermeras de Columbia Británica (BCNU), la Federación de Docentes de Canadá (FDC), la Federación de Docentes de Columbia Británica (BCTF), el Sindicato Canadiense de Trabajadores del Sector Público (CUPE), Sección Columbia Británica, la Confederación Internacional de Organizaciones Sindicales Libres (CIOSL) y la Internacional de la Educación (EI).

– STC recaída en el Expediente N° 26-2007-PI/TC, referida a la demanda de inconstitucionalidad interpuesta contra el artículo 1° de la Ley N° 28988, Ley que declara a la Educación Básica Regular como Servicio Público Esencial.

En este caso, al igual que en la STC recaída en el Expediente N° 25-2007-PI/TC, se señala que la interpretación dada por el Comité de Libertad Sindical del Consejo de Administración de la OIT reviste el carácter de *Soft law* para el Derecho interno, siendo relevante tomar en cuenta la configuración dada sobre la relación entre el derecho de huelga y los servicios públicos esenciales.

b) Derecho de los pueblos indígenas

– STC recaída en el Expediente N° 22-2009-PI/TC, referida a la demanda de inconstitucionalidad contra el Dec. Leg. N° 1089, norma que regula el Régimen Temporal Extraordinario de Formalización y Titulación de Predios Rurales.

En este caso se esboza la naturaleza jurídica del *Soft law* a fin de definir si resultaba aplicable la Declaración de las Naciones Unidas sobre los Derechos de los Pueblos Indígenas (DUNDPI).

En los fundamentos 6 a 8 de la citada sentencia, se señala que los demandantes hicieron una referencia directa a la DUNDPI, alegando que no se ha cumplido una serie de mandatos contenidos en dicha declaración. De otro lado, el Ejecutivo alegaba que tal declaración no era aplicable en nuestro ordenamiento, puesto que no ha sido ratificada por el Estado peruano, por consiguiente, no sería aplicable al caso en controversia. Esta discusión hacía necesario que el TC determine cuál de las soluciones propuestas era la constitucionalmente legítima.

Señaló el TC: «... debe tenerse en cuenta que la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas aprobó “La Declaración de Derechos de los Pueblos Indígenas” con fecha 13 de septiembre de 2007, cuyo texto fue adoptado con 143 votos a favor, 4 en contra y 11 abstenciones. Dicho

documento consta de 46 artículos los cuales establecen principios jurídicos sobre los pueblos indígenas».

La DUNDPI, a decir del TC, es un instrumento de Derecho internacional, debiendo considerarse de igual modo que se trata de una declaración y no de un tratado, por lo que no cabe la ratificación. Agrega que *«(n)o obstante ello, debe explicarse que las declaraciones representan un amplio acuerdo y consenso de la comunidad internacional. En efecto, al ser el fruto de negociaciones y aceptación por la mayoría de la Asamblea General de las Naciones Unidas, conllevan una fuerza moral, además de una evidente orientación de la comunidad internacional hacia el respeto y la tutela de los pueblos indígenas, al plantear un contenido de los derechos humanos en el contexto de los pueblos indígenas».*

Esta fuerza moral es dada en el contexto de los derechos humanos de los pueblos indígenas.

A continuación se aclara que la DUNDPI forma parte del *Soft law* con la particularidad de producir efectos jurídicos a pesar de que no es obligatoria para el Estado peruano.

Al respecto, se señala en la misma sentencia, que *«(e)l contenido de la declaración no es de vinculación obligatoria, lo que no implica que no tenga ningún efecto jurídico. Las declaraciones representan aquellas metas y objetivos a los que la comunidad internacional se impone. Son lo que en el derecho internacional se conoce como Soft law, esto es, una guía que sin dejar de tener un efecto jurídico, no termina por vincular obligatoriamente a los Estados, representando su contenido un código de conducta sin que sean legalmente vinculantes. En tal sentido, la DUNDPI, será considerada por este Tribunal en su calidad de norma de carácter de Soft law, sin que se genere una obligación convencional por parte del Estado peruano».*

Es importante anotar que el TC señala que en el caso del Convenio N° 169 de la OIT, la situación es distinta a la de la DUNDPI, toda vez que tal convenio forma parte de nuestro ordenamiento jurídico. En virtud del artículo V del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, el tratado internacional viene a complementar – normativa e interpretativamente – las cláusulas constitucionales sobre pueblos indígenas que, a su vez, concretizan los derechos fundamentales y las garantías institucionales de los pueblos indígenas y sus integrantes.

– STC recaída en el Expediente N° 24-2009-PI, referida a la demanda de inconstitucionalidad interpuesta contra el Dec. Leg. N° 994, mediante el cual se buscaba promover la inversión privada en proyectos de irrigación para la ampliación de la frontera agrícola, lo que se relacionaba con la

finalidad de mejorar la competitividad económica para aprovechar el Acuerdo de Promoción Comercial Perú-Estados Unidos.

Este caso es especialmente relevante ya que se relaciona la preferencia interpretativa entre un tratado internacional y el *Soft law*, a raíz de que el Procurador Público de la Presidencia del Consejo de Ministros alegaba que la DUNDPI carecía de efectos vinculantes que sustenten la declaración de invalidez de una decisión estatal.

En el fundamento 14 de la citada sentencia, se establece que «*en lo que se refiere al valor normativo que pueda tener la Declaración de Derechos de los Pueblos Indígenas, el Tribunal destaca que esta fue aprobada por la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas con fecha 13 de septiembre de 2007. Este instrumento del Derecho Internacional de los Derechos Humanos conlleva una fuerza moral, además de una evidente orientación de la comunidad internacional en materia de garantía y respeto de los pueblos indígenas, al anidar en su contenido aquellas metas y objetivos que la comunidad internacional se impone. En ese sentido, cuando entre las disposiciones de la Declaración de Derechos de los Pueblos Indígenas y las del Convenio 169 no existan antinomias, aquellas pueden entenderse a manera de interpretación autorizada de estas últimas, teniendo la naturaleza, en todos los demás casos, de aquello que en el Derecho Internacional se denomina como Soft law, esto es, una guía de principios generales que carecen de fuerza vinculante y, por lo mismo, respecto de los cuales los Estados no tienen ninguna obligación jurídica, pero que se considera que deberían observar a modo de criterios persuasivos*».

No deja de extrañar que el TC afirme que puedan existir antinomias entre un documento calificado como *Soft law* (DUNDPI) y una norma jurídica (Convenio 169), pues sabemos que las antinomias se presentan solamente entre dos normas jurídicas. Las antinomias son opuestas al principio de coherencia o concordancia normativa, es decir, se presentan al identificar normas jurídicas que a la vez dictan consecuencias jurídicas distintas para un mismo supuesto o acontecimiento.

En todo caso, parece ser que para el TC algo de este *Soft law* tiene criterios supletorios y persuasivos que deberían tomarse en cuenta, al ser una interpretación autorizada de la norma jurídica, pues en palabras del colegiado, se trata de guía de principios generales que carecen de fuerza vinculante y, por lo mismo, respecto de los cuales los Estados no tienen ninguna obligación jurídica, pero que se considera que deberían observar.

c) Derecho empresarial

– STC recaída en el Expediente N° 2111-2010-PA/TC, referida a una demanda de amparo para que se verifique un supuesto fraude a la terce-

rización operado entre las empresas demandadas, y finalmente se reconozca la relación laboral de algunos trabajadores.

En el indicado pronunciamiento el TC relacionó el fundamento de la responsabilidad social empresarial con el *Soft law*.

En la parte pertinente, el fundamento 41 de la citada sentencia, se hace referencia una vez más a la presencia de normas del *Soft law* con efecto jurídico en el país entendidas como una importante herramienta interpretativa. Dichos parámetros, afirma el TC, han sido incluidos en mecanismos de Derecho no vinculante o, incluso, provienen de iniciativas voluntarias. Nótese este matiz de lo dicho en concordancia con la definición del *Soft law* mencionada anteriormente.

Se señala que *«(e)n el ámbito internacional, la responsabilidad social empresarial ha sido materia de un importante desarrollo, el mismo que, a pesar de estar plasmado en instrumentos que no revisten carácter vinculante, constituye empero una importante herramienta interpretativa a efectos de dotar de contenido al concepto en cuestión. Estos parámetros han sido incluidos en mecanismos de derecho no vinculante (como las Líneas Directrices de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico-OCDE o la Declaración Tripartita de la OIT de Principios sobre las Empresas Multinacionales y la Política Social) o, incluso, provienen de iniciativas voluntarias (como es el caso del Pacto Mundial de las Naciones Unidas), por lo que revisten el carácter de normas de Soft law, vale decir, de guías que sin dejar de tener un efecto jurídico, no terminan por vincular a los Estados, representando su contenido un código de conducta que carece de coerción y ejecutabilidad»*.

Véase la mención a las Líneas Directrices de la OCDE dentro de los mencionados parámetros o normas de *Soft law*.

d) Derecho Contable

– STC recaída en el Expediente N° 2838-2009-PHD/TC, mediante la cual se analizó si determinada información requerida, esto es, los Balances Generales y los Estados de Ganancias y Pérdidas de las empresas inscritas en el Registro Nacional de Proveedores, tenía el carácter de información pública.

En lo que nos atañe, el TC interpreta la Ley General de Sociedades y cuando detalla el Plan Contable General hace referencia a una entidad privada extranjera (IASB) que viene teniendo un gran protagonismo en la llamada Armonización Contable de la cual nuestro país ha sido un aplicado seguidor.

En la citada sentencia, fundamentos 16, 18 y siguientes, se indica que en nuestro Ordenamiento Jurídico *«la Ley General de Sociedades atribuye*

a la Gerencia la responsabilidad sobre la existencia, regularidad y veracidad de los sistemas de contabilidad, los libros que la ley ordena llevar y los demás libros y registros que debe llevar un ordenado comerciante (artículo 190°); y al Directorio, la formulación de manera clara y precisa de los Estados Financieros finalizado el ejercicio (artículo 221°) conforme a las normas legales expedidas sobre la materia y a los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país (artículo 222°)».

Agrega que «el Plan Contable General para Empresas aprobado por el Consejo Normativo de Contabilidad, siguiendo lo prescrito por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros elaborado por el International Accounting Standards Board (IASB)...».

Preferimos entender que no se trata de una involuntaria constitucionalización del uso de los estándares contables (NIIF, NIC y sus interpretaciones) o el marco conceptual del IASB en el Derecho interno, sino una cita textual y sin mayor análisis sobre la estructura del Plan Contable, toda vez que no estaba siendo cuestionada en el proceso constitucional la evolución de los alcances del Derecho contable peruano ni mucho menos su acercamiento al Derecho tributario.

e) La jurisprudencia extranjera

En el caso peruano, es claro que el TC asume como natural que los tribunales de nuestro país puedan usar jurisprudencia del TJUE con finalidad interpretativa o como guía. Para Martín Jiménez, «probablemente esta conclusión no tiene ninguna clase de efecto en la doctrina o estatus legal de las fuentes del Derecho en Perú: usar los pronunciamientos de otros tribunales extranjeros para apoyar un razonamiento jurídico no produce un efecto directo en el sistema de fuentes del Derecho reconocidas en un país, todo ello siempre y cuando la importación de material extranjero no suponga un cambio en la legislación nacional»⁽¹⁶⁷⁾.

Martín Jiménez agrega que «no puede, sin embargo, ignorarse el efecto indirecto o interpretativo que el Derecho extranjero produce en este caso sobre otro sistema fiscal distinto, lo cual, en sí mismo, no es criticable salvo cuando la aplicación del derecho extranjero esté desenfocada, fuera de contexto o sea utilizada para crear obligaciones o normas inexistentes en el ordenamiento nacional»⁽¹⁶⁸⁾.

Cabe señalar que ya hemos ido indicando que en estos dos últimos casos, uso de jurisprudencia y doctrina extranjera, aunque en sentido lato

⁽¹⁶⁷⁾ A. Martín Jiménez, *El impacto de la jurisprudencia tributaria...*, cit., 18.

⁽¹⁶⁸⁾ A. Martín Jiménez, *El impacto de la jurisprudencia tributaria...*, cit., 19.

nos encontremos ante supuestos de *Soft law*, de acuerdo a los parámetros establecidos en este estudio no puede considerarse como tal porque a los instrumentos usados les falta el elemento intencional de querer convertirlo en *Hard law*. Se trataría, en este caso del fenómeno denominado como transculturización de fuentes del Derecho, respecto del cual nos hemos referido preliminarmente en otra oportunidad⁽¹⁶⁹⁾.

4.4. - Nexos desde la jurisprudencia del Tribunal Fiscal

A la fecha el Tribunal Fiscal (TF) peruano no se ha pronunciado expresamente sobre la relevancia del *Soft law* como tal en el ordenamiento jurídico, ni como Fuente del Derecho tributario ni como fuente de interpretación de las normas tributarias.

Empero, es cierto que existen precedentes jurisprudenciales referidos indirectamente al *Soft law* que ya es parte del Derecho nacional aunque de manera imperfecta, como la referencia del régimen del Impuesto General a las Ventas a Clasificación Industrial Internacional Uniforme de las Naciones Unidas o el régimen del Impuesto a la Renta Empresarial con la aplicación de las NIIF.

Ahora bien, en cuanto a la aproximación o aplicación del *Soft law* en los pronunciamientos del TF, a partir de un análisis lógico a lo dicho en sus pronunciamientos tendría que destacarse más lo que no llegó a decirse explícitamente en sus resoluciones precisamente cuando se exponía en contexto la invocación de tal *Soft law*.

No pretendemos reconocer algún tipo de jurisprudencia tributaria del TF a partir de estos comentarios libres, sino básicamente ensayar una forma de apreciar académicamente dicha jurisprudencia que nos ayude a comprender la materia del presente trabajo.

Empecemos con la emblemática RTF N° 1651-5-2004, que analizó si, para el régimen del IGV, una casa matriz del exterior es una entidad independiente de su sucursal en el país.

Según la referida jurisprudencia, que no es observancia obligatoria pero ya es reiterado el criterio que fijó, el régimen del IGV considera a la sucursal de una empresa establecida en el exterior como un sujeto distinto a su matriz, «*pues mientras la primera es considerada como un sujeto domiciliado que puede prestar servicios gravadas con el impuesto, la matriz conserva su naturaleza de no domiciliada y los servicios que preste y*

⁽¹⁶⁹⁾ L. Durán Rojo, *La Interpretación del Derecho Tributario. Sobre el uso indiscriminado de fuentes doctrinales extranjeras*, en *Análisis Tributario*, 2010, 274, 2010, 4.

sean consumidos o empleados en el territorio nacional estarán gravados bajo un supuesto distinto: utilización de servicios».

En esta fundamentación, llama la atención una referencia bibliografía que, salvo mejor parecer, podría ir más allá de un uso innecesario de la doctrina extranjera para interpretar nuestra legislación nacional como es el régimen del IGV.

En efecto, el TF cita a un autor italiano, que se refiere a los establecimientos permanentes como centros de imputación subjetivos, el mismo que concluye en el sentido que a los fines fiscales, la casa matriz y su establecimiento permanente son considerados como autónomos y diversos centros de referencia de imputación de obligaciones jurídicas.

Sin embargo, agrega el TF a continuación *«cabe precisar que aun cuando el citado autor realiza dichas aseveraciones cuando comenta el Modelo de la OCDE para los convenios sobre doble tributación, ello igualmente sustenta el tratamiento análogo dado en el Impuesto General a las Ventas».*

Esta expresión puede tener varias lecturas en relación al *Soft law*, ya que el TF hace referencia a un tratadista extranjero que comenta el MCOCDE para los convenios sobre doble tributación, documento que hemos visto sigue siendo central en todo el orbe en cuanto al análisis del uso adecuado del *Soft law*.

No sería casual la aparición de esta cita doctrinaria, por el contrario, demuestra la influencia de ciertos instrumentos que no siendo normas jurídicas, terminan siendo su sustento de las mismas al interpretarlas.

Como una primera lectura, podría pensarse que en la citada resolución se ha reconocido a los comentarios de autores extranjeros o doctrina jurídica sobre *Soft law* como un instrumento aceptado para fundamentar una interpretación sobre un aspecto de la legislación tributaria interna, bien por el TF o cualquier otro intérprete incluso los contribuyentes.

Así, si tal doctrina resultara aceptada, por un criterio lógico, el mismo *Soft law* tendría tanto o más reconocimiento al ser la fuente objeto de dicha interpretación, y ser valorado finalmente en estos propósitos hermenéuticos. Y si tal *Soft law* es válido para la interpretación de la legislación tributaria interna, con mayor razón podría ser usada para la interpretación de los tratados internacionales que sería su propio entorno normativo, de origen y destino interpretativo a decir de algunos tratadistas.

De ser así, en un grado de complejidad mayor sin duda, no debería pasar por alto que los mencionados comentarios del autor italiano aparecen en un libro editado en el año 2003, y los ejercicios tributarios del tributo analizado corresponden a los años 1998 y 1999.

Como es sabido, durante el transcurso de esos años y sin parar hasta la fecha se han presentado variaciones a las versiones del MCOCDE para los convenios sobre doble tributación, con lo cual se estaría presentando, por parte del TF, un uso actualizado o dinámico de dichas normas sobre *Soft law* o cuanto menos la doctrina sobre estas.

La segunda lectura de la RTF N° 1651-5-2004, en la parte que cita a un autor italiano que comenta el MCOCDE para los convenios sobre doble tributación, podría ser que, a diferencia de la primera lectura, tal pronunciamiento tuvo más bien el propósito de dejar sentado que en principio no resultan apropiados los comentarios de autores extranjeros o doctrina jurídica sobre *Soft law* como un instrumento aceptado para fundamentar una interpretación sobre un aspecto de la legislación tributaria interna.

Precisamente, el TF habría hecho la salvedad de la ajenidad interpretativa del MCOCDE que fue objeto de los comentarios del autor italiano, sin embargo (al usar el término “aun cuando”) consideró que tales aseveraciones resultaban útiles por evidente y coincidente analogía (“tratamiento análogo”) de cara a la regulación de la legislación interna del IGV.

Con lo cual, si tal doctrina no resulta aceptada directamente, por un criterio lógico, el mismo *Soft law* tampoco tendría que ser aceptado en estos propósitos interpretativos sobre la legislación interna.

Como el *Soft law* no sería válido para la interpretación de la legislación tributaria interna en esta segunda lectura de la jurisprudencia dada por el TF, quedaría preguntarse si puede ser usada para la interpretación de los tratados internacionales que sería su propio entorno normativo, de origen y destino interpretativo. Y para dar esta respuesta inevitablemente se abriría nuevamente el debate amplio que ya se conoce y hemos recordado en el presente trabajo, en función a las fuentes del Derecho de un país no miembro de la OCDE.

Por último y con mayores argumentos, tendríamos una tercera lectura de la RTF N° 1651-5-2004, más distantes a las otras dos y siempre en la parte que cita a un autor italiano que comenta el MCOCDE para los convenios sobre doble tributación.

Sería, a nuestro modo de ver, la perspectiva de una vocación aclaratoria de la máxima autoridad administrativa en el país sobre las controversias en asuntos tributarios, a fin de sostener que en cualquier caso no resultan apropiados los comentarios de autores extranjeros o doctrina jurídica sobre *Soft law* como un instrumento aceptado para fundamentar una interpretación sobre un aspecto de la legislación tributaria interna, salvo que tales aseveraciones resultaran útiles por evidente y coincidente

analogía (“tratamiento análogo”) de cara a la regulación de la legislación interna, el IGV en el caso analizado en la jurisprudencia.

Es decir, el sustento académico usado por el TF, una suerte de “a mayor abundamiento”, solo puede ser apreciado y aceptado como tal, previa verificación de una abierta coincidencia con la legislación tributaria interna, se entiende, a partir de la indiscutible prevalencia de la Ley tributaria en virtud a la Reserva de Ley. De allí que pueda entenderse que tal doctrina (sobre el MCOCDE para los convenios sobre doble tributación) «*sustenta el tratamiento análogo dado en el Impuesto General a las Ventas*».

Sobre esta última apreciación de la RTF N° 1651-5-2004 se diría además que la discutible conveniencia de recurrir a la doctrina jurídica al resolver una controversia tributaria no debería confundirse con el problema mayor sobre el uso del *Soft law* en el Derecho tributario nacional o incluso internacional.

En todo caso, reiteramos que podría anotarse que las normas sobre *Soft law* o cuanto menos la doctrina sobre estas no son indiferentes o lejanas para el TF cuando interpreta la norma tributaria, de allí la aparición de la cita en referencia.

Debe destacarse que la RTF N° 7525-2-2005 ha reiterado la misma cita bibliográfica del autor italiano que comentó el MCOCDE para los convenios sobre doble tributación de la RTF N° 1651-5-2004, criterio que indica que para determinar cuándo un sujeto es domiciliado para efecto del IGV, las normas que regulan dicho tributo remiten a la legislación prevista en el IR. El TF precisa, en nota al pie de la resolución, que el precedente del año 2004 se refiere a las sucursales, y que resulta extensivo a los establecimientos permanentes; igualmente, se insiste en mencionar que tratándose del autor extranjero, aun cuando realiza sus comentarios sobre el MCOCDE para los convenios sobre doble tributación, ello igualmente “sustentaría el tratamiento análogo dado en el Impuesto General a las Ventas”.

Ahora bien, la RTF N° 9478-1-2013 utiliza una vez más la cita bibliográfica, esta vez para resolver la controversia sobre la deducción de un gasto del IR correspondiente al ejercicio 2002.

Más contemporánea, en la RTF N° 10504-1-2013 nuevamente se usa la cita bibliográfica, esta vez para resolver la controversia sobre la deducción de un gasto del IR correspondiente al ejercicio 2003.

Nótese en estos casos cual es el tributo y las fechas materia de análisis.

Tenemos un caso curioso en la RTF N° 5914-10-2012, pues el contribuyente sostenía que debía aplicarse una definición contenida en el artículo 12° del MCOCDE respecto de reparos del ejercicio 1999.

Alegaba: *«(q)ue con relación al servicio de asistencia técnica refiere que la Ley del Impuesto General a las Ventas no define el concepto de “asistencia técnica” ni señala si este debe interpretarse de manera amplia o restrictiva, por lo que considera que de acuerdo a la naturaleza del servicio prestado y a la definición contenida en el artículo 12° del Modelo de Convenio de OCDE, este califica como uno de asistencia técnica, agregando que los servicios de mantenimiento y reparación constituyen prestaciones de índole técnico que califican como asistencia técnica, según lo indica expresamente en el artículo 4°-A del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta y que no resulta imprescindible la presencia de informes escritos, para acreditar la prestación del servicio de asistencia técnica, conforme afirma la Administración, ya que si bien no presentó informes con las formalidades exigidas por aquella, si presentó otros referidos a la solución de problemas de acceso al Sistema Amadeus por parte de las agencias de viaje».*

El contribuyente, según vemos de la resolución del TF, no fundamentó por qué debía aplicarse dicha definición de la OCDE para analizar la operación cuyo débito fue reparado por la Administración Tributaria, mucho menos precisa la versión del MCOCDE. Posiblemente se pensó que el término era de alcance internacional de modo que eran pertinentes presentar definiciones de ese organismo, pues fundamentos jurídicos no podemos encontrar.

Debe observarse que el TF no se pronuncia sobre el argumento referido a la pertinencia de usar la definición alegada del MCOCDE, y se encamina en realidad a definir el concepto de “asistencia técnica” en el IGV a partir de la legislación del IR (lo cual cuestión al margen ya es bastante discutible hablando sobre la manera apropiada de interpretar jurídicamente una norma tributaria) junto a los alcances de un artículo de un autor nacional y una jurisprudencia argentina relacionados con las actividades de asistencia técnica.

Así, entre sus conclusiones el TF señala que si bien el contribuyente denominó a sus actividades como de asistencia técnica, no puede considerarse que la totalidad de ellas constituyan dicho concepto, tales como las de reparación de monitores, *mouses*, teclados, impresoras, emisión de boletos, etc., toda vez que si bien mediante aquellos se presta “servicios técnicos” a las agencias de viajes, no puede considerarse que resulten servicios especializados no patentables necesarios para la prestación del servicio de acceso al sistema que era analizado.

Como puede deducirse, si bien esta omisión del TF a un alegato del contribuyente para usar una definición de la OCDE podría no ser de gran relevancia en cuanto a la interpretación de las normas tributarias ya que no sienta jurisprudencia tributaria, pero en alguna medida podría dar lugar a pensarse, a través de un claro mensaje implícito, que dicha definición u otras no son fuentes adecuadas ni prevalecen sobre la propia norma tributaria local o sus fuentes auxiliares de interpretación.

4.5. - *Incidentes de la doctrina de SUNAT*

Como ya hemos adelantado en un apartado anterior, suele ocurrir en el caso de países (y sus Administraciones Tributarias) que no son parte de la OCDE que la influencia del MCOCDE y de sus Comentarios está muy vinculada a si el CDI en cuestión incorpora el tenor literal de la cláusula pertinente del MCOCDE o no. Si lo incorporara, se suele argumentar que hay que utilizar tales instrumentos de *Soft law* para interpretar la cláusula del CDI en cuestión.

En el Perú, tal entendimiento parece haber sido utilizado por SUNAT cuando interpretó los alcances del artículo XIII del CDI suscrito con Suecia (suscrito el año 1966 y aprobado el año 1968), que hoy ya no está vigente.

En efecto, se trata del Informe N° 204-2001-SUNAT/K00000, en el que SUNAT opina sobre los alcances del inciso b) del citado artículo que establecía que un trabajador de una empresa sueca debía tributar en el Perú si, entre otros requisitos, permanecía por más de 183 días en el Perú. A tales efectos, cita los Comentarios al MCOCDE, para concluir que a fin de computar estos 183 días se debía considerar los días de presencia física, incluyéndose días parciales, sábados, domingos, festividades, vacaciones tomadas antes, durante o después de la actividad, etc.

La cita de los Comentarios al MCOCDE se justifica, a decir de la SUNAT, en que se trata de una redacción similar. Nos preguntamos por qué tuvo que hacerse este condicionamiento; quizás, se lleva implícito que el documento de la OCDE es la base teórica del tratado tributario a partir de una verificación de coincidencia textual, y si no fuera así alguien podría sostener que no corresponde usar dichos comentarios.

La SUNAT indicó: «*Esta afirmación se recoge de los Comentarios de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE al artículo 15° del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la renta y el patrimonio, en tanto que dicho artículo – en este aspecto – tiene una redacción similar al que es materia de análisis*».

No se precisa la versión del documento que contiene los referidos comentarios al MCOCDE.

Ahora bien, posteriormente, la propia SUNAT ha vuelto a utilizar a los Comentarios al MCOCDE como instrumento de interpretación de un CDI suscrito por el Perú.

Efectivamente, en el Informe N° 30-2007/SUNAT-2B0000, a fin de definir los alcances del concepto "beneficios" consignado en el artículo 7° del CDI suscrito con Canadá (suscrito el año 2001, aprobado el año 2002 y ratificado el año 2003), SUNAT introduce una referencia textual a los Comentarios al MCOCDE en su versión del año 1977, aunque a diferencia del caso anterior, no explica por qué lo hizo. Así solo aparece dicho que *«es pertinente señalar que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE(5) al comentar el artículo 7° del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la renta y el patrimonio... (5)Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio. Informe 1977 del Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). Madrid – 1978»*.

Desde nuestra lectura, en los dos Informes de SUNAT antes reseñados no se ha justificado suficientemente la necesidad de recibir alguna asistencia interpretativa según los MCOCDE, mucho menos en qué grado, al caso que respecto de otros artículos de los tratados tributarios bastó el análisis propio de la Administración Tributaria cuando, por coherencia, podría haberse nutrido del MCOCDE.

Es más, cabe referir, por el contrario, que en el Informe N° 39-2006/SUNAT-2B0000, pese a que la SUNAT absuelve una consulta institucional en relación a la aplicación del CDI con Chile en la que analiza los alcances del artículo 7° referido a Beneficios Empresariales, no hace mención alguna del MCOCDE.

No deja de llamar la atención el Informe N° 278-2001-SUNAT/K00000, donde se analizan algunos aspectos de la Decisión N° 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena sobre el IR. Se recuerda que el principio general es que los convenios tributarios para evitar la doble imposición limitan los poderes de tributación de los Estados evitando que una misma renta sea objeto de doble o múltiple imposición. Para acompañar esta apreciación se toma una cita de un autor extranjero que era en realidad un estudio del MCOCDE de 1992, aparecido en un libro editado el año 1996.

En el plano de la legislación interna, en el Informe N° 157-2007-SUNAT/2B0000 se citó a la directriz sobre Precios de Transferencia de OCDE para hacer mención a los métodos de transacción tradicionales que

se usan para aplicar el principio de *arm's lenght* sobre el régimen de precios de transferencia en el IR. No se precisa la versión ni fecha del documento usado.

Tal referencia se justificó de modo general en el inciso h) del artículo 32°-A del TUO de la LIR que señala que, para la interpretación de lo dispuesto en dicho artículo, serán de aplicación las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE, en tanto las mismas no se opongan a las disposiciones aprobadas por esa Ley.

No se precisa lo que debemos entender por la frase “en tanto las mismas no se opongan a las disposiciones aprobadas por esta Ley”.

Sin embargo, como se puede ver, SUNAT se mostró menos que prudente para realmente usar, y en toda su amplitud, las mencionadas Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE, al caso curioso que de inmediato prefiere recurrir a un tratadista argentino por cuanto este señaló que «*la OCDE establece como principio rector para la determinación de los precios de transferencia de operaciones entre empresas asociadas el precio normal de mercado (también denominado “principio arm's lenght” o “principio de plena concurrencia”), definiendo a este como el precio que se hubiera acordado en una transacción entre partes independientes llevada a cabo en condiciones iguales o análogas a las de la transacción controlada*».

5. - Reflexiones finales

Como hemos visto, la producción del *Soft law* internacional se ha hecho con la finalidad de buscar una mejor respuesta al fenómeno de la globalización económica.

En materia tributaria se ha querido buscar la armonización de los impuestos, por la vía de atajar la doble imposición, aunque también –esencialmente en los últimos años – para luchar contra el fraude de ley por parte de las empresas trasnacionales, como lo muestra palmariamente el actual Plan BEPS de la OCDE⁽¹⁷⁰⁾.

En definitiva, se busca por la vía de instrumentos de *Soft law* allanar la adopción de regímenes normativos de marcado carácter internacional que favorezcan el intercambio económico y reduzca los costes administrativos y de negociación, pero también que incentiven el evitar conflictos entre administraciones tributarias, así como situaciones de abuso de Derecho.

⁽¹⁷⁰⁾ Cf. L. Durán Rojo, *La Propuesta BEPS de la OCDE y el Derecho Tributario Internacional*, en *Revista Enfoque Internacional de Análisis Tributario*, 2013, 11, 4, 5.

De otro lado, la producción del *Soft law* comunitaria – fundamentalmente en la Unión Europea – busca promover un avance sostenido hacia la integración entre los Estados miembros, incluida la económica. Es posible que, como se ha señalado en este trabajo, por la vía del *Soft law* se esté produciendo un proceso de llegar a ciertas implicaciones comunitarias que no han pasado por los procesos formales previstos en la estructura de la comunidad.

Finalmente, en materia del Derecho nacional, la aplicación del *Soft law* avanza no solo por razones de buscar soluciones más eficientes en relación al nivel de avance de las instituciones estatales, sino en lo fundamental por su inclusión por parte de los órganos que resuelven justicia, que podrían hacerlo especialmente porque no se han medido los alcances o las consecuencias más saltantes.

Estos procesos se han hecho al margen o, cuanto menos, pasando por el costado de los tres sistemas normativos que hoy tenemos (el internacional, el comunitario y el estatal), de su lógica y de sus propios sistemas de fuente. Esto está marcando un proceso de transformación del discurso sobre el Derecho, cuanto menos como lo conocemos actualmente, que predicaba sostener en sistemas jurídicos autosuficientes, surgidos de la lucha contra la arbitrariedad del poderoso en base a la representación y funcionalismo, y buscando ante todo la seguridad jurídica⁽¹⁷¹⁾.

En ese sentido, los procesos de relevamiento del *Soft law* en los sistemas normativos resultan tener tres cuestionamientos fundamentales⁽¹⁷²⁾.

En primer lugar, son arbitrarios porque no provienen de una fuente reglada o constituida, sino que dependen de la voluntariedad individual. El riesgo es que se puede dar la paradoja de convertir en vinculante una determinada medida que no ha sido tramitada como norma a través de los procedimientos que se hubieran previsto para tal fin.

Luego, son antidemocráticos porque no se construye sobre la base del poder ciudadano. Es decir, debido a la composición gubernamental administrativa, por técnicos o representantes de distintos países y, a veces de los sectores económicos implicados, no hay ocasión de plantear un debate a

⁽¹⁷¹⁾ Curiosamente, los alcances del Principio de Seguridad Jurídica se han ido delineando al paso del desarrollo del Estado Constitucional. Cf. L. Durán Rojo *Seguridad Jurídica y Tributación: Reflexiones actuales y perspectivas futuras*, en *Análisis Tributario* 2011, 282, 17, 18.

⁽¹⁷²⁾ A.F. Serrano, *El Programa BEPS: La OCDE contra la erosión de bases imponibles y la traslación de beneficios en el marco internacional*, Lima, 2014, 20.

nivel de los órganos depositarios de la soberanía nacional sobre las distintas alternativas y soluciones.

Por último, son inseguros porque no se corresponden con la suficiencia.

La cuestión final es preguntarnos si este proceso de cambio del Derecho, cuya punta de iceberg es el fenómeno del *Soft law*, es irreversible. La mayoría de estudiosos de la materia lo dan por hecho y dicen que todo apunta a que será así, y pasaremos hacia un policentrismo normativo, producido especialmente por el imparable proceso globalizador y porque hay una creciente creencia en los operadores jurídicos de los tres sistemas normativos actuales de que así hay que actuar.

En ese sentido, se dice, está claro que aunque el concepto de Estado-nación (que es el que ha delineado el derecho actualmente existente) se mantiene fuertemente enraizado en las sociedades contemporáneas y eso significa que la mutación del Derecho será más lenta, hay una crisis que incide en varios niveles. «*En el de la teoría jurídica, precisándose una revisión de la teoría de la validez basada en la disociación entre validez y vigencia, y en una nueva relación entre forma y sustancia de las decisiones..., en el de la teoría de la interpretación y de la aplicación de la ley, siendo indispensable una nueva definición del papel del juez y una actuación de las formas y las condiciones de su sujeción a la ley. Y en el de la Ciencia Jurídica, que ha de superar lo meramente descriptivo para convertirse en crítica del objeto que contempla*»⁽¹⁷³⁾.

Así las cosas, sin duda, el problema no es la existencia de estos instrumentos de *Soft law*, que es posible que hayan existido desde el inicio del Estado moderno, sino el debilitamiento de un modelo de derecho adecuado a prestar las garantías que hemos señalado líneas arriba; o sea, el problema es su vigencia como *hard law*, esto es su situación contra *legen* o interpretativa. Sin duda, como ha pasado siempre en el derecho, habrá una corrección o una mutación sustentadora del nuevo tiempo.

Es verdad, como hemos visto en este trabajo, la transformación ciega del *Soft law* en derecho obligatorio se hace en lo fundamental por la actuación de los jueces y tribunales, estatales y comunitarios, no utilizando adecuadamente la técnica jurídica que los sistemas jurídicos existentes proveyeron, que a la larga significa una pérdida de racionalización de las fuentes del Derecho. Por eso y por ahora, mientras el nuevo paradigma se vaya cimentando en principios valorativos fundamentales, resulta necesario

⁽¹⁷³⁾ M.I. Garrido Gómez, *op. cit.*, 12.

relevare el fenómeno y exigir a los jueces y resolutores de casos concretos la necesidad de clarificar y utilizar estrictamente la lógica, reglas y fuentes del sistema jurídico que les ha dado la competencia de dirimir conflictos.

Finalmente, al hilo de lo que se ha señalado en este artículo, me gustaría hacer tres afirmaciones necesarias por las cuales luchar en este proceso de configuración de un nuevo paradigma del Derecho.

En primer lugar, es necesario afirmar la idea de ciudadanía y del ciudadano como intérprete normativo y productor indirecto o directo de la norma jurídica. Luego, es necesario afirmar la noción de deberes en marco similar a los derechos. Por último, hay que afirmar la noción de que el Derecho responde a las necesidades de una sociedad, a través de un Estado. Eso conlleva a superar la situación de periferia respecto al centro de producción normativa mundial.

LUIS DURÁN ROJO (*)

(*) Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP) y Magíster en Derecho Tributario por la Universidad de Castilla-La Mancha (España). Egresado de la Maestría en Derecho Constitucional de la PUCP. Candidato a Doctor en Derecho Tributario Europeo por la Universidad de Castilla-La Mancha. Director del Área Tributaria del GRUPO AELE y Director de la Revista Análisis Tributario. Profesor Ordinario del Departamento de Derecho de la PUCP. Profesor de la Maestría de Derecho Tributario de la PUCP. Profesor visitante en el Máster de Asesoría Fiscal de la Universidad de Cádiz. Miembro de la Asociación Peruana de Derecho Constitucional (APDC), de la Asociación Fiscal Internacional (IFA), del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET) y del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT).