

Acerca del *soft law* en materia tributaria

About the Soft Law on Taxation

Sobre o soft law em matéria tributária

ISAAC MERINO JARA¹

Universidad del País Vasco –España

Fecha de recepción: 31 de octubre de 2014

Fecha de aprobación: 6 de febrero de 2015

Página inicial: 17

Página final: 46

Resumen

En el campo de la fiscalidad cada vez está más presente el *soft law*. No se puede vivir de espaldas a esa realidad. En la expansión producida han colaborado los Estados. Nos parece evidente que, si dicho fenómeno recibiera un rechazo decidido por parte de aquellos, probablemente no se hablaría tanto del *soft law*.

El *soft law* tiene algunos aspectos positivos que deben aprovecharse, como, por ejemplo, el hecho de que ha permitido acercar posiciones a nivel internacional, cuando las iniciativas encaminadas a conseguir un determinado tratamiento fiscal que afecta a varias jurisdicciones no se han concretado en el marco del derecho positivo. En muchas ocasiones, no queda más remedio que optar por el *soft law* a la espera de mejor ocasión; otras veces, por el contrario, el *soft law* es un instrumento adecuado para explorar posiciones de cara a una futura posición común. Sin embargo, se corre el peligro de que el *soft law* acabe ocupando un espacio reservado para normas vinculantes. Los principios informadores del derecho tributario pueden verse postergados e incluso llegar a desconocerse con relativa intensidad y frecuencia de seguir las cosas por ese camino. Podemos encontrar muchas manifestaciones del *soft law* hoy en día; en este trabajo se analizan dos de ellas, una, en la órbita de la OCDE y otra en el campo del derecho comunitario tributario.

1 Catedrático, Derecho Financiero y Tributario – Universidad del País Vasco.

Palabras clave

Derecho blando, interpretación, seguridad jurídica, retroactividad, convenios de doble imposición, principio de legalidad, fuentes del derecho.

Abstract

Even though the soft law is present in the field of taxation. We cannot turn our backs on this reality. The States have collaborated in the expansion produced, and then it seems clear that if this phenomenon received a decided rejection of those, we probably would not speak about soft law a lot.

The soft law has some positive things to be seized, for example, it has allowed international bridge positions when they have not materialized at the level of positive law initiatives to achieve a particular tax treatment affects multiple jurisdictions. Often, there is no choice to opt for that waiting for a better time, other times, however, the soft law is a right time to go exploring locations for a future common position of the instrument. This however, is the danger that the soft law ends occupying a space reserved for binding rules. Principles of tax law can be neglected and even ignored reach with relative intensity and frequency if things continue this way. Nowadays, we can find many manifestatos of soft law. This paper discusses two of them, one in the orbit of the OECD and other tax field of Community law.

Keywords

Soft law, interpretation, legal security, retroactivity, double taxation agreements, rule of law, sources of law.

Resumo

Cada vez está mais presente no âmbito da fiscalidade o *soft law*. Não pode-se viver de costas a essa realidade. Na expansão produzida têm colaborado os próprios Estados. Parece-nos evidente que se dito fenômeno recebesse uma recusa decidida daqueles, provavelmente não se falaria tanto do *soft law*.

O *soft law* tem algumas coisas positivas que devem se aproveitar, como por exemplo, tem permitido aproximar posições no nível internacional quando não se têm concretizado no nível de direito positivo iniciativas encaminhadas a conseguir um determinado tratamento fiscal que afeta várias jurisdições. Em muitas ocasiões, não há outra saída que optar por essa à espera de melhor ocasião, outras vezes, pelo contrário, o *soft law* é um instrumento adequado para ir explorando posições de em face a uma futura posição comum. Isto no entanto, corre perigo de que o *soft law* acabei ocupando um espaço reservado a normas vinculantes.

Os princípios informadores do direito tributário podem se ver postergados e inclusive chegar a desconhecer-se com relativa intensidade e frequência de seguir as coisas por este caminho. Manifestações do *soft law* podemos encontrar muitas hoje em dia. Neste trabalho analisam-se dois delas, uma na órbita da OCDE e outra no âmbito do direito comunitário tributário.

Palavras-chave

soft law, interpretação, segurança jurídica, retroatividade, convênios de dupla imposição, princípio de legalidade, fontes do direito.

Sumario

Introducción – 1. *Soft law* e interpretación en el ámbito de la OCDE – 2. *Soft law* y derecho comunitario tributario – 3. Conclusiones.

Introducción²

En el Parlamento Español se está tramitando el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuya entrada en vigor se producirá el 1 de enero de 2015. Entre las principales novedades que dicha Ley introduce, en relación con la regulación anterior, se halla la relativa a las operaciones vinculadas. Como destaca la Exposición de Motivos:

...el tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas constituye un elemento trascendental internacionalmente, al cual se dedican específicamente tanto la Unión Europea como la OCDE. En este sentido, debe tenerse en cuenta que *la interpretación* del precepto que regula estas operaciones debe realizarse, precisamente, en *concordancia* con las *Directrices* de Precios de Transferencia de la OCDE y con las *recomendaciones* del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE, en la medida en que no contradigan lo expresamente señalado en dicho precepto, o en su normativa de desarrollo.

No es novedosa esa referencia a instrumentos no vinculantes³. En la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006 de 29 de diciembre, que contiene medidas

2 El presente trabajo se enmarca en los Proyectos de investigación titulados "Tributación de las actividades económicas en el País Vasco: la incidencia del Derecho Comunitario", Código IT604-13, del Gobierno Vasco; "La coordinación fiscal desde la perspectiva del ordenamiento foral del País Vasco", Código DER-2012-39342-CO-02, del Ministerio de Economía y Competitividad; y en la Unidad de Formación de Investigación (UFI), Código UFI11/05, de la Universidad del País Vasco.

3 Este término, que ha recibido críticas por su amplitud y por no tener un contenido unívoco, pretende incluir diferentes manifestaciones de actos o disposiciones internacionales que aunque no tienen carácter vinculante, sí producen determinados efectos jurídicos a través de remisiones, de su utilización para la interpretación de actos o disposiciones vinculantes e incluso por la fuerza de los hechos. Las denominaciones

para la prevención del fraude fiscal, ya se indicaba que uno de sus objetivos era "...adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las *directrices* de la OCDE sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia, a cuya luz *debe interpretarse* la normativa modificada". Bastará, por su autoridad, reseñar la doctrina del TC, recogida en la Sentencia 31/2010, de 28 de junio, sobre el valor de las declaraciones contenidas en los preámbulos y exposiciones de las leyes, que, "sin prescribir efectos jurídicamente obligados y carecer, por ello, del valor preceptivo propio de las normas de Derecho, tienen un valor jurídicamente cualificado como pauta de interpretación de tales normas". Su destinatario es, pues, el intérprete del Derecho antes que el obligado a una conducta que, por definición, el preámbulo no puede imponer. El valor jurídico de los preámbulos de las leyes se agota, por tanto, en su cualificada condición de criterio hermenéutico. Toda vez que, por tratarse de la expresión de las razones en las que el propio legislador fundamenta el sentido de su acción legislativa y expone los objetivos a los que pretende que dicha acción se ordene, constituye un elemento singularmente relevante para la determinación del sentido de la voluntad legislativa y, por ello, para la adecuada interpretación de la norma legislada. Por consiguiente, "...una cuestión es que los preámbulos sirvan para interpretar el texto normativo al que anteceden y, otra distinta, que el preámbulo pueda establecer la obligatoriedad de emplear otro texto (aunque tampoco sea vinculante jurídicamente) para efectuar tal interpretación. Al fin y al cabo, el preámbulo es solo uno de los diferentes elementos que pueden ser tenidos en cuenta para conocer la voluntad del legislador y así poder proceder a una interpretación teleológica (otro instrumento útil para descubrir tal voluntad lo constituyen, por ejemplo, los diarios de sesiones parlamentarias). Igualmente, aunque el criterio teleológico es especialmente importante a la hora de interpretar las normas, no es el único posible" ⁴.

Al aprovechar las referencias contenidas en la Exposición de motivos del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades a dos manifestaciones del *soft*

utilizadas para referirse a este conjunto de instrumentos son variadas, entre otras, Recomendaciones, Decisiones, Comunicaciones, Directrices, Códigos de Conducta, etc. Vide G. ALARCÓN GARCÍA, *El soft law y nuestro sistema de fuentes*, ARRIETA/COLLADO/ZORNOZA (dirs), Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, Tomo 1, Aranzadi, Pamplona, 2010, pág. 271.

4 A. Vega García, ¿Es obligatorio interpretar la normativa española de origen interno sobre precios de transferencia según las Directrices de la OCDE?, VII Jornada metodológica de derecho financiero y tributario Jaime García Añoveros. Interpretación del Derecho Financiero y Tributario. La asignatura de Derecho Financiero y Tributario en los nuevos planes de estudio, Doc. núm. 12/2011, IEF, Madrid, 2011, pág. 553. Las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades del País Vasco incorporan a su articulado, en lugar de a su Exposición de motivos, el siguiente párrafo: "Para la *interpretación y aplicación*, se deberá atender *preferentemente* a las *Directrices* de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico aplicables en materia de precios de transferencia, así como a los *criterios* establecidos como consecuencia de los trabajos del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre los precios de transferencia" (por todos, cfr. artículo 45.1 de la Norma Foral (Álava) 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades).

law, por un lado, las *Directrices* de Precios de Transferencia de la OCDE y, por el otro, las *recomendaciones* del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE, nos parece oportuno dedicar las páginas que siguen a realizar algunas reflexiones sobre la eficacia jurídica del *soft law* en el marco de la OCDE y en el ámbito del derecho comunitario, puesto que más allá de ese dato circunstancial su interés trasciende esas referencias concretas.

1. *Soft law* e interpretación en el ámbito de la OCDE

Efectivamente, organizaciones internacionales como la OCDE elaboran reglas, directrices, lineamientos, catálogos, códigos de conducta, etc., con el objetivo de establecer o codificar una serie de parámetros uniformes a nivel internacional, para que los admitan los países miembros y no miembros. Estas directrices, no obstante, conducirían a que en la mayoría de los supuestos se reforme la legislación interna del Estado en cuestión.

Ejemplo de ese tipo de *soft law*, elaborado por la OCDE, son los Modelos de Convenio para evitar la doble imposición y sus Comentarios, o las Directrices sobre Precios de Transferencia o sobre competencia fiscal perniciosa⁵. Sobre la OCDE se debe tener en cuenta que:

a) ...es una organización internacional que en ningún caso supone la creación de una comunidad de Derecho, pues:

Los Estados miembros no han realizado cesión alguna de soberanía en materia fiscal ni en ninguna otra.

b) No está dotada de órganos capaces de adoptar instrumentos jurídicos vinculantes, no pudiendo adoptar más que meras recomendaciones.

c) No está dotada de un órgano jurisdiccional encargado de resolver los conflictos que pudieran suscitarse en la aplicación de sus directrices, motivo que justifica el que, para la resolución de dichos conflictos, no pueda sino remitir al consenso o acuerdo amistoso entre Estados.

Asimismo, la OCDE es una organización internacional que intenta ofrecer herramientas útiles para la adopción de instrumentos normativos internacionales en el campo fiscal.

5 M.A. Caamaño Anido y J.M. Calderó Carrero, "Globalización económica y poder tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario", CREDF, núm. 114, 2002, pág. 262. Vide también J. Aneiros Pereira, "*Soft law* e interpretación: las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia", VII Jornada metodológica de derecho financiero y tributario Jaime García Añoveros. Interpretación del Derecho Financiero y Tributario. La asignatura de Derecho Financiero y Tributario en los nuevos planes de estudio, Doc. núm. 12/2011, IEF, Madrid, 2011, pág. 221.

En el desarrollo de esta función, la OCDE está sometida a una serie de limitaciones que inciden claramente sobre la eficacia jurídica que pueda reconocerse a tales herramientas, circunstancia que justifica el que, aun reconociendo la importante labor desarrollada por esta organización internacional en el fomento de la adopción de tratados internacionales de naturaleza fiscal, no podamos sino afirmar su incapacidad para emanar ningún tipo de norma jurídica o criterio interpretativo vinculante distintos de los adoptados por los propios Estados sobre la base de su propia soberanía ⁶.

La utilidad de las herramientas jurídicas que crea la OCDE es también indiscutible como fuente de riesgos. El empleo de tales instrumentos

...ha sido inicialmente típico de organizaciones internacionales carentes de poderes normativos y que, precisamente por ello, debían actuar a través de instrumentos 'blandos', no obligatorios, cuya eficacia exigía el empleo de mecanismos de coerción indirectos o no jurídicos. En este sentido, por situarnos en uno de los ámbitos que nos interesan, el empleo del '*soft law*' es constante en las múltiples áreas de actuación de la OCDE, que a través de sus diversos Comités elabora recomendaciones, directrices, principios e informes en materia de finanzas, gobierno corporativo, medio ambiente, fiscalidad, etc. a los que reconoce los atributos del '*soft law*'; siendo, en este sentido, "muy expresivas las palabras de las *Guidelines* de la OCDE para empresas multinacionales, cuando comienzan señalando que "son 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"⁷.

Aunque no tengan carácter vinculante estas herramientas, es evidente la influencia que tiene el *soft law* de la OCDE sobre los legisladores y las administraciones de los países. En ese sentido, por poner un ejemplo, mencionaremos la Exposición de Motivos del ya citado Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedad en la que, tras indicar que la lucha contra el fraude, a nivel interno e internacional, constituye uno de sus objetivos, añade que:

...los últimos trabajos elaborados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y materializados en los planes de acción contra

6 F. J. Nocete Correa, "El diverso alcance del *soft law* como instrumento interpretativo en la fiscalidad internacional y europea", VII Jornada metodológica de derecho financiero y tributario Jaime García Añoveros. Interpretación del Derecho Financiero y Tributario. La asignatura de Derecho Financiero y Tributario en los nuevos planes de estudio, Doc. núm. 12/2011, IEF, Madrid, 2011, pág. 454.

7 J. Zornoza Pérez, "La problemática expansión del "Soft Law": un análisis desde el derecho tributario", trabajo expuesto en el marco del Seminario UAM-Carlos III Madrid celebrado en marzo de 2011, pág. 2 del ejemplar mecanografiado.

la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, constituyen una herramienta fundamental de análisis del fraude fiscal internacional. En este marco, la presente reforma anticipa medidas encaminadas a este objetivo, como es el caso del *tratamiento de los híbridos*⁸, o las *modificaciones realizadas en materia de transparencia fiscal internacional* u operaciones vinculadas.

Al no ser normas vinculantes, el incumplimiento del *soft law* no es sancionable. Sin embargo, se requiere mencionar un matiz importante, pues no cabe desconocer que

...en el contexto actual de globalización económica cada vez con mayor frecuencia e intensidad los diferentes Estados se ven obligados a reformar su ordenamiento siguiendo el *soft law*, dado que en caso contrario pueden sufrir determinado tipo de contramedidas por parte de las organizaciones e instituciones que las han dictado, como por ejemplo, la inclusión en una 'lista negra' (*blacklisting*), sanciones económicas, obstaculización de las operaciones con el país incumplidor por parte de un bloque de países que establecen legislación a tal efecto (v. gr. "contramedidas" fiscales como la propuesta por el Comité Fiscal de la OCDE en relación con los países que figuran en su *blacklisting*), o simplemente la suspensión de los pagos de un crédito internacional⁹.

Muchos son los aspectos interesantes que ofrece el *soft law* en relación con la fiscalidad y la OCDE. No obstante, nos vamos a centrar en uno solo de ellos: el papel que juega en la interpretación de los convenios de doble imposición (en lo sucesivo CDI). No se olvide –aunque a veces la Administración y los Tribunales parecen no tenerlo suficientemente en cuenta– que lo que hay que interpretar es el CDI en concreto y la normativa interna aplicable, que son fuente normativa del derecho, y no los Comentarios del MC OCDE.

No cabe duda de que los Comentarios al MC OCDE para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio, constituyen claras manifestaciones de *soft law*, y, por tanto, no tienen carácter vinculante. No obstante, la Administración Española y los Tribunales parecen otorgarle un papel que no parece estar en consonancia. Al respecto, es ilustrativo el siguiente párrafo de la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2009:

-
- 8 Cfr. SAN 18/04/2013, rec. 180/2010. Vide A. Martín Jiménez y J.M. Calderón Carrero, El Plan de Acción para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ("BEPS"), ¿El final, el principio del final o el final del principio?, Quincena Fiscal, núm. 1-2, 2014, págs. 87 y ss.
- 9 M.A. Caamaño Anido y J.M. Calderón Carrero, Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?, CREDF, núm. 114, 2002, pág. 263.

Los Comentarios a los Modelos de Convenios de la OCDE, *sin poseer fuerza normativa, sí desempeñan un papel principalísimo* para la delimitación de los significados de los conceptos y términos utilizados en los distintos Convenios de Doble Imposición, en tanto que no siendo legalmente vinculantes, no forman parte de los Convenios, las cláusulas de estos se conforman de acuerdo con los postulados de los Modelos de Convenio. Por ello, deben considerarse como algo más que una simple prueba de que se está en la interpretación correcta para resolver alguna duda o ambigüedad, en tanto que *formando parte del contexto* en el que se formulan las normas de los Convenios, aporta gran seguridad jurídica acudir a los mismos para delimitar el sentido de determinados conceptos o términos.

No está clara la categoría en la que podrían tener cabida “los Comentarios al MC OCDE dentro de los medios de interpretación previstos en los artículos 31, 32 y 33 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (contexto, significado especial, medios complementarios, etc)”¹⁰. No puede desconocerse, por lo demás, que los Comentarios se refieren al MC OCDE, y no a los CDI en concreto, por lo que extrapolar las conclusiones obtenidas de los uno a los otros puede resultar problemático¹¹. Los Comentarios al MC OCDE constituyen interpretación auténtica, pero en referencia al MC OCDE y no a los CDI¹². En nuestra opinión, los Comentarios al MC OCDE constituyen un elemento más de interpretación, de suerte que “ni la Administración, ni los Tribunales ni los contribuyentes pueden tomarlos como “interpretaciones auténticas” de sus CDI”¹³. No puede considerarse interpretación auténtica de un CDI en particular, “...el uso de los Comentarios del MC OCDE, o la visión de la Administración tributaria expresada por escrito. No se le puede dar un valor jurídico que no tiene desde el punto de vista teórico, por mucho que la OCDE se refiera a ellos como recomendaciones y que vinculen a las Administraciones. Lo anterior se refrenda también por la ausencia de delegación de cualquier tipo de legitimidad democrática a las personas que representan

10 F. Serrano Antón, La interpretación de los convenios de doble imposición internacional en la jurisprudencia del Tribunal Supremo español: la función de los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio, Estudios Financieros, núm. 341-342, pág. 140. Vide C. García Novoa, La Convención de Viena y la interpretación de los Convenios de Doble Imposición, Fiscalidad y Globalización (Serrano/Simón/Taveira (dirs), Thomson Reuters Aranzadi, Zizur Menor, 2012, págs. 757 y ss.

11 A. Báez Moreno, El enfoque look-through en la tributación internacional de artistas y deportistas y el ámbito objetivo del artículo 17 del MCOCDE. Algunos apuntes a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010, Revista Aranzadi de Derecho del Deporte y del Entrenamiento, núm. 29, 2010, págs. 315-316.

12 F. Serrano Antón, La interpretación de los convenios de doble imposición internacional en la jurisprudencia del Tribunal Supremo español”, ob. cit. pág. 145.

13 A. Martín Jiménez, Los Comentarios al MC OCDE: su incidencia en el sistema de fuentes del derecho tributario sobre los derechos de los contribuyentes, Carta Tributaria, núm. 20, 2003, pág. 14 y también F. Serrano Antón La interpretación de los convenios de doble imposición internacional en la jurisprudencia del Tribunal Supremo español, ob. cit. pág. 146.

a los distintos Estados cuando discuten y debaten la modificación del MC OCDE y sus Comentarios”¹⁴.

No se entiende muy bien cómo se llega a ese estado de cosas. Si ni siquiera los sucesivos modelos de CDI que ha aprobado la OCDE tienen carácter vinculante, puesto que se han aprobado bajo la forma de recomendaciones al amparo de la letra b) del artículo 5 de su Tratado Constitutivo del 14 de diciembre, ¿cómo es posible que los Comentarios tengan reconocido un valor tan decisivo por los Tribunales?¹⁵ No está en discusión que ni el MC OCDE ni sus Comentarios tengan naturaleza de tratado internacional, y, por tanto, ni uno ni otros tengan fuerza vinculante, pero, no se extraen de ello las conclusiones adecuadas; como mínimo, la propia OCDE mantiene una confusa posición con su pretensión de que se apliquen obligatoriamente por los Estados.

No se comprende tampoco que, en ocasiones, se lleve a cabo una interpretación dinámica de los CDI que, a veces, excede claramente lo admisible por infringir el principio de seguridad jurídica. Recuértese que los propios Comentarios del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE al Modelo de Convenio establecen en los apartados 33 a 36.1 de su introducción, que:

33. Al redactar el Convenio Modelo de 1977, el Comité de Asuntos Fiscales examinó el problema de los conflictos de interpretación que podrían surgir a raíz de los cambios efectuados en los artículos y Comentarios del Proyecto de Convenio de 1963. En aquel momento el Comité consideró que, en la medida de lo posible, los convenios existentes deberían interpretarse conforme al espíritu de los nuevos Comentarios, aunque las disposiciones de tales convenios no recogieran todavía los términos más precisos del Convenio Modelo de 1977

34. *El Comité considera que los cambios efectuados desde 1977 en los artículos del Convenio Modelo y los Comentarios deben interpretarse de la misma forma.*

35. No hace falta decir que las modificaciones de los artículos del Convenio Modelo y los cambios de los Comentarios que son una consecuencia directa de aquellas serán irrelevantes para interpretar o aplicar convenios concluidos con anterioridad cuando las disposiciones de aquellos difieran sustancialmente de los artículos revisados. Sin embargo, otros cambios o adiciones

14 F. Serrano Antón, La interpretación de los convenios de doble imposición internacional en la jurisprudencia del Tribunal Supremo español, ob. cit. pág. 146.

15 J. Zornoza Pérez, “La problemática expansión del “Soft Law”..”, ob. cit. pág. 5. A. Delgado Pacheco, “Valor en el Derecho Tributario internacional del Modelo de Convenio de la OCDE, de los Comentarios al mismo y de las reservas u observaciones de cada Estado; el caso español”, Arrieta/Collado/Zornoza (dirs.) Tratado sobre la Ley General Tributaria, vol. I, Aranzadi, Cizur Menor 2010, págs. 418 y ss.

a los Comentarios serán normalmente relevantes al interpretar, y aplicar los convenios concluidos antes de su adopción, ya que reflejan el consenso de los países miembros de la OCDE sobre la interpretación adecuada de las disposiciones existentes y su aplicación a determinados supuestos.

36. Mientras el Comité considera que los cambios efectuados en los Comentarios habrán de tenerse en cuenta al interpretar y aplicar convenios concluidos antes de su adopción, rechaza cualquier forma de interpretación a contrario conforme a la cual un cambio en un Artículo del Convenio Modelo o en los Comentarios implica necesariamente consecuencias diferentes para la redacción anterior. Muchos cambios pretenden, simplemente aclarar, no ya modificar, el sentido de los artículos o los Comentarios y dicha interpretación sería claramente errónea en tales casos.

36.1 Las Administraciones tributarias de los países miembros siguen los principios generales enunciados en los cuatro párrafos anteriores a este. El Comité de Asuntos Fiscales estima que los contribuyentes pueden también considerar útil la consulta de versiones posteriores de los Comentarios para interpretar anteriores convenios.

Asimismo, la R.TEAC de 5 de noviembre de 2013 señala que:

...los propios comentarios al Modelo de Convenio invitan a realizar una interpretación dinámica de estos, siempre que los cambios en los Comentarios lo único que pretendan sea aclarar el contenido o la redacción del articulado del Modelo de Convenio. La justificación hay que buscarla en la necesidad de que los diferentes Convenios no queden 'obsoletos' si no incorporan la evolución llevada a cabo en el Modelo de Convenio y en los Comentarios a este por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Dicho en otros términos, habrá que acudir a las redacciones originarias, históricas, cuando la alteración de los Comentarios suponga un cambio sustancial del régimen de tributación hasta entonces considerado.

Con todo, el problema se traslada a saber, en cada caso, si los Comentarios se limitan a aclarar el contenido del artículo del Modelo de Convenio, o van más allá.

En la interpretación de los CDI también entran en juego las *observaciones* y *reservas* realizadas por los países al MC OCDE o a los Comentarios. La propia OCDE auspicia ese proceder, puesto que señala que los países miembros, al celebrar o revisar sus CDI bilaterales:

...deberían conformarse a este Modelo de Convenio como es interpretado por los Comentarios *teniendo en consideración las reservas* contenidas al

respecto y sus autoridades fiscales deberían seguir estos Comentarios, con las modificaciones periódicas y sujeción a las observaciones correspondientes, cuando apliquen e interpreten las provisiones de sus Convenios bilaterales que estén basados en el Modelo de Convenio.

La eficacia interpretativa de las observaciones y reservas introducidas por los países a los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE es similar a la de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, pues eso es lo que se desprende de los párrafos 3 y 31 de la introducción al Modelo de la OCDE 2010, que establecen que,

...cuando sus autoridades fiscales apliquen e interpreten las disposiciones de los respectivos convenios tributarios bilaterales basados en el Convenio Modelo, deberían seguir dichos Comentarios, tal como resulten de sus modificaciones periódicas, y sujetos a sus respectivas observaciones»

Y,

...ha de entenderse que, en la medida en que ciertos países miembros han formulado reservas, los demás países miembros conservarán su libertad de acción en el curso de las negociaciones de convenios bilaterales con aquellos, de acuerdo con el principio de reciprocidad.

Ahora bien, no cabe duda de que

...aunque un Estado incluya una observación a los Comentarios al Modelo de la OCDE, al tratarse de una posición unilateral, ese Estado puede aceptar en un Convenio bilateral concreto la redacción del Modelo de Convenio de la OCDE o una alternativa a medio camino entre el Modelo y su observación. A sensu contrario, nada impide apartarse del Modelo aunque no exista observación teniendo en cuenta la naturaleza y valor (no vinculante) del Modelo que ya hemos comentado. Así lo recoge *el TEAC en su Resolución de 25 de junio de 2009, en la que manifiesta que estas reservas sólo advierten sobre su posición negociadora de CDI, pero no poseen efectos aplicativos a menos que tal reserva se haya incorporado al texto del CDI*¹⁶.

La naturaleza y efectos de las observaciones y reservas ha sido abordada por el Tribunal Supremo en diversas ocasiones, por ejemplo, con ocasión de la interpretación del Convenio de Doble Imposición Hispano-Holandés (SSTS 28 de febrero de 2013, de marzo 28 de 2012, del 13 de abril de 2011 y del 11 de junio de 2008), en la medida en que las trae a colación para concluir:

16 L. Martín Santana, "El concepto de establecimiento permanente al hilo de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de marzo de 2012 (CASO DELL)", *Quincena Fiscal*, núm. 18/2013, pág. 110-111.

Por todo lo anterior, y *teniendo en cuenta que ni España ni Holanda manifestaron ninguna reserva u oposición ni al Preámbulo ni al texto de los Comentarios* del artículo 17 del Modelo de Convenio, *como así deberían haberlo hecho constar si su posición fuera diferente de la que se desprende de estos Comentarios y como así se ha hecho respecto a otros artículos del Modelo de Convenio*, resulta que el artículo 18 del vigente Convenio Hispano-holandés debe interpretarse de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 del Modelo de Convenio de 1992 y sus respectivos Comentarios.

El Tribunal Supremo lleva a cabo una *interpretación dinámica* al apoyarse en los Comentarios al CDI, pues señala:

Conviene recordar que el mencionado Convenio Hispano-Holandés es de una fecha anterior al Modelo de Convenio sobre doble imposición de la OCDE de 1977 y que en el año 1992 se aprobó por los Estados miembros de la OCDE, entre los que figuran Holanda y España, un nuevo Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre la Renta.

Por tanto, no es de extrañar que el artículo 18 de aquel Convenio Hispano-Holandés no contenga el párrafo o cláusula segunda relativa al uso de sociedades interpuestas, dado que esta se incorpora en 1992 al Modelo de Convenio del año 1977.

El artículo 18 del Convenio Hispano-Holandés debe pues, ser interpretado a la luz de los comentarios del Comité Fiscal de la OCDE en relación con el Modelo de Convenio vigente en la actualidad. Los países integrantes del Comité (y firmantes del Modelo y de sus Comentarios) expresamente reconocen la vigencia interpretativa de tales comentarios en relación con cualesquiera de los Tratados fiscales que hubieran sido firmados con anterioridad.

En el Preámbulo del Modelo de Convenio de 1992 se indica expresamente la voluntad de los Estados firmantes de que se interpreten los distintos convenios en vigor conforme al espíritu de los Comentarios al Modelo de 1992, aun cuando los Convenios no dispongan de las precisiones que se derivan de las sucesivas actualizaciones del Modelo de Convenio.

En relación al párrafo 2 del artículo 17 del Modelo de Convenio (que contiene una cláusula expresa contra la utilización de sociedades interpuestas), podemos decir que con él se introduce una cláusula antielusión, que pretende impedir la utilización de sociedades interpuestas no residentes para cobrar las rentas generadas en España por los artistas y deportistas; sin él, esas rentas tributarían, conforme al artículo 7 del Modelo de Convenio, en el Estado de residencia de las sociedades. Con la cláusula del párrafo segundo del artículo 17 del Modelo de Convenio se levanta el velo de la sociedad

y se grava directamente al artista o deportista imputándole las rentas y sujetándole a tributación en el país donde las ha generado.

No es extraño que ese modo de interpretar haya merecido la crítica doctrinal, a la que nos sumamos¹⁷. El TS sabe de la existencia de las críticas pues, a continuación añade:

Quizás pueda apreciarse desde algún sector doctrinal que el razonamiento que nos llevó al acuerdo final va más allá de lo establecido en el acuerdo bilateral suscrito entre España y Holanda ya que no estamos ante una aplicación del texto suscrito sino ante la incorporación por parte de uno de los Estados contratantes –España– de una cláusula que no figura de forma expresa en el Convenio Hispano-Holandés. Pero, sin perjuicio de que se haga preciso revisar el Convenio de constante referencia, una interpretación no forzada del mismo a la luz de los Comentarios del Modelo de Convenio Marco de OCDE de 1992 para evitar la evasión fiscal, en concreto del artículo 17, permite concluir que del citado precepto se desprende el principio fundamental de que España dispone de soberanía fiscal para hacer tributar las rentas derivadas de actuaciones artísticas realizadas en su territorio.

Tampoco debe sorprender que, dado el refrendo recibido, ese modo de interpretar sea también el seguido por el TEAC. En particular, hacemos eco de la R.TEAC del 5 de noviembre de 2013, referida a la interpretación del término “canon”, contenida en el artículo 12 del CDI suscrito entre España e Irlanda, en la que puede leerse:

...la redacción de los Comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio, en su versión de 2003, consideraba como cánones las rentas satisfechas por la transmisión del derecho a reproducir, distribuir, modificar o difundir el programa informático, al igual que así lo consideraba España.

Frente a esta situación, la nueva redacción del párrafo 14.4, en la versión publicada el 17 de julio de 2008, considera que los pagos realizados en virtud de contratos entre el titular del derecho de autor sobre el programa informático y un distribuidor intermedio, no constituyen cánones si los derechos adquiridos por el distribuidor se limitan a los necesarios para que el intermediario distribuya las copias de aquel programa informático. De esta manera, los anteriores Comentarios consideraban aquellas rentas como cánones (artículo 12), y, desde el 17 de julio de 2008, las califica como beneficios empresariales (artículo 7 del Modelo de Convenio).

17 Vide, a título de ejemplo, F. A. García Prats, “La interpretación jurisprudencial como mecanismo para hacer frente a la elusión tributaria”, CISS Tribunal Fiscal núm. 220, 2009, págs. 30 y 35.

Ahora bien, en el presente caso, si bien la anterior argumentación bastaría por sí sola para contradecir la concreta pretensión de la actora, lo cierto es que no habría que buscar lo decisivo para el caso en los Comentarios genéricos al artículo 12 del Modelo de Convenio, sino en las observaciones que ha venido haciendo España a tales Comentarios.

Así, no puede hablarse de '*interpretación dinámica*' cuando lo que entra en juego no es la evolución histórica de tales Comentarios, sino las reservas y observaciones que un determinado Estado ha venido formulando a los Comentarios al Modelo de Convenio. Vale recordar que en el ámbito de los cánones y regalías del artículo 12 del Modelo de Convenio, España ha venido históricamente recogiendo observaciones y reservas, al adherirse solo parcialmente a las consideraciones recogidas en los Comentarios. En este sentido, la versión de 2003 de los Comentarios, recoge en el párrafo nº 28 de los Comentarios al artículo 12 que:

España se adhiere a la interpretación de los párrafos 14, 15 y 17.1 a 17.4. España estima que los pagos relativos a los programas informáticos se encuentran dentro del ámbito de aplicación del artículo cuando se transfiere solamente una parte de los derechos sobre el programa, tanto si los pagos se efectúan en contraprestación de la utilización de un derecho de autor sobre un software para su explotación comercial, como si los mismos corresponden a un software adquirido para ser utilizado en el negocio del adquirente, cuando, en este último caso, no se trate de software totalmente estandarizado sino adaptado de cualquier modo al adquirente.

En tanto que la redacción de aquel párrafo nº 28 en la redacción de los Comentarios del 17 de julio de 2008 quedó recogida de la siguiente manera:

México, España y Portugal no se adhieren a la interpretación que figura en los párrafos 14, 14.4, 15, 16 y 17.1 a 17.4. México, España y Portugal estiman que los pagos relativos a las aplicaciones informáticas –software– se encuentran dentro del ámbito de aplicación del Artículo cuando se transfiere solamente una parte de los derechos sobre el aplicación, tanto si los pagos se efectúan en contraprestación de la utilización de un derecho de autor sobre una aplicación –software– para su explotación comercial (excepto los pagos efectuados por el derecho de distribución de copias de aplicaciones –software– estándar, sin derecho de adaptación ni de reproducción) como si los mismos corresponden a una aplicación –software– adquirida para uso empresarial o profesional del comprador, siendo, en este último caso, aplicaciones –software– no absolutamente estándares sino adaptadas de algún modo para el adquirente.

La lectura conjunta de ambas redacciones permite apreciar, sin riesgo a equívoco, que desde aquel 17 de julio de 2008 se produce un cambio en la consideración de las rentas que deben considerarse cánones o beneficios empresariales, concretamente en lo que afecta a “*los pagos efectuados por el derecho de distribución de copias de aplicaciones - software - estándar, sin derecho de adaptación ni de reproducción*”, hasta aquella fecha del 17 de julio de 2008 consideradas por España como cánones, desde aquella fecha consideradas por España como beneficios empresariales. No cabe así hablar de ‘*interpretación dinámica*’ alguna del párrafo 28 de los Comentarios al Modelo de Convenio, sino del expreso deseo de las autoridades fiscales españolas de modificar o alterar la consideración de aquellas concretas rentas, antes cánones, ahora beneficios empresariales.

La OCDE sostiene que los Comentarios: “...no son legalmente vinculantes pero la práctica les atribuye una fuerza moral importante por representar la voluntad política de los Estados miembros y existir una expectativa de que los Estados miembros harán el máximo posible para seguir sus *recomendaciones*”, pero eso es solo una pretensión; otra bien distinta es servirse de los Comentarios para llevar a cabo una interpretación dinámica con efectos retroactivos, como también apoya, puesto que sostener ambas cosas a la vez es, como mínimo, confuso.

Como señala la R.TEAC del 5 de mayo de 2010:

...el principio de interpretación dinámica del Modelo de Convenio, y de sus comentarios supone, tal y como se indica en los apartados 33 y siguientes de la Introducción al Modelo de Convenio de la OCDE (relación con las versiones anteriores), que los cambios efectuados en los Comentarios habrán de tenerse en cuenta al interpretar y aplicar las normas contenidas en Convenios de Doble Imposición suscritos con anterioridad, bajo la inspiración de los Modelos o versiones anteriores, cabiendo, por tanto, una interpretación dinámica de los tratados. Sin embargo dicho principio no es absoluto, rechazándose expresamente en dicha introducción cualquier forma de interpretación a contrario conforme a la cual un cambio en un artículo del Modelo de Convenio o en los Comentarios implica necesariamente consecuencias diferentes para la redacción anterior, debiendo distinguir si los cambios pretenden simplemente aclarar, no ya modificar, el sentido de los artículos o los Comentarios, y añadiendo que dicha interpretación dinámica no debe alcanzar para interpretar o aplicar convenios concluidos con anterioridad cuando las disposiciones de aquéllos difieran sustancialmente de los artículos revisados. Desde luego, el citado principio no supone, (...) la *aplicación* retroactiva de las modificaciones realizadas en los Comentarios a situaciones de

hecho producidas antes de que las modificaciones de dicho Modelo de Convenio o de sus comentarios se hagan públicas

No se comprende bien por qué los Tribunales españoles hacen caso de las pretensiones del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, puesto que

...dichos Comentarios no vinculan a los contribuyentes y sus asesores, ni tampoco a los Tribunales de justicia, que actúan con sometimiento pleno a la ley y al derecho, por lo que se encuentran obligados por los Tratados internacionales que forman parte del ordenamiento jurídico, pero no por las recomendaciones de organismos internacionales. Junto a ello, porque no puede presumirse que los países miembros de la OCDE introducen siempre reservas u observaciones a los Comentarios cuando están en desacuerdo con su contenido; de manera que el silencio o la ausencia de reservas a los Comentarios no puede entenderse como equivalente a la conformidad con su contenido. Y no cabe alegar, de contrario, que los principios de *acquiescencia* y *estoppel*, tal y como se formulan en el Derecho Internacional, exigirían a los Estados una obligación de hablar o actuar en el curso de la negociación cuando no deseen seguir los Comentarios; porque como muestra la jurisprudencia internacional al respecto, debe existir una clara y consistente aceptación por parte de un Estado para que pueda presumirse su *acquiescencia* en sentido técnico a una determinada interpretación o práctica, lo que obviamente no ocurre cuando simplemente se guarda silencio con motivo de la discusión multilateral del Modelo o sus Comentarios en el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Además, debe tenerse en cuenta que los trabajos preparatorios de los CDI no se conocen normalmente, por lo que sería presuntuoso entender que la inexistencia de reservas se debe al silencio de los Estados contratantes sobre un determinado extremo, que sería signo de su *acquiescencia* o acuerdo con una determinada interpretación, empleando una argumentación *a contrario* que no tiene cabida en el Derecho Tributario Internacional. Ello al margen de que la formulación de reservas carece de sentido respecto a simples recomendaciones como son las contenidas en el MCODE y sus Comentarios, pues de acuerdo con el artículo 2.1.d) de la Convención de Viena de 1969, las reservas son declaraciones unilaterales realizadas respecto a los Tratados, para excluir o modificar los efectos jurídicos de algunas de sus disposiciones y que no tienen sentido respecto a simples recomendaciones carentes de efectos jurídicos vinculantes¹⁸.

18 J. Zornoza Pérez, La problemática expansión del "Soft Law...", ob. cit. pág.12.

En España, tanto los Tribunales de Justicia, como la Administración Tributaria, consideran que los Comentarios al MC OCDE constituyen una interpretación auténtica. Pero, no se detienen ahí, van más allá: sostienen, en ocasiones, que los Comentarios al MC OCDE también

...son norma de interpretación obligatoria de los CDI, sin tener en cuenta, en determinadas circunstancias, otros factores y cuestiones. Por ello, se corre el peligro, que el *soft law* –con naturaleza no vinculante– pueda tener auténtica fuerza pseudo-normativa y jurídica, a través de las sentencias judiciales y las resoluciones administrativas, convirtiéndose así en parte del ordenamiento jurídico nacional¹⁹.

Ese modo de interpretar conduce a resultados paradójicos pues

...termina por dar lugar a que el derecho ‘blando’ no solo produzca sus efectos, imponiéndose a las normas de un CDI en vigor, sino que lo haga en términos que no serían admisibles si se tratara simplemente de derecho, esto es, de reglas jurídicas consagradas en normas con rango de ley. Dicho con otras palabras, al aceptar las recomendaciones del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE al pie de la letra se termina legislando por la puerta de atrás, mutando la naturaleza de unas disposiciones de ‘*soft law*’ que terminan convertidas en auténticas ‘*back door rules*’, que no se someten a los procedimientos para su aprobación por los Parlamentos nacionales, tienen su origen en reuniones mantenidas por representantes de Estados miembros ante una organización internacional (generalmente, funcionarios de las diferentes Administraciones nacionales) y, por tanto, no gozan de la legitimidad, posibilidades de debate, publicidad y transparencia que ostentan las “fuentes normativas clásicas”²⁰.

La posición de la Administración española y del Tribunal Supremo implica, en la práctica, atribuir a los Comentarios al MC OCDE (especialmente a los posteriores a la fecha de celebración de un concreto CDI) una base legal suficiente para fundar una liquidación, lo cual es rechazable, pues dicha:

...fundamentación debe encontrarse en el Derecho interno, tal y como resulta limitado en su aplicación por los CDI, pero no puede encontrarse en los CDI sin el apoyo del Derecho interno. Esta conclusión se deriva, al menos en España, del principio de legalidad del art. 31.3 CE, que determina que solo puedan establecerse prestaciones patrimoniales coactivas (y, entre

19 F. Serrano Antón, La interpretación de los convenios de doble imposición internacional en la jurisprudencia del Tribunal Supremo español, ob. cit. págs. 145.

20 J. Zornoza Pérez, La problemática expansión del ‘Soft Law’..., ob. cit. pág. 16; M.A. Caamaño Anido y J.M. Calderón Carrero, Globalización económica y poder tributario..., ob. cit. pág. 264.

ellas, los tributos) con arreglo a una ley. En contra de lo que algunas decisiones de la Administración tributaria y los tribunales parecen sugerir en los últimos tiempos, los CDI pueden limitar la aplicación de la legislación, pero no crear nuevos hechos imposables inexistentes en el ordenamiento tributario nacional o mutar la naturaleza de las disposiciones internas²¹.

En conclusión, siempre ha de tenerse presente que:

...ni el MC OCDE ni sus Comentarios son una norma jurídica en sentido estricto; son *soft law* o *derecho blando*, aunque no se puede poner en duda su evidente relevancia jurídica puesto que, a pesar de no resultar jurídicamente vinculantes, los Estados miembros de la OCDE —e incluso los no miembros— deciden seguirlos como guía de interpretación de sus CDI ²².

2. *Soft law* y derecho comunitario tributario

El campo del derecho comunitario también desempeña un papel importante, pues comparte, en cierta medida, los mismos objetivos que el *soft law* en el seno de la OCDE. Sin embargo, tiene rasgos específicos que aconsejan realizar su análisis de manera separada. En contadas ocasiones, el *soft law* tiene una finalidad política²³; a veces es así, pero muchas otras no. En la mayoría de los casos, hay una voluntad explícita o implícita de producir efectos jurídicos.

Desde la entrada en vigor del Tratado CE ha existido *soft law*, pero, de un tiempo para acá, su ámbito ha crecido notablemente. Hoy en día es muy habitual la proliferación de instrumentos jurídicos, a nivel de la Unión Europea, que aunque no son fuente del derecho, tienen relevancia jurídica.

Las razones por las que prolifera el *soft law* son varias; destaquemos una de ellas: la conveniencia de esquematizar y sistematizar criterios, incluso si estos son jurisprudenciales.

Nos parecen loables esos intentos recopilatorios y sistematizadores, pues, en definitiva, sirven a la seguridad jurídica, siempre y cuando no se olvide el carácter informativo que tienen. Menos loable es que el *soft law*, por la fuerza de los hechos, se acabe convirtiendo en un sustitutivo de las normas vinculantes.

21 A. Martín Jiménez, El artículo 17 MC OCDE y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010 (o sobre cómo no aplicar los convenios para la eliminación de la doble imposición y por qué el art. 17 MC OCDE debería ser eliminado), Quincena Fiscal, núm. 15-16, 2011, pág. 67.

22 S. Rodríguez Losada, Interpretación dinámica de los convenios para evitar la doble imposición en relación con las rentas de artistas y deportistas, Revista Jurídica del Deporte núm. 35/2012, pág. 40.

23 R. Bernhart, Las fuentes del Derecho Comunitario: La "Constitución de las Comunidades", Treinta años de Derecho Comunitario, Oficina de Publicaciones de las Comunidades Europeas, 1984, pág. 84.

Las funciones esenciales que desempeña el *soft law* pueden resumirse, en las cuatro siguientes²⁴:

En primer lugar, el *soft law*, en cuanto avance del *hard law*, sirve para explorar, antes de una intervención de naturaleza imperativa, las posibles reacciones de las autoridades públicas nacionales y de los operadores privados.

En segundo lugar, el *soft law* es alternativo al *hard law*, siempre que no se den las circunstancias necesarias para ulteriores intervenciones de naturaleza imperativa.

En tercer lugar, el *soft law* es complemento del *hard law* en presencia de condicionamientos, incluso jurídicos, que dificulten o impidan una intervención completa de la vía imperativa.

En cuarto y último lugar, el *soft law* es un parámetro de interpretación del *hard law*, esto es, una herramienta de seguridad jurídica para proporcionar a las administraciones y a los operadores privados un marco de referencia presidido por la claridad y coherencia en la aplicación del *hard law* europeo.

En la Unión Europea, el Derecho derivado está formado por diversas normas. Como es sabido, el artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece que: "...para ejercer las competencias de la Unión, las instituciones adoptarán reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones y dictámenes". Todas estas medidas son "actos comunitarios típicos", pero su valor no es el mismo, puesto que ni las recomendaciones (vgr. Recomendación 2011/856/UE, de 15 de diciembre, relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones) ni los dictámenes serán vinculantes.

La consecución de un grado razonable de armonización de los sistemas tributarios de los Estados miembros de la UE es necesaria para cumplir los objetivos asumidos en los sucesivos tratados. El nivel de armonización logrado no es idéntico en los distintos sectores de la fiscalidad. Efectivamente, en los años que van desde la firma, el nivel de armonización se ha desarrollado de manera desigual, dado que en el campo de la imposición indirecta los avances son relevantes, mientras que en el de la imposición directa lo son bastante menos.

Precisamente, otra de las razones por las que prolifera el *soft law* es que, ante la dificultad de aprobar normas vinculantes en el campo fiscal, esencialmente, directivas se convierte en una forma de salir del *impasse* y avanzar en la construcción del derecho comunitario.

24 R. Alonso García, *El soft law comunitario*, RAP, núm. 154, 2001, pág. 74 y ss.

La exigencia de unanimidad en la toma de decisiones relacionadas con la política fiscal comunitaria dificulta la adopción de normas dirigidas a la aproximación de las legislaciones y, por ello, se plantean fórmulas alternativas para disminuir las distorsiones fiscales. Entre otras, se piensa que habría que acudir al mecanismo de “cooperación reforzada”, cuando menos para algunas áreas fiscales. El requisito de la unanimidad motiva no solo a que se adopten menos decisiones de las propuestas, sino también a que pase mucho tiempo desde que se comienza su tramitación hasta que se consigue la unanimidad. Otro de los efectos derivados de la regla de la unanimidad es que la Comisión, en ocasiones, ni siquiera se atreve a dar el paso de formular una propuesta si la probabilidad de provocar el rechazo de algún país es elevada, y por ello se trazan objetivos más bien modestos (Cfr. *Comunicación relativa a la contribución de las políticas fiscal y aduanera a la estrategia de Lisboa*, Com [2005] 532 final).

En ocasiones y por paradójico que pueda resultar, los avances llegan a través de instrumentos no normativos, como son las recomendaciones, cuyos resultados no son nada desdeñables. Tal es el caso de la *Recomendación de 21 de diciembre de 1993 relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en el que residan*, (DOCE de 10 febrero 1994) que aunque solo aborda problemas muy concretos, ha ejercido notable influencia sobre los Estados miembros a la hora de regular determinados aspectos de la imposición sobre la renta de las personas físicas. El Tribunal de Justicia se sirvió de ella para resolver las cuestiones prejudiciales planteadas ante él en varias ocasiones. No puede dejarse pasar la ocasión para dejar constancia del papel tan activo que está interpretando el Tribunal de Justicia, en particular, en materias donde los avances son más lentos, como sucede en relación con la fiscalidad.

Lo positivo es que se desatascen ciertas regulaciones mediante una especie de riego por goteo. Pero lo negativo es que ese modo de proceder puede arrastrar un déficit democrático. En muchas ocasiones, la Comisión y el Tribunal se acaban retroalimentando, puesto que los actos de la Comisión se tienen en cuenta por parte del Tribunal, y las sentencias del Tribunal inspiran las acciones de la Comisión. La posición de preeminencia del Tribunal de Justicia es innegable.

Téngase en cuenta asimismo que el TJCE aparte de jugar un papel de ‘motor’ de la armonización secundaria de la imposición directa, supliendo en cierta medida la falta de armonización legislativa, también opera con una doble función de Tribunal Supremo y ‘Tribunal Constitucional comunitario’ permitiendo el control de legalidad de todo acto comunitario así como garantizando la compatibilidad de las normas nacionales con el Derecho comu-

nitario; de ahí que esta jurisprudencia termina constituyendo un cuerpo de principios jurídicos comunitarios de valor e importancia sustantiva de cara a delimitar el alcance en sentido positivo y negativo de este Derecho frente al ordenamiento financiero de los Estados miembros²⁵.

En todo caso, no se olvide, y es importante recordarlo, que el Tribunal de Luxemburgo, “no se encuentra vinculado por la Recomendación formulada por la Comisión, y si decide vincularse lo hace en ejercicio de su competencia para garantizar el respeto del Derecho comunitario en la interpretación y aplicación del Tratado”²⁶.

Curiosamente, dicha Recomendación se aprobó tras rechazarse por el Consejo una propuesta de Directiva de la Comisión sobre esa materia. Pues bien, al cabo de tiempo, los Estados miembros acabaron dando una solución normativa específica a esa cuestión.

En las Conclusiones del Abogado General Sr. Mischo, presentadas el 10 de octubre de 1989, *Grimaldi*, As. C-322/8S, se señala que, por regla general, una Recomendación no puede tener efecto directo. Efectivamente, por claras, incondicionales, precisas e inequívocas que puedan ser las disposiciones materiales de una Recomendación, esta, por definición, no impone ninguna obligación en cuanto al resultado que debe alcanzar. Por ese motivo, los Estados miembros a los que va dirigida la Recomendación, no solo tienen libertad para elegir la forma y los medios para incorporarla a su derecho nacional. Por el mismo motivo, resulta indiferente examinar si las disposiciones de una recomendación permiten o no a los Estados miembros cierta apreciación discrecional en cuanto a su adaptación al Derecho nacional, o si bien les permiten condicionar o restringir la aplicación. Todo ello conduce a sostener que una recomendación no puede tener efecto directo. Las decisiones pueden tener un efecto directo si designan como destinatario a un Estado miembro. En tal caso, el Tribunal de Justicia reconoce un efecto directo únicamente vertical.

Esas apreciaciones fueron asumidas por la Sentencia del Tribunal de Justicia recaída en dicho asunto, fechada el 13 de diciembre de 1989. En ellas, se sostiene que las recomendaciones no pretenden producir efectos obligatorios –si quiera frente a sus destinatarios–, ni crear derechos que los particulares puedan invocar ante un juez nacional. Ahora bien, añade que tales actos “no pueden ser considerados como carentes en absoluto de efectos jurídicos” puesto que los órganos jurisdiccionales internos están obligados a tenerlos en cuenta en el mo-

25 J.M. Calderón Carrero, Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero “bifronte” o “dual”?, CREDF, núm. 132, 2006, pág. 727.

26 J.M. Calderón Carrero Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario..., ob. cit. pág. 711.

mento de resolver los litigios que conocen, sobre todo cuando ilustran acerca de la interpretación de disposiciones nacionales adoptadas con el fin de darles aplicación o cuando tienen por objeto completar las disposiciones comunitarias dotadas de fuerza vinculante. Ello significa que los jueces internos no pueden desconocer ni obviar la existencia de la recomendación, pero tampoco puede llegar al extremo de estar obligados a seguir su interpretación.

En conclusión,

...las Recomendaciones no obligan al intérprete a confirmar ni a asegurar el resultado propuesto, pues dicho resultado vulneraría el artículo 249 TCE, ni tan siquiera obligan ni vinculan en cuanto a la conclusión que alcance dicho intérprete, en particular el juez nacional. El TJCE únicamente exige que las Recomendaciones sean tenidas en cuenta por el juez nacional, pero sin prejuzgar el resultado del proceso interpretativo ni condicionarlo o limitarlo ²⁷.

Nos hemos referido a las Decisiones y a las Recomendaciones, que son actos típicos no vinculantes, así como a otros actos atípicos no vinculantes, como los códigos de conducta las comunicaciones, los libros blancos y las directrices. En este contexto resulta de especial relevancia destacar la aprobación por el Consejo de la UE del Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la UE,

Ciertamente, este Código de Conducta –propuesto por la Comisión y aprobado por el Consejo– constituye un instrumento de *Soft-law* en el sentido indicado. No obstante, a nuestro entender, este Código de Conducta posee vocación de *Hard law*, al haber sido concebido y adoptado con una clara intención de desplegar efectos jurídicos que desbordan a los de una recomendación o acuerdo político-institucional y se aproximan en algunos casos a los que podrían resultar de una norma jurídica²⁸.

También, en ese sentido,

...no deba extrañar que la lucha contra la competencia fiscal perniciosa o lesiva se desarrollara por parte de las instituciones europeas a través de instrumentos de “*soft law*”, como el Código de Conducta, que se presentan como tales de manera expresa, enfatizando en su Preámbulo que “es un compromiso político y no afecta a los derechos y obligaciones de los Estados miembros, a las respectivas esferas de competencia de los Estados miembros y de la Comunidad que resultan del Tratado.

27 F. A. García Prats, La Ley General Tributaria y el Derecho Comunitario atípico, ob. cit., CREDF, núm. 132, 2006, pág. 752.

28 J. M. Calderón Carrero, Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario..., ob. cit. pág. 723.

Porque la adopción de ese enfoque “blando” permite a la Comisión Europea intervenir en la regulación de una materia respecto de la cual no está segura de disponer de competencias, sin que a ello hayan de oponerse unos Estados miembros que solo asumen compromisos flexibles, y que conservan así, íntegramente, sus competencias tributarias dado que el Código solo incide de manera muy limitada en sus sistemas tributarios. En efecto, la experiencia demuestra que al proceder “suavemente” en aspectos en los que las aproximaciones duras habían fallado, el Código de Conducta ha cosechado un acuerdo de principio para la coordinación de la imposición empresarial en el ámbito comunitario; de modo que el empleo en este caso del “*soft law*” es, en parte, 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 de la imposición sobre el beneficio empresarial

En definitiva, sin desconocer que es la aquiescencia de los Estados miembros la que permite el empleo de instrumentos “blandos” por parte de las instituciones europeas, no en vano el Código de Conducta fue adoptado mediante una Resolución conjunta del Consejo y los representantes de los gobiernos de los Estados miembros. A través de esos instrumentos la Comisión y el Consejo alcanzan objetivos que no podrían alcanzar utilizando los procedimientos normativos ordinarios. Y no solo eso, sino que lo que inicialmente fueron regulaciones “blandas” se terminan convirtiendo en derecho “duro”, aunque sea por procedimientos no regulares, al margen de los previstos en el Tratado. Eso es precisamente lo que ha ocurrido con el Código de Conducta que, como hemos dicho, es un instrumento típico del “*soft law*”, pero que termina por adquirir valor jurídico vinculante, ya que los trabajos del Grupo del Código de Conducta, presentados al Consejo ECOFIN el 29 de noviembre de 1999, que plasmaron en el denominado “Informe Primarolo” (SN 4901/99), se han terminado presentando a los Estados de la ampliación en 2004 y 2007, como parte del acervo comunitario, y se los ha dotado, así, de un carácter obligatorio²⁹.

Los efectos jurídicos que despliegan las comunicaciones consisten, fundamentalmente, en la confianza legítima que generan de cara a los administrados. Tampoco los actos “atípicos” carecen de efectos jurídicos, ya que como se señala en las Conclusiones del Abogado General Sr. Ruiz-Jarabo Colomer, presentadas el 27 de noviembre de 2008, C415/07, *Lodato Gennaro & C. SpA*, con respecto a las *directrices*,

...al publicar estas reglas, la Comisión se autolimita en el ejercicio de su discrecionalidad y no puede alejarse de esas pautas sin motivación. En otro

29 J. Zornoza Pérez, La problemática expansión del “Soft Law”..., ob. cit. pág. 23.

caso, habría que sancionarla por violación de principios jurídicos, como la igualdad de trato o la protección de la confianza legítima. No cabe, pues, excluir que, «bajo ciertos requisitos y en función de su contenido, dichas reglas de conducta de alcance general produzcan efectos jurídicos.

Como avanzábamos en las primeras líneas de este trabajo, la utilización del *soft law* no carece de riesgos, sobre todo cuando se usa de manera abusiva

...por ciertas instituciones, fundamentalmente la Comisión Europea, y el riesgo que subyace en la transformación de actos *soft law* en *hard law* sin pasar por las fases establecidas por el ordenamiento de la UE para convertirse en *hard law*. La Comisión es una institución que carece de toda autoridad para legislar, pudiendo haberse dado la situación, en las actuales circunstancias, de adoptarse actos *soft law* que nunca se hubieran tramitados como *hard law*, al haberse opuesto el Parlamento ³⁰.

Nos hallamos, pues, ante lo que se ha venido en denominar “paradoja de la subsidiariedad”, que consiste en que se ha producido un incremento de la producción de normas por parte de la Comisión, al sortear los obstáculos del procedimiento legislativo.

El propio Parlamento Europeo ha expresado, reiteradamente, su malestar ante la extensión alcanzada por el *soft law*, puesto que se ha realizado, en ocasiones, poniendo en cuestión sus competencias.

Efectivamente, la expansión desmedida del *soft law* produce un déficit democrático pues, en última instancia, puede acabar prevaleciendo la voluntad de la Comisión en ámbitos competenciales que, en realidad, corresponderían al Parlamento.

Sin desconocer la funcionalidad que el “*soft law*” ofrece en el ámbito del ordenamiento comunitario, debe destacarse que su empleo no carece de riesgos, por cuanto permite que la Comisión y el Consejo realicen actuaciones que van más allá de las competencias que tienen atribuidas, extendiendo el ámbito de la intervención comunitaria. Junto a ello, el recurso a esos instrumentos habilita un proceso de toma de decisiones al margen de los procedimientos normativos ordinarios, dado que se trata de adoptar disposiciones “blandas” que, no obstante, el paso del tiempo y su asunción en la práctica por los Estados miembros pueden terminar por convalidar, convirtiendo en derecho “duro”, –en derecho en sentido estricto– reglas surgidas al margen

30 P. Lampreave Márquez, El *soft law* y sus implicaciones en la política fiscal de la UE VII Jornada metodológica de derecho financiero y tributario Jaime García Añoveros. Interpretación del Derecho Financiero y Tributario. La asignatura de Derecho Financiero y Tributario en los nuevos planes de estudio, Doc. núm. 12, 2011, IEF, Madrid, 2011, pág. 360.

del sistema comunitario de producción normativa. De hecho, no hace falta una especial capacidad profética para augurar que eso es lo que ocurrirá con el Código de Conducta, cuya definitiva consolidación como parte del ordenamiento fiscal comunitario parece pretender la Comisión, incorporándolo al acervo que han de asumir los Estados de la ampliación y extendiéndolo a los territorios dependientes o asociados a los Estados miembros, al tiempo que favorece su adopción por parte de terceros países³¹.

El fenómeno del *soft law* a nivel comunitario también provoca, como efecto añadido, que se diluya el control judicial³²

El control del *soft-law*, tanto el típico como el atípico, se puede someter a control judicial mediante la cuestión prejudicial. En ese sentido, dice la Sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de noviembre de 2010, C137/08 que,

...el procedimiento establecido por el artículo 267 TFUE es un instrumento de cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales, por medio del cual el primero aporta a los segundos los elementos de interpretación del Derecho de la Unión que precisan para la solución del litigio que deban dirimir. Por lo que se refiere a las disposiciones del Derecho de la Unión que pueden ser objeto de una sentencia del Tribunal de Justicia en virtud del artículo 267 TFUE, procede recordar que este es competente para pronunciarse sobre la interpretación de los Tratados y de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión sin excepción alguna.

En cambio, no está tan claro si el *soft law* pueda controlarse a través del recurso de anulación; más bien, se cree lo contrario.

A veces, como ya se ha dicho, el *soft law* se limita a preparar el terreno para futuras regulaciones normativas, en tanto anticipación o avance del *hard law*; otras, su importancia deriva del hecho de que se convierte en parámetro interpretativo del *hard law*. Tal es el caso, sin duda, de la *Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas* [Diario Oficial C 384 de 10.12.1998], de tal manera que algo concebido, aparentemente, como *soft law*, en la práctica acaba operando como *hard law*. Ante las lagunas jurídicas acerca del concepto de “ayuda”, las decisiones de la Comisión se encuentran en un terreno abonado para “legislar”. A la vista de lo fructífero que ha resultado ese

31 J. Zornoza Pérez, “La problemática expansión del “Soft Law.”, ob. cit. pág. 27..

32 Vide J. Martín López, *Competencia Fiscal Prejudicial y Ayudas de Estado en la UE*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, págs. 146-147.

camino, no debe extrañar que se esté preparando una nueva Comunicación sobre esa materia³³.

Lógicamente, una vez que “legisla”, la Comisión está vinculada por las directrices y comunicaciones que haya adoptado. Claro está, siempre que no sean contrarias al Tratado³⁴.

En ese sentido, si tomamos como ejemplo lo sucedido en relación con las sociedades cooperativas y, particularmente, con la adecuación de su régimen fiscal al régimen comunitario de ayudas estatales, comprobaremos cómo su regulación básica, integrada por distintas disposiciones vinculantes (tales como el Reglamento (CE) n° 1435/2003 del Consejo, de 22 de julio de 2003, relativo al Estatuto de la sociedad cooperativa europea (SCE) y la Directiva 2003/72/CE del Consejo, de 22 de julio de 2003, que desarrollan aspectos básicos de esta modalidad societaria junto con la implicación de los trabajadores en la sociedad cooperativa europea, al conferirles derechos de información, consulta o participación en la misma), se ha visto acompañada de diversos instrumentos de *soft law* –particularmente, la *Comunicación sobre fomento de las cooperativas en Europa*– que parecen haber alcanzado la misma posición que los que integran ese marco jurídico con plenos efectos vinculantes para los distintos Estados.

Así, tras la lectura de la Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de septiembre de 2011, *Paint Graphos*, quedan constatados los asuntos acumulados C-79/08 a C-80/08, en los que son muy numerosas las referencias a normas jurídicas vinculantes y no vinculantes al otorgarles –aparentemente– el mismo valor y, así queda patente la gran influencia que tiene para el Tribunal comunitario el contenido de la *Comunicación sobre fomento de las cooperativas en Europa*, instrumento de *soft law* sobre el que se apoyan argumentos determinantes del fallo³⁵.

En ocasiones, la jurisprudencia y las distintas manifestaciones de *soft law* se retroalimentan en la medida en que aquella acoge los criterios de estas y éstas acaban incorporando lo declarado por aquella (Cfr. el citado *Proyecto de Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal con arreglo al artículo 107, apartado 1, del TFUE*).

33 Proyecto de Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal con arreglo al artículo 107, apartado 1, del TFUE, [http:// ec. europa. eu/ competition / consultations / 2014_ state_ aid_ notion / draft_ guidance_ es. pdf](http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_es.pdf)

34 Véanse las sentencias de 5 de octubre de 2000, Alemania/Comisión, C288/96, de 11 de septiembre de 2008, Alemania/Kronofrance, C75/05 P y C80/05 P y de 2 de diciembre de 2010, Holland Malt/Comisión C464/09 P.

35 I. Merino Jara y E. Manzano Silva, La fiscalidad de las cooperativas a la luz de la reciente jurisprudencia europea, Nueva fiscalidad, núm. 5, 2011, pág. 11.

3. Conclusiones

A nivel doctrinal, se percibe la preocupación que existe por los niveles alcanzados por el *soft law*. Este fenómeno no se circunscribe al derecho tributario, pero a nosotros es el tema que nos ocupa. En España están consagrados a nivel constitucional un conjunto de principios informadores de dicha disciplina. Esos principios pueden, a los presentes efectos, clasificarse en formales y materiales. Los primeros son los que más pone en cuestión la expansión del *soft law*. Nos estamos refiriendo, esencialmente, a los principios relacionados con la legalidad, la jerarquía normativa y la seguridad jurídica, entre otros.

La doctrina, como decimos, está preocupada, pero, al tiempo, no deja de reconocer que es un fenómeno propulsado por los propios entes públicos que tienen la función de crear derecho. Como señala Zornoza Pérez,

...resultaría estúpido desconocer la existencia e importancia de este tipo de instrumentos, que parecen corresponderse con una nueva forma de gobierno de los asuntos públicos en que las reglas legales jerárquicamente ordenadas pierden protagonismo frente a la búsqueda de acuerdos y consensos horizontales con los agentes afectados por las regulaciones de que se trate.

Por eso, propone una profunda reflexión:

...sobre las vías más adecuadas para su conciliación con los principios del Estado de derecho, para evitar que las garantías y derechos que se asocian a los principios y reglas que regulan el ejercicio del poder tributario, la actuación administrativa en la aplicación de los tributos y su control jurisdiccional pueda ser sustituidos por la voluntad expresada por los órganos de determinadas Organizaciones internacionales y que acaban desplazando al legislador nacional³⁶.

Ya para finalizar, se concluye que el *soft law* ha tomado especial importancia en la OCDE y en el ámbito comunitario tributario, al punto que ha llegado a tener un carácter vinculante u obligatorio, lo que ha provocado preocupación en el ámbito doctrinal.

4. Bibliografía

- A. Báez Moreno. El enfoque look-through en la tributación internacional de artistas y deportistas y el ámbito objetivo del Artículo 17 del MCOCDE. Algunos apuntes a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010. Revista Aranzadi de Derecho del Deporte y del Entretenimiento. núm. 29 (2010).

36 J. Zornoza Pérez. La problemática expansión del "Soft Law"..., ob. cit. pág.17.

- A. Delgado Pacheco. Valor en el Derecho Tributario internacional del Modelo de Convenio de la OCDE, de los Comentarios al mismo y de las reservas u observaciones de cada Estado; el caso español, Arrieta/Collado/Zornoza (dirs.). Tratado sobre la Ley General Tributaria, vol. I, Aranzadi, Cizur Menor (2010).
- A. Martín Jiménez y J.M. Calderón Carrero. El Plan de Acción para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (“BEPS”): ¿El final, el principio del final o el final del principio?. Quincena Fiscal, núm. 1-2 (2014).
- A. Martín Jiménez. El Artículo 17 MC OCDE y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010 (o sobre cómo no aplicar los convenios para la eliminación de la doble imposición y por qué el art. 17 MC OCDE debería ser eliminado). Quincena Fiscal, núm. 15-16 (2011).
- A. Martín Jiménez. Los Comentarios al MC OCDE: su incidencia en el sistema de fuentes del derecho tributario sobre los derechos de los contribuyentes. Carta Tributaria, núm. 20 (2003).
- A. Vega García. ¿Es obligatorio interpretar la normativa española de origen interno sobre precios de transferencia según las Directrices de la OCDE? VII Jornada metodológica de derecho financiero y tributario Jaime García Añoveros. Interpretación del Derecho Financiero y Tributario. La asignatura de Derecho Financiero y Tributario en los nuevos planes de estudio, Doc. núm. 12/2011, IEF, Madrid (2011).
- C. García Novoa. La Convención de Viena y la interpretación de los Convenios de Doble Imposición. Fiscalidad y Globalización. (Serrano/Simón/Taveira) (dirs.). Thomson Reuters Aranzadi, Zizur Menor (2012).
- F. Serrano Antón. La interpretación de los convenios de doble imposición internacional en la jurisprudencia del Tribunal Supremo español: la función de los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio, Estudios Financieros, número 341-342 (2011).
- F.A. García Prats. La interpretación jurisprudencial como mecanismo para hacer frente a la elusión tributaria. Tribunal Fiscal, núm. 220 (2009).
- F.A. García Prats. La Ley General Tributaria y el Derecho Comunitario atípico”. CREDF, núm. 132 (2006).
- F.J. Nocete Correa. El diverso alcance del soft law como instrumento interpretativo en la fiscalidad internacional y europea. VII Jornada metodológica de derecho financiero y tributario Jaime García Añoveros. Interpretación del Derecho Financiero y Tributario. La asignatura de Derecho Financiero y Tributario en los nuevos planes de estudio, Doc. núm. 12/2011, IEF, Madrid (2011).
- G. Alarcón García. El soft law y nuestro sistema de fuentes, Arrieta/Collado/Zornoza (dirs.), Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, Tomo 1, Aranzadi, Pamplona (2010).
- I. Merino Jara y E. Manzano Silva. La fiscalidad de las cooperativas a la luz de la reciente jurisprudencia europea. Nueva fiscalidad, núm. 5 (2011).
- J. Aneiros Pereira. Soft law e interpretación: las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia. VII Jornada metodológica de derecho financiero y tributario Jaime García Añoveros. Interpretación del Derecho Financiero y Tributario. La asignatura de

- Derecho Financiero y Tributario en los nuevos planes de estudio. Doc. núm. 12/2011, IEF, Madrid (2011).
- J. Martín López. Competencia Fiscal Perjudicial y Ayudas de Estado en la UE. Tirant lo Blanch, Valencia (2006).
- J. Zornoza Pérez. La problemática expansión del “Soft Law”: un análisis desde el derecho tributario”, trabajo expuesto en el marco de un Seminario UAM-Carlos III Madrid celebrado en marzo de 2011, ejemplar mecanografiado.
- J.M. Calderón Carrero. Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero “bifronte” o “dual”? CREDF. núm. 132 (2006).
- L. Martín Santana. El concepto de establecimiento permanente al hilo de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de marzo de 2012 (CASO DELL). Quincena Fiscal, núm.18/2013.
- M.A. Caamaño Anido y J.M. Calderón Carrero. Globalización económica y poder tributario: Hacia un nuevo Derecho Tributario. CREDF. Núm. 114 (2002).
- P. Lampreave Márquez. El soft law y sus implicaciones en la política fiscal de la UE. VII Jornada metodológica de derecho financiero y tributario Jaime García Añoveros. Interpretación del Derecho Financiero y Tributario. La asignatura de Derecho Financiero y Tributario en los nuevos planes de estudio, Doc. núm. 12, 2011, IEF, Madrid (2011).
- R. Alonso García. El soft law comunitario, RAP, núm. 154 (2001).
- R. Bernhart. Las fuentes del Derecho Comunitario: La “Constitución de las Comunidades. Treinta años de Derecho Comunitario. Oficina de Publicaciones de las Comunidades Europeas, (1984).
- S. Rodríguez Losada. Interpretación dinámica de los convenios para evitar la doble imposición en relación con las rentas de artistas y deportistas. Revista Jurídica del Deporte núm.35/ (2012).

