

# AVANCE Técnico

División de Asesoría Tributaria & Legal.  
16 Junio 2020, No. 10.

## Esas dos palabras que pudieran construir una intención en materia tributaria en tiempos de pandemia y postpandemia: **SOFT LAW.**

El proceso de formación del Derecho Positivo en cada país, es distinto; entendamos solo como punto inicial, para el que no está acostumbrado al manejo de estos términos, que este Derecho, está referido al Derecho escrito.

En el caso venezolano, el artículo 202 Constitucional y siguientes, regulan lo que es el proceso “*de la formación de las leyes*”.

De la lectura del texto Constitucional, se desprenden muchas cosas, pero una de ellas, y es a la cual queremos hacer mención es que, solo la Constitución obliga, y el ordenamiento jurídico venezolano que tienen base en ella; dicho de otra manera, lo que ocurra fuera de nuestro ámbito territorial, hecha excepción de los tratados suscritos en materia de Derechos Humanos, no puede considerarse Ley dentro de nuestro territorio.

Si partimos de esta premisa, y entendemos que si ya es complicada en muchas ocasiones, la aplicación del Derecho propio o doméstico, y en la gran mayoría de los casos, la Ley no satisface a todos los afectados por ella (*dura lex, sed lex*), imaginemos lo exigente que puede resultar la tarea de poner de acuerdo a dos o mas jurisdicciones para crear un “Derecho” común que afecte, regule o favorezca, las actividades que puedan involucrar a una o la otra.

Claro está, hay procesos que se gestan y derivan en que al final del día, crean obligación entre estas jurisdicciones y que en tanto se mantengan comprometidas, pues eso representa obligación a cumplir entre ellas, estaríamos en este caso en presencia de los llamados “acuerdos”.

Si quisiéramos ampliar un poco el significado de los “acuerdos”, podríamos decir que, cualquier forma de acuerdo

involucra dos (2) o más partes diferentes (individuos, grupos o agencias) que, tomando un compromiso para un cierto curso de acción, piensan en algún beneficio común a todas las partes involucradas; desarrollarlo y realizarlo requiere confianza y cooperación, así como construir una relación positiva entre “Las Partes”.

Estos Acuerdos, pueden adoptar distintas formas, comenzando por un Tratado, y pasando por un Convenio, Pacto, Acuerdo propiamente dicho, Alianza, Organización, hasta llegar entre otros, a un Protocolo.

Estos son, los términos comúnmente utilizados en diversos casos para designar aquello que constituye, fundamentalmente, una vinculación internacional basada sobre un acuerdo de voluntades entre Estados u otros sujetos de Derecho internacional que implica, a la vez, obligatoriedad para las Partes.

Ahora bien, en materia tributaria, y específicamente en el campo internacional, en tiempo relativamente reciente, se ha venido acentuando el empleo de dos palabras para con ello tratar de conceptualizar una situación que se presenta entre dos o más jurisdicciones que se ven emparentadas por el quehacer de la materia: SOFT LAW.

La expresión Soft Law se introdujo dentro de la terminología jurídica internacional por Lord McNair, jurista británico y primer presidente de la Corte Europea de Derechos Humanos. Lo empleó para referirse a los “principios operativos abstractos” que eran usados en la



interpretación judicial a los que quería abarcar como enunciados normativos.

Así, la expresión quería referirse a enunciados formulados como principios abstractos que en algún sentido se volvían operativos por la vía de su aplicación judicial. y básicamente su traducción al castellano quiere decir, “Ley suave”, aunque algunos prefieren llamarlo, “Derecho blando”.

En sentido lato y con todas las reservas necesarias, podríamos incluir en esta expresión, todas las actuaciones de sujetos internacionales o de Derecho Público Internacional, que no pudiendo ser incluidas entre las fuentes normativas del Derecho Internacional formal, tampoco pueden ser concebidas como unas Non-Law (no Ley) puras y llanas. Este tema, no es simple, tiene sus visos de complejidad si se quiere.

Existen detractores de la expresión como tal (asumiremos al Soft Law como una expresión de ahora en adelante) y que en una interpretación al mejor estilo de Ulpiano, señalan que el reconocimiento formal de esta expresión referida, puede llevar a la peligrosa creación de una categoría intermedia de normativa

internacional que iría desde Non-Law, llegando al Soft Law. Se encontraría en el extremo opuesto al *ius cogens*, (reducido grupo normativo que se impone a la voluntad de los Estados). En el caso del Soft Law resultaría aún más difícil su identificación. Muchos tratadistas, siendo mas salomónicos señalan que al explicar el sentido con el que se utiliza la expresión Soft Law, se diga que hace referencia a las recomendaciones que llevan a cabo las Organizaciones Internacionales, y que pueden ser acatadas o no por sus suscriptores en tanto no constituyan obligación. En esta fase, ya estaríamos pisando incluso el terreno, de la moral, lo conveniente, lo necesario, los principios y los valores.

Otros tratadistas prefieren aún ser más ortodoxos y refieren que se entienda como Soft Law, a "(...) la suma de los instrumentos jurídicos que, con ocasión de la celebración internacional de un tratado internacional, nos sirven como interpretación de la voluntad de las partes", o, "los actos o conductas de los Estados que nos develan posibles futuros compromisos jurídicos internacionales o ámbitos de especial referencia para el ordenamiento internacional".



El Soft Law analizado, y deslastrado de cualquier juicio de valor anticipado, podemos decir que tiene algunos aspectos positivos que deben ser empleados, 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 ha podido materializarse en el campo del Derecho Positivo.

En muchas ocasiones, no queda más remedio que optar por un acercamiento vía Soft Law a la espera de mejor ocasión que permita formalizar el acuerdo esperado o necesaria, bajo el paraguas de una mayor formalidad de Derecho.

No obstante, otras veces, por el contrario, el Soft Law es un instrumento adecuado para explorar posiciones de cara a una futura postura en común, o en bloque (una entrada por ejemplo, a un acuerdo sub-regional, etc.).

Sin embargo, la mayor preocupación de muchos, es que se corre el peligro de que el Soft Law siendo empleado con cierto libertinaje, acabe ocupando un espacio reservado solo para normas vinculantes o de obligatorio seguimiento. A decir de esto, los principios estandartes del Derecho Tributario podrían verse postergados o relegados e incluso, llegar a desconocerse con relativa intensidad y frecuencia de seguir las cosas por ese camino.

En la actualidad, dos de los aspectos más icónicos o constituidos como referentes en

el debate sobre las normas de Soft Law que tienen aplicación práctica en el día a día entre las jurisdicciones, estarían dados por las referidas a los “Modelos de Convenios para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal”, y las “Directrices sobre Precios de Transferencia o sobre competencia fiscal perniciosa”, ambas dictadas por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE en castellano, u OECD en inglés).

Para entender de qué estamos hablando, es prudente recordar qué es la OCDE.

La OCDE, es un Organismo Internacional de carácter intergubernamental del que forman parte 37 países miembros; fue creada en 1960 con sede en París, para dar continuidad y consolidar el trabajo realizado por la antigua Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) que se había constituido para canalizar la implementación del Plan Marshall. Sustituyó a ésta en la tarea de impulsar la reconstrucción y el desarrollo en el continente tras la Segunda Guerra Mundial. En forma característica entendamos entonces 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.

Podemos decir igualmente, que la OCDE es una Organización Internacional que intenta ofrecer herramientas útiles para la adopción de instrumentos normativos internacionales en el campo fiscal, mas no los impone, porque ni trata de hacerlo, ni puede hacerlo.

Debe tenerse presente que en el desarrollo de esta función, la OCDE está sometida a una serie de limitaciones que inciden claramente en 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, u otras directrices, no podamos sino afirmar su incapacidad absoluta para que de ella emane algún tipo de norma jurídica o criterio interpretativo vinculante distintos de los adoptados por los propios Estados sobre la base de su propia soberanía. Esta, solo sugiere, más no exige, ni impone.(\*)



(\*) 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., IEF, Madrid, 2011, pág. 454.



Ahora bien, como podría el Derecho Positivo de una jurisdicción, emparentarse con el Soft Law, caso específico, OCDE?.

Vemos un notable ejemplo de tiempo reciente, tomado del Derecho Español.

En la reforma sufrida por Ley del Impuesto sobre Sociedades, que entró en vigencia el 1ro de enero de 2015, entre las principales novedades que introdujo, en relación con la normativa anterior, se encuentra la relativa a las “operaciones vinculadas”.

Destaca la Exposición de Motivos que *“(…) 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 (…)”.*



Esto aunque resulta novedoso, ya tenía un

antecedente en la Reforma a la Ley 36/2006 del 29 de diciembre que contiene medidas para la prevención del fraude fiscal, y en esta, 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”.*

Como se infiere entonces, lo indicado, muestra un acercamiento definitivo entre la legislación local, con el Soft Law para que pase a constituir una fuente referencial y necesaria a nivel de parámetros y directrices.

Ahora bien, todo lo comentado previamente, tiene un juego claro dentro de lo complicado, en un mundo globalizado que opera en condiciones normales; pero qué pasa, cuando ese mundo globalizado, con innumerables operaciones transfronterizas, en el cual, las personas naturales o jurídicas de distintas jurisdicciones, hacen vida tributaria en otras, y con ello producen una enmarañada relación económica, en la cual suelen intervenir los Convenios para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal (TDI) y, de pronto se genera esta consecuencia en materia de Precios de Transferencia (PT), por ejemplo?.

Entendamos en principio que los TDI, generan obligación entre quienes lo suscriben, pero están anclados sobre lo que era el escenario presente al momento de su adopción; pero qué ocurre, si ese

escenario cambió al de hoy? Imaginemos solo por mencionar como ejemplos, lo siguiente:

- a) Qué ocurrirá en el caso de la Persona Natural que siendo Nacional de una jurisdicción, no tenía previsto ser residente de otra, pero la pandemia le obligó a permanecer en el lugar convirtiéndole entonces en Residente, pero en un escenario en el cual, no era su intención original?. Como queda su tributación? Cómo quedan los intereses recaudatorios de la Administración Tributaria de su país de origen que era en donde se esperaba se produjera el fuerte del pago de su impuesto del período?
- b) Qué deberá esperarse en el caso de una persona jurídica que tiene operaciones en una jurisdicción, y adquiere insumos de su casa matriz en el exterior, y ahora con la pandemia y el cierre temporal de sus actividades se vea obligada a incurrir tal vez en el pago de unos inventarios a un valor mayor, si su entidad vinculada se vio afectada desde el punto de vista económico, mientras que, las entidades que conforman la base de sus comparables en materia de PT, no tuvieron necesidad de incrementar sus precios por la razón que fuera?
- c) Qué hacer en el caso de que el pasivo originalmente contraído por una compañía con su parte vinculada en el exterior como producto de su operación comercial promedio, no haya sido honrado en el tiempo estimado a consecuencia del intervalo de

paralización producto de la pandemia y, ahora la entidad foránea quisiera generar mayor cobro de intereses por la “mora” en el pago y ello haga salir el monto de intereses, fuera de los parámetros de la capitalización delgada (thin capitalization)?.

Con lo expuesto, solo hemos querido mencionar, que si bien los TDI constituyen obligación entre las partes, lo que está actualmente ocurriendo a nivel de las operaciones transfronterizas, no está regulado por estos por ser inédito, novedoso, no previsto, y llegado entonces el momento de tener que tomar una decisión sobre una situación no contemplada o con una variante inesperada en todo lo que ha acontecido, qué deberán hacer las Administraciones Tributarias de cada uno de los suscriptores del TDI? Resolver de mutuo acuerdo?. Qué ocurrirá en materia de Precios de Transferencia? Resolver de mutuo acuerdo?

Es aquí en donde entonces nos preguntamos, si esta será la oportunidad que abrirá el espacio a una necesaria adopción del Soft Law venido de la OCDE como una suerte de “obligada exigencia” para poder solventar las situaciones comentadas? No sería con ello, darle reconocimiento de Hard Law? Sin duda, no es simple de responder.

Antonio Dugarte Lobo.  
Socio División de Asesoría Tributaria & Legal.

