

EL DERECHO TRIBUTARIO NACIONAL FRENTE A LA NORMATIVA INTERNACIONAL FISCAL: EL *SOFT LAW*

Marco César GARCÍA BUENO*

SUMARIO: I. *Los sistemas tributarios nacionales frente a la globalización.* II. *Límites al poder tributario de los estados, en una órbita internacional.* III. *El sistema de fuentes del derecho internacional tributario: un nuevo contexto.* IV. *El soft law.* V. *El soft law en la Unión Europea.* VI. *Los modelos de convenios para evitar la doble tributación internacional, como derecho interno; los comentarios y las resoluciones.* VII. *La colaboración administrativa gestada a través de normas de soft law.* VIII. *Bibliografía.*

I. LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS NACIONALES FRENTE A LA GLOBALIZACIÓN

Los Estados nacionales, ante el frenesí despertado por la globalización, han limitado y restringido, de hecho, sus potestades normativas tributarias. Cada sistema fiscal está siendo alterado no solo respecto a la naturaleza de los impuestos que lo contienen, sino también en cuanto a los esquemas de estímulos fiscales, acceso a la información y procedimientos de gestión, motivados por facto-

* Abogado, profesor e investigador de tiempo completo en la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Sinaloa. El presente texto ha sido financiado en su elaboración por el Programa de Mejoramiento de Profesores (Promep).

res exclusivamente externos. La globalización promueve y exige la homogenización de las normas,¹ gestando el desarrollo de los cambios impositivos de acuerdo con necesidades delimitadas en el exterior de cada nación por organismos internacionales no gubernamentales, donde los intereses de la población global quedan sin representación. La imposición a la que se sujetan a las empresas multinacionales se ubica en total ventaja respecto a la tributación a la que está afecto cada uno de los ciudadanos de cualquier país. Las bases imponibles determinadas a los grandes grupos económicos son erosionadas para motivar el desarrollo de un mercado internacional en auge; en cambio, los ciudadanos quedan afectos a altas cargas impositivas, que permiten la viabilidad de los presupuestos estatales. La verdadera riqueza imponible se oculta. Todo ello supone la creación de una normatividad —sin que pueda declararse derecho— no vinculante, pero con efectos jurídicos, que marcan el rumbo impositivo en un panorama global.²

Los actuales cambios tecnológicos, económicos, comerciales y políticos en un escenario global han provocado la necesidad de implementar normas con efectos en contextos más amplios que los regulados por una normativa nacional. Así, el derecho nacional resulta insuficiente para dirigir conflictos que acontecen en

¹ Para un estudio interesante véase McLure, Jr, Charles E., “Método legislativo, judicial, de *soft law* y cooperativo para armonizar los impuestos sobre sociedades en los Estados Unidos y en la Unión Europea”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 136, 2007, pp. 845-943.

² Sobre el tema véase Caamaño Anido, M. A. y Calderón Carrero, J. M., “Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario?”, *Revista Española de Derecho Financiero y Tributario*, núm. 114, 2002; López Martín, Ana Gema, “El derecho internacional en el marco de una sociedad globalizada. Tendencias y perspectivas”, *Revista Española de Relaciones Internacionales*, núm. 1; Remiro Brotóns, Antonio, “Desvertebración del derecho internacional en la sociedad globalizada”, *Cursos Euro Mediterráneos Bancaja de Derecho Internacional*, Tirant lo Blanch, 2002; Calderón Carrero, José Manuel, “La globalización económica y sus implicaciones para el derecho financiero y tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario internacionalizado o globalizado?”, *VII Congreso de Academias Jurídicas y Sociales de Iberoamérica y Filipinas*, Real Academia Gallega de Jurisprudencia y Legislación, 2010.

entornos regionales internacionales. Los órganos legislativos nacionales son inoperantes en su intento por reglar situaciones no exclusivas de su entorno, que se amplían a espacios internacionales. Este tipo de cambios, inducidos por el mercado y el acontecer global, son aceptados e impuestos en lo individual por cada Estado, al buscar adentrarse en la vorágine de beneficios que con ellos se ofrecen. Se disminuyen así las cargas fiscales que inciden sobre las rentas de capital, como también de aquellas otras de contenido volátil; pero, en consecuencia, se incrementa injustamente el tratamiento fiscal de los rendimientos provenientes del trabajo, y se grava con mayor fuerza el consumo. La información fiscal tiende a compartirse entre los diversos Estados, para finalmente coadyuvar en la gestión de las diversas autoridades administrativas.

El actual sistema legislativo se encuentra en crisis. El torrente de cambios provocados por necesidades y conflictos globales destaca la ineficaz aplicación de normas nacionales a la solución de conflictos globales. Es imposible para los Estados establecer nuevos impuestos sobre acontecimientos que devienen de criterios de riqueza externos. La inmediatez es una característica que demarca las actuales sociedades humanas. Todo se busca resolver de manera inmediata. Para ello es necesario contar con normas que se antepongan al conflicto en un escenario global. Ello ha exigido —defiende Sarmiento— que todo legislador se convierta en una máquina hacedora de leyes, donde el contenido resulta superado por las urgencias sociales. Se legisla así en el cauce voraz y rápido de los acontecimientos, sin poder resolver la problemática presente, pues muta día a día. La norma es insuficiente.³ Se demanda, por tanto, una respuesta efectiva para solucionar el conflicto en el que están inmersos los órganos legislativos nacionales, la cual no se encuentra en el derecho visto de manera tradicional, ni en la actuación del Poder Ejecutivo.

³ *El soft law administrativo. Un estudio de los efectos jurídicos de las normas no vinculantes de la administración*, Navarra, Thomson-Civitas, 2008, pp. 36 y ss.

La administración hacendaria se ha investido de la facultad para crear una amplia cantidad de normas fiscales, muchas veces de carácter reglamentario, y ve surgir otras de contenido más laxo, carentes de un elemento vinculante, donde incluso participa en su formación la iniciativa privada. Esta normatividad supera la actividad legislativa. Se impulsa así al Poder Ejecutivo, y con él a la administración fiscal, para adjudicarse amplias facultades discrecionales en su actuar. Quienes han seguido los acontecimientos jurídicos y políticos de los últimos años han sido testigos de la transformación de las instituciones jurídicas, y, en el decir de Ferrajoli, de su desconstitucionalización.⁴ Tanto el Poder Legislativo como el Judicial han percibido la merma de sus funciones y objetivos; se da mayor fuerza al Poder Ejecutivo, que suele ser controlado por un partido político. La crisis constitucional irrumpió en una crisis legislativa, motivada por un remedo de sistema democrático, donde las decisiones importantes se ubican en lo más general del electorado. El derecho se erosiona en su contenido, y se da vida a otro tipo de normas de mayor trascendencia: el *soft law*. “En esta situación de abandono la función legislativa del parlamento se va mermando hasta convertirlo en una especie de debate, donde poco se decide pues todo está decidido ya”.⁵

La rapidez con la que el mundo se mueve nos ofrece un contexto diferente. Tanto el legislador como la administración buscan en la inmediatez la vía para ofrecer soluciones. Se genera que nuestras instituciones huyan de la problemática que les re-

⁴ Ferrajoli, Luigi, *Poderes salvajes. La crisis de la democracia constitucional*, Madrid, Trotta, 2011.

⁵ Sarmiento, *El soft law administrativo*, cit., p. 35, quien agrega: “Ante la necesidad de coordinar una distribución compleja de poder, unida a una ordenación social contingente y plural, el Estado y en especial la administración comienza a hacer uso de actos e instrumentos atípicos de regulación. Normas sin carácter obligatorio que permiten la integración de todos los actores participes de la realidad política y social, sin que sus disposiciones generen una respuesta desde las instancias jurisdiccionales, ni administrativas. Se trata, pues, de técnicas atípicas que permiten afrontar la nueva complejidad política y social, y que en esta obra reciben el nombre de *soft law*”, p. 50.

sulta difícil solucionar, ante el ímpetu avasallador de la realidad. Incluso, muchas veces la solución no está al interior de nuestras instituciones, por lo cual se incursiona en la esfera internacional.

Los principios tradicionales de justicia tributaria, equidad y capacidad contributiva son inoperantes en esta nueva era de la tributación. Las nuevas fuentes del derecho tributario, en un ámbito internacional con repercusión nacional, se consolidan con principios distintos a los de corte clásico: no discriminación, trato de la nación más favorecida, entre otros.⁶ Las principales desavenencias para entender un sistema fiscal tradicional se centran en la participación de órganos legislativos actuando bajo la égida del principio de reserva de ley. En cambio, la nueva ruta de corte internacional transita por la formación de normas creadas por organismos internacionales carentes de representación. Tales instituciones, a través de resoluciones, modelos, directivas, criterios, y demás fuentes normativas no vinculantes, sientan las bases de un nuevo sistema tributario global, pero no necesariamente apegado a las necesidades de la población de cada nación, y con la imposibilidad de que tales normas sean utilizadas en la esfera jurisdiccional. Aun cuando estas normas no tienen fuerza vinculante, sus efectos jurídicos son muy amplios, y representan criterios de gran exigencia.

Así, existen organismos de corte internacional que entregan a la vida jurídica de los Estados contratantes o no contratantes, normas no vinculantes —vistas como *lege ferenda*—, pero de forzosa aplicación por compromisos contraídos a través de tratados y convenios internacionales, o por la propia importancia global del organismo que las expide, constituyéndose como nuevas directivas del quehacer impositivo nacional. La discusión de las reformas fiscales por los órganos legislativos internos, en consecuen-

⁶ Respecto del tema véase López Espadafor, Carlos María, *Principios básicos de fiscalidad internacional*, Madrid, Marcial Pons, 2010; Rohatgi, Roy, *Principios básicos de tributación internacional*, Bogotá, Legis 2008; Taveira Torres, Heleno, “El principio de no discriminación tributaria”, en Godoy F., Juan Pablo, *Estudios de derecho internacional tributario. Los convenios de doble imposición*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2008, pp. 451-487; Santa-Bárbara Rupérez, Jesús, *La no discriminación fiscal*, Madrid, Edersa, 2001.

cia, no está justamente centrada en una problemática nacional de corte económico, social, cultural, familiar, e incluso de política interior, pues se obliga a los países miembros o no miembros de organismos internacionales a cumplir las reglas, directrices, códigos de conducta y demás, para reformar su legislación fiscal interna de manera homogénea a los parámetros globales, que no son los que la población nacional requiere.⁷ Para cualquier Estado resulta sumamente difícil incumplir con tales directivas o normas, puesto que se ubican en contra de los criterios internacionales, con serias consecuencias para su desarrollo económico y social.

El mundo como se conoce hoy en día facilita que las economías dependan unas de otras, y que los factores políticos, sociales, tecnológicos y culturales de cada Estado queden íntimamente relacionados, considerando la necesidad de implementar normas con efectos externos a las fronteras de cualquier país. El derecho nacional resulta exiguo para regular conflictos que devienen de factores globales. Los órganos legislativos nacionales son inoperantes para regular situaciones no exclusivas de su entorno, por lo cual se aceptan las reglas, directrices, acuerdos, comentarios, resoluciones y demás criterios que demarcan una política económica, un sistema fiscal, un tipo de impuestos, por señalar algunos.

Tanto la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) como otras instituciones internacionales⁸

⁷ Ciertamente, 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 las *back door rules*, 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 (*black list*), sanciones económicas, obstaculización de las operaciones con el país incumplido por parte de un bloque de países que establecen la legislación para tal efecto (*v. gr.* “contramedidas” fiscales como la propuesta por el Comité Fiscal OCDE en relación con los países que figuran en su lista negra), o simplemente la suspensión de los pagos de un crédito internacional”. Véase Caamaño Anido, M. A. y Calderón Carrero, J. M., *Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario?*, cit., pp. 262 y 263.

⁸ Nos referimos a la Organización de las Naciones Unidas (ONU), al Banco Mundial (BM), al Fondo Monetario Internacional (FMI), entre otras.

consideran pertinente establecer un plano de coordinación respecto de las políticas fiscales internacionales. La búsqueda se agrupa en coordinar la estructura de los impuestos que gravan la renta, así como el consumo. Una decisión de este calibre pasa por la ruptura del sistema tradicional de impuestos, creado al interior de los órganos legislativos nacionales, y sobre todo con los principios de justicia impositiva tradicional contenidos en las Constituciones de cada Estado que suelen ser afectados en su soberanía.

El nivel de cambio que acontece a nivel internacional provoca la necesidad de resolver problemas de forma inmediata. El legislador, para poder seguir el rumbo de los acontecimientos, crea normas rápidas, sin importar su contenido. La turbulencia de los acontecimientos internacionales impide el análisis de la verdadera problemática local, que se transforma en el día a día. No es posible su continuidad. Y mucho menos regulación nacional que solucione cada uno de los acontecimientos. El sistema resulta inoperante. La necesidad de leyes suele ser llenada con otro tipo de normas no vinculantes, a las que de hecho se les delega cumplir con la función del legislador; se conocen como *soft law*. “La fragilidad del legislador y sus consecuencias en el derecho, tal y como se acaba de apuntar, constituyen una vertiente del *soft law*”.⁹

El *soft law*, visto desde la óptica de actuación del derecho tributario, surge de la necesidad de los Estados por establecer nuevos instrumentos reguladores de una realidad impositiva, que no ha sido normada por el derecho tradicional. La crisis parlamentaria —observa Daniel Sarmiento—, así como una desluciente actuación de un poder judicial en sus potestades, son una razón de la cada vez mayor extendida creación de normas no vinculantes.¹⁰

⁹ Sarmiento, Daniel, *El soft law administrativo, cit.*, pp. 39 y ss.

¹⁰ “La aparición del *soft law* no solo es el resultado de un poder judicial del que se desconfía y un legislador con crisis de identidad. El ejecutivo ha contribuido, quizás de la forma más decisiva de todas, a la proliferación de actos e instrumentos normativos de naturaleza jurídica indeterminada. A fin de cuentas, la gran protagonista del panorama normativo de la modernidad es la ad-

En el ámbito fiscal es la administración hacendaria la que contribuye a la elaboración de una amplia cantidad de normas fiscales, muchas veces de carácter reglamentario, normas que por mucho superan la actividad legislativa. Todo ello ha provocado que las autoridades jurisdiccionales, así como las autoridades fiscales, se invistan de un amplio margen de discrecionalidad en su actuación, aplicando normas de contenido dúctil. El amplio papel del que se han conferido las autoridades fiscales, como parte del Poder Ejecutivo, ha generado que ante su incapacidad de actuar muchas de sus funciones sean realizadas por la iniciativa privada, que busca regular el sector público.

II. LÍMITES AL PODER TRIBUTARIO DE LOS ESTADOS, EN UNA ÓRBITA INTERNACIONAL

Los Estados no tienen la libertad de decidir cuál será su sistema tributario. El mercado internacional global, a través de los organismos internacionales, impone límites específicos a los órganos legislativos nacionales. Si bien es cierto que los principios de justicia tributaria tradicionales exigen gravar la riqueza donde se encuentra, también lo es que los órganos nacionales han perdido la libertad de hacerlo. Las rentas de capital, caracterizadas por su volatilidad, y los rendimientos empresariales, tienden a ser desgravados. Dada su movilidad, y en interés por la inversión, se busca el mejor escenario impositivo para su radicación. Así, no importa el alto nivel de capacidad contributiva expresado, pues los Estados compiten por mostrar los mejores escenarios para una imposición atenuada, con el fin de que ciertos rendimientos sean tratados con un bajo o nulo nivel de imposición. Al reducir los tipos de gravamen sobre los rendimientos provenientes del capital se buscan otras fuentes de riqueza para receptar la car-

ministración, con una incapacidad incomparable de fabricación reglamentaria, que desbanca con creces la actividad legislativa del parlamento". Sarmiento, Daniel, *ibidem*, p. 44.

ga tributaria, con lo cual la fuerza impositiva suele trasladarse a aquella otra riqueza proveniente del trabajo.

Las reglas y principios que perviven en cada sistema fiscal nacional, configurados en un contexto que no es el actual —como consecuencia de la internalización o globalización de la economía— no pueden hacer frente a las situaciones que exige la interdependencia económica de las naciones del orbe. Antes, y no muy atrás en nuestro tiempo, el comercio se desarrollaba en un esquema cotidiano de productos y servicios tangibles entre Estados que en su independencia buscaban proteger su economía; los flujos de capital eran lentos, lo cual impedía la movilidad de capitales con la celeridad que acontece actualmente; los sistemas de baja imposición eran escenarios remotos y con poca importancia; los Estados construían sistemas fiscales de acuerdo con sus circunstancias internas; los factores externos eran poco más que descartables. Todo ello ha cambiado.

Hoy día cada país participa activamente en el juego de la mundialización. Se incentiva el interés de los grandes consorcios económicos fomentando la competitividad internacional para captar una mayor inversión extranjera, mediante la implementación de sistemas benignos de tributación; se otorgan amplios beneficios fiscales —*privilegios*— a la inversión y a la investigación de empresas transnacionales, para finalmente facilitar que sus rendimientos sean desgravados.

La justicia y la equidad pasan a ser valores desecharables. Surge una doble moral: la utilizada para determinar duramente la carga tributaria de la población en general, y aquella otra que justifica un sistema tributario diferente, más blando, para los fuertes rendimientos generados en un terreno internacional. Se desgrava la riqueza proveniente del capital, y se afectan impositivamente los escasos rendimientos que devienen del trabajo. Es claro, el entorno mundial, y, en consecuencia, los nacionales, han cambiado. No podemos continuar gestando sistemas tributarios con esquemas normativos tradicionales que no cumplen con cometidos de tiempos pasados. ¿Cuál es la solución? ¿Está acaso en

la implementación del *soft law*? Creemos que no, por lo menos no como ahora se desarrolla. ¿Estamos en la antesala de un gobierno mundial que no vemos? Los Estados no solo imponen sus propios límites al ejercicio de su potestad de imperio, sino también negocian en el escenario internacional esos límites, a través de la celebración de tratados internacionales. Así, al crearse instituciones como la OCDE, los Estados miembros y no miembros adoptan posiciones fiscales comunes, limitando su soberanía fiscal en aras de la armonización.¹¹

III. EL SISTEMA DE FUENTES DEL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO: UN NUEVO CONTEXTO

La creación de leyes fiscales en México está limitada por la existencia de una serie de principios tradicionales de orden constitucional, donde la reserva de ley es el único medio para exteriorizar las contribuciones. El sistema tradicional de fuentes del derecho tributario exige que el impuesto o la contribución en general tengan como única vía de manifestación la ley, y que esta se ajuste a los lineamientos del principio de capacidad contributiva. Empero, el *soft law* como derecho dúctil, blando, incierto —*lex imperfecta*, dirían los romanos—, es una realidad de nuestro sistema jurídico que incumple con tales cometidos. Aun cuando son normas inciertas, no vinculantes, tienen una amplia repercusión en el sistema tradicional de fuentes del derecho. La función desplegada para este tipo de normas implica la emisión de recomendaciones, criterios, directrices, códigos de conducta, con una contundente fuerza jurídica considerando el órgano del cual emanen. Así, los modelos de convenio para evitar la doble tributación internacional, creados por la ONU y la OCDE; las directrices sobre precios de transferencia; aquellas otras direc-

¹¹ Este tema puede verse en Bokobo Moiche, Susana, “La globalización y el derecho tributario: una aproximación”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 9, 2005, pp. 100 y ss.

trices sobre competencia fiscal perniciosa; las recomendaciones en materia de antiblanqueo de dinero; las directrices utilizadas por el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional para negociar el otorgamiento de créditos, son claros ejemplos de *soft law*, pues en todos estos casos los Estados contratantes y los no contratantes se ven en la necesidad de aplicar tales normas, ante la posibilidad de ser considerados Estados no gratos para estas instituciones.¹²

Antes de incidir en las nuevas fuentes normativas de las que se nutre el derecho tributario internacional es importante resaltar aquellas otras fuentes generales del derecho de gentes. Para ello es oportuno incidir en el contenido del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, en cuanto su artículo 38 dispone que toda controversia internacional sometida a ese órgano debe resolverse conforme a las convenciones internacionales, a los principios generales de derecho, al igual que a las decisiones de índole judicial y a la doctrina. A través de este precepto se concibe una realidad tradicional de las fuentes del derecho, donde no encuentra espacio la figura del *soft law*. Aun cuando es claro que este último tipo de normas poseen una nítida injerencia en el ámbito jurídico nacional, la realidad supera el contenido del artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, puesto que los organismos internacionales emiten normas, directrices y principios, entre otros, que buscan regular lo que el derecho internacional

¹² En el ámbito fiscal los organismos fiscales internacionales emiten una serie de normas, directrices y acuerdos, con carácter no vinculante, pero que tienen una amplia importancia para los países que se ven obligados a acatarlas. La realidad impositiva de cualquier país está relacionada con la realidad económica y comercial que se vive en el orbe. Resulta imposible a cualquier Estado satisfacer o resolver a través de su derecho interno una problemática que traspasa sus problemas. Es por ello que adoptan normas flexibles emitidas por esas instituciones internacionales. Su legitimidad no se cuestiona aun cuando no provengan de órganos legislativos. Estamos en presencia de normas no obligatorias, las cuales suelen ser más especializadas que el derecho interno, pero no por ello más justas en tanto no se ajustan a los principios tradicionales de justicia tributaria.

no logra hacer,¹³ y que logran tener mayor fuerza que cualquier otra norma de carácter internacional.

El derecho internacional como tal no está compuesto por un orden normativo cerrado, sustentado exclusivamente en tratados y convenios internacionales. Las circunstancias en las cuales se construye el derecho de gentes ha variado respecto a la concepción tradicional.¹⁴ El Estatuto de la Corte Internacional de Justicia ha sido considerado como el ordenamiento que dispone las fuentes de las que se nutre el derecho internacional. Este ordenamiento, sin embargo, no alude a aquellas otras normas no vinculantes que generan amplios efectos jurídicos, con acomodo en el escenario internacional y que es importante regular. Nos referimos al *soft law*, derecho dúctil, blando, incierto, creado sin representación parlamentaria, pero que participa en la amplia gama de decisiones tomadas por un Estado. Son normas que por su naturaleza carecen de una verdadera eficacia jurídica, pero su origen las predispone a generar amplias consecuencias de derecho.

Las características que resaltan de este tipo de normas inician por la ausencia de obligatoriedad, pues aun cuando tienen claros efectos jurídicos no pueden ser invocadas, a su vez, en su ilegalidad, al carecer de ella. Son emitidas por organismos internacionales sin facultad para dictarlas, y sin la representación de los diversos sectores de la población o del Estado. Son normas

¹³ "... El *soft law* —agrega Alarcón García, Gloria— por tanto, no debe definirse como lo opuesto al *hard law* sino que, dado que este se mueve en 'zonas grises', se podría definir como 'el ámbito en el que se transforma la norma social en norma jurídica, un acto de transformación y consagración que culmina el proceso de creación de lo jurídico'. (...) en el ámbito internacional puede agruparse en cuatro grandes categorías: 1. Las resoluciones no obligatorias de los organismos internacionales; 2. Las resoluciones de actores no estatales; 3. Los acuerdos interestatales no normativos; 4 El *soft law* material". Véase "El *soft law* y nuestro sistema de fuentes", *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 28, 2002, p. 281.

¹⁴ Todo Estado a través de su órgano legislativo o parlamento, apegado a sus circunstancias económicas, político-sociales y culturales, intenta definir la riqueza susceptible de imposición, creando el derecho tributario nacional. Este derecho queda estrechamente ligado al concepto de soberanía fiscal, donde solo el Estado es competente para ejercerlo en un ámbito territorial.

no exigibles en las relaciones internacionales, aun cuando son emitidas por organismos internacionales.¹⁵ Pudiera pensarse, por lo escrito, que la no aplicación de estas normas no provoca consecuencias legales, en cuanto a la imposición de sanciones formales; empero, el no advertir su importancia y aplicación concibe consecuencias para los Estados que las ignoran. Suele ocurrir que el *soft law* —visto como derecho incierto— se convierte en la antesala de lo que habrá de tipificarse como el derecho en su más nítida expresión.

El uso y abuso del *soft law* ha llevado a los sistemas fiscales a contener en su legislación, contribuciones y figuras que solo satisfacen intereses globales y del mercado, en claro detrimento de los intereses de la población. La riqueza que suele ser sometida a la actuación de los impuestos no es la de mayor envergadura, pues se desgrava la movilidad del capital, buscando crear sistemas que apoyan la inversión internacional de los fuertes grupos internacionales. En consecuencia, el legislador nacional tiende a gravar con mayor fuerza los rendimientos provenientes del trabajo, y los actos y operaciones que devienen del consumo. Las nuevas reglas olvidan los principios tradicionales de justicia y se ajustan a estrictos postulados de política económica internacional. Instituciones como la OCDE imponen modelos de convenio para evitar la doble tributación internacional, en un afán de homogeneizar los sistemas fiscales, evitar la competencia fiscal perniciosa o sistematizar el tratamiento de los precios de transferencia. Es claro que el mundo, tal y como se moviliza, exige la existencia de un fuerte derecho internacional que pueda regular los escenarios que se plantean fuera de las fronteras territoriales de todo país,

¹⁵ Falcón y Tella, y Pulido Guerra, *Derecho fiscal internacional*, Marcial Pons, 2010, p. 34. Agregan: “A esta categoría son reconducibles algunos documentos aprobados por organizaciones internacionales, que guían la actuación de dichas organizaciones y de sus miembros. Los propios Modelos de Convenio de doble imposición de la OCDE y de la ONU, a los que ya hemos hecho referencia, pueden servir como ejemplo. También las listas negras o grises de paraísos fiscales aprobadas en el marco de la OCDE”.

pero no corresponde a instituciones privadas como la OCDE, carente de representación, investirse de la facultad para crear normas y principios de nuevo cuño, regentes de los sistemas fiscales del orbe.

IV. EL *SOFT LAW*

La característica principal del derecho dúctil considerado como norma de auténtico contenido jurídico estriba en ser creado por órganos no representativos de la población; en muchos casos esas normas se anteponen al ordenamiento interno del país que las aplica. Los órganos legislativos nacionales se mantienen al margen de su formación. Se crean instrumentos de *soft law* para que a través de la regulación fiscal internacional se intervenga en el derecho interno de cualquier país.¹⁶

La injerencia de este derecho incierto en el mundo normativo transita —al decir de McLure— por tres escenarios importan-

¹⁶ Sobre el tema existe una amplia bibliografía. Véase Alarcón García, Gloria, “El *soft law* y nuestro sistema de fuentes”, *Cuadernos de Derecho Público*, Madrid, 28, mayo-agosto de 2006, Alonso García, Ricardo, “El *soft law* comunitario”, *Revista de Administración Pública*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 154, enero-abril de 2001; Charles E. McLure, Jr., “Métodos legislativo, judicial, de *soft law* y cooperativo para armonizar los impuestos sobre sociedades en los Estados Unidos y en la Unión Europea”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Thomson Civitas, diciembre 2007; Toro Huerta, M. I. del, “El fenómeno del *soft law* y las nuevas perspectivas del derecho internacional”, *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, vol. VI, 2006; Hierro Aníbarro, Santiago, “El *soft law* comunitario del Proyecto Nueva Empresa ¿un nuevo instrumento de armonización del derecho de sociedades?”, *Revista de Sociedades*, núm. 25, 2005; Mazuelos Bellido, A., “*Soft law*, ¿mucho ruido y pocas nueces?”, *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, núm. 8, 2004, pp. 1-40. <http://www.reci.org/index.php/revista/num8/articulos/soft-law-mucho-ruido-pocas-nueces>; Nocete Correa, Francisco José, “El diverso alcance del *soft law* como instrumento interpretativo en la fiscalidad internacional”, *Crónica Tributaria*, 1/2011, Instituto de Estudios Fiscales; Sarmiento, D., “La autoridad del derecho y la naturaleza del *soft law*”, *Cuadernos de Derecho Público*, 28, 2006, pp. 221-261, p. 223; Sarmiento, Daniel, *El soft law administrativo. Un estudio de los efectos jurídicos de las normas no vinculantes de la administración*, Thomson, Civitas, 2008.

tes. Participa, en un primer plano, en lo que podemos llamar un momento prelegislativo, en tanto la normativa dúctil colabora en la formación del derecho instituido por entes legislativos. El legislador crea leyes teniendo como referencia disposiciones de *soft law* expedidas por instituciones internacionales o nacionales, con un gran peso en su actuación. Un segundo aspecto nos traslada a considerar al *soft law* como un instrumento *post legislativo* ulterior a las leyes expedidas por los entes legislativos formales, dando mayor fuerza y convicción al derecho. Finalmente, surgen disposiciones de *soft law* que nacen de manera paralela al derecho formal, *paralegislativo*, y son consideradas una opción diferente al derecho.¹⁷

En consecuencia, el aludir a la figura del *soft law* implica señalar un tipo de disposiciones que no pueden considerarse fuente del derecho internacional tributario, por carecer de un alcance vinculante. En el contexto internacional fiscal encontramos muchas recomendaciones emitidas por organizaciones globales que suelen ser adoptadas por Estados miembros o no, pero que de igual forma les generan efectos jurídicos. Un ejemplo de ello se presenta con las recomendaciones emitidas por la OCDE, la ONU, el Banco Mundial, entre otras, que suelen convertirse en parámetros para evitar la doble tributación internacional, la elusión fiscal, y demás aspectos nocivos de la tributación.

Los órganos internacionales, considerando su fuerza y reconocimiento global, elaboran una serie de directrices, códigos de conducta, principios, catálogos, convenios, para ser implementados por los países miembros y no miembros, con el fin de conservar un *statu quo* en el contexto internacional, aun cuando vulneren los principios de justicia tradicional o la propia normatividad nacional. Un ejemplo de este tipo de normas se presenta por la adopción de modelos de convenio para evitar la doble

¹⁷ Maclure, Jr. Charles E., “Método legislativo, judicial, de *soft law* y cooperativo para armonizar los impuestos sobre sociedades en los Estados Unidos y en la Unión Europea”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 136, 2007, pp. 884 y 885.

imposición internacional expedidos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE); directivas sobre precios de transferencia; recomendaciones en materia de blanqueo de dinero; criterios para el otorgamiento de créditos internacionales, entre muchas otras. Este tipo de normas, aun cuando carecen de contenido vinculante formal, adquieren desde el punto de vista material una inusitada fuerza vinculante. Los Estados están obligados a seguirlas y aplicarlas, pues en caso contrario se ven afectas a consecuencias establecidas por las instituciones internacionales que las expiden, que van desde sanciones económicas hasta su incorporación en las denominadas listas negras (*black list*).¹⁸

El *soft law* ha propiciado el desarrollo de un derecho tributario que disminuye o desconoce totalmente los derechos de los contribuyentes. Así, los principios de contenido material tradicionales se erosionan frente a esa normativa blanda, desconociendo los derechos fundamentales de los contribuyentes. Todas esas normas adquieren naturaleza poco garantista. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico ocupa un papel importante en la formación de esta nueva normatividad fiscal de

¹⁸ “Los Estados y demás sujetos afectados por tales reglas tienen pocos medios para intervenir y participar en la elaboración de tales normas, como también poseen escasos mecanismos que permitan su control de legalidad internacional o su coerción. Probablemente este conjunto de factores haya contribuido a que las *back door rules* tengan, por un lado, un carácter cerrado, al constituir un instrumento a través del que se articule el punto de vista de los Estados miembros de la organización internacional que las elabora, y, por otro lado un enfoque marcadamente administrativo al maximizar la visión que de las diferentes cuestiones abordadas se tiene desde las administraciones de los estados miembros de la organización internacional. Estos dos caracteres no dejan de plantear graves problemas, en la medida en que el enfoque de estas normas será, generalmente, parcial, y su contenido resultará frecuentemente desequilibrado al haberse minimizado los intereses y derechos de las demás personas afectadas por las normas así elaboradas”. Véase Camañ Anido, M. A. y Calderón Carrero, J. M., “Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario?”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 114, abril-junio de 2002, p. 264.

aplicación global, pero desarrolla principios que resaltan la adopción de normas comunes para facilitar la armonización tributaria internacional, pero excluyendo la protección de los derechos de los contribuyentes. Tanto la OCDE como las demás instituciones internacionales consideran pertinente establecer un plano de coordinación respecto de las políticas fiscales llevadas al ámbito internacional.

La OCDE, la ONU, el FMI, el BM tienen una amplia e importante injerencia en el escenario mundial. La totalidad de sus recomendaciones se convierten en criterios importantes para la formación del derecho interno de cada Estado. Se piensa que en cada país las decisiones legislativas se toman considerando el análisis que se haga de un problema nacional; lo cierto es que cada una de esas decisiones están impulsadas desde el exterior, a través de normas de *soft law*. Así, las grandes instituciones internacionales expiden códigos de conducta y de gobierno apegadas a la búsqueda de un óptimo funcionamiento de la economía y del mercado, que en buena medida no satisfacen las necesidades apremiantes de la población.

El *soft law* es un instrumento normativo ubicado fuera del derecho interno, pero que cuenta con una amplia legitimidad y aplicación. La ágil respuesta de este tipo de normas facilita a las autoridades fiscales, autoridades administrativas en general, llenar lagunas normativas. Pareciera que este tipo de normas son la solución a los problemas que plantea la regionalización. Se presenta, a su vez, un lado oscuro al utilizarse normas de carácter dúctil, en tanto suelen ser emitidas por organismos o instituciones internacionales para solucionar problemas que afectan, entre otros, al mercado internacional o a las finanzas internacionales. Así, los Estados se ven compelidos a utilizar tales normas, criterios o directrices que se les señala, pero afectando con mucho los intereses de la población. Las normas de *soft law* se contraponen al derecho nacional, conocido en el argot internacional como *hard law*, pero sobre todo desconoce los principios tradicionales de la tributación. Así, aun cuando el *soft law* no es parte de un

sistema de fuentes formales del derecho internacional, lo cierto es que tiene una mayor injerencia en cualquier sistema jurídico que el propio derecho nacional. Aun cuando no son normas que puedan fungir como directrices normativas para el intérprete jurisdiccional, lo cierto es que funciona como una fuente normativa para cualquier sistema jurídico.¹⁹

Una vez entendido el contenido de la figura del *soft law*, nos resta analizar la pertinencia del vocablo en sí. Hasta ahora podemos afirmar que este tipo de normas poseen algunas características torales. No son resoluciones vinculantes, no conforman derecho, pero sí generan efectos jurídicos. Por su origen, o por la naturaleza e importancia del órgano que las emite, suelen tener una amplia fortaleza en su aplicación. Sin embargo, no constituyen una fuente del derecho internacional. La voz *law* alude a derecho, pero su proceso de conceptualización en ningún momento lo puede conceptualizar como una verdadera norma jurídica. Recuérdese que son reglas, normas, disposiciones o directrices emitidas por organismos internacionales que no están legitimadas para crear el derecho. Ahora, el que se le agrege la palabra *soft* (dúctil, blanda) no implica que podamos legitimar su uso como una verdad a medias.

V. EL *SOFT LAW* EN LA UNIÓN EUROPEA

La Unión Europea cuenta con una estructura que le permite producir normas jurídicas vinculantes. Cada uno de los Estados miembros han cedido parte de sus potestades tributarias al ámbito comunitario. El artículo 249 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea establece que el Parlamento Europeo y

¹⁹ “El *soft law* tal y como lo conocemos —manifiesta Sarmiento— en la actualidad, es una criatura del derecho internacional y, en especial, de las organizaciones internacionales, cuyas normas no siempre gozan de efectos jurídicos nítidos”. Véase el *soft law* administrativo, *cit.*, p. 75.

el Consejo, conjuntamente, el Consejo y la Comisión adoptarán reglamentos y directivas, tomarán decisiones y formularán recomendaciones, o emitirán dictámenes. Distingue, a su vez, entre cada una de esas figuras. Al reglamento se le tipifica como un ordenamiento general y obligatorio. A la directiva se le reconoce, de igual forma, fuerza obligatoria, en cuanto obliga al Estado destinatario respecto al resultado que deba conseguirse, pero se deja a las autoridades nacionales establecer la forma y los medios para aplicarla. En cambio, las recomendaciones y los dictámenes no son figuras vinculantes, aun cuando es claro que producen efectos jurídicos.²⁰ Así, las recomendaciones y los dictámenes pasan a constituir en la Unión Europea la formación de *soft law*, con lo cual —explica Alonso García— el *soft law* puede servir de parámetro interpretativo del *hard* —*o proper*— *law*; o para atenuar las responsabilidades que pudieran derivar de las infracciones de este, en cuanto sometido el infractor de buena fe a las pautas marcadas por aquél; o incluso para determinar la entrada en juego de principios generales de derecho dotados, estos sí, de fuerza jurídica obligatoria (por ejemplo, *non venire contra factum propium*, o la protección de la confianza legítima como ingrediente de la seguridad jurídica).²¹ En México no tenemos una norma similar al artículo 249 del Tratado Constitutivo de la Unión Europea. Resulta por ende difícil legitimar la adopción de normas no vinculantes dentro del sistema jurídico. Es claro que este tipo de normas producen efectos jurídicos en México, y se aprecia tanto en el ámbito administrativo como en el fiscal. En algunos casos son emitidas por instituciones internacionales, y en otros por nacionales.

²⁰ Este punto fue reconocido en la sentencia emitida por el Tribunal de Justicia el 13 de diciembre de 1989, en el caso Grimaldi, donde se resaltó que aun cuando las recomendaciones carecen de fuerza vinculante no pueden dejar de reconocérseles sus efectos jurídicos.

²¹ Alonso García, Ricardo, “El *soft law* comunitario”, *Revista de Administración Pública*, núm. 154, 2001, p. 64.

VI. LOS MODELOS DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL, COMO DERECHO INCIERTO, LOS COMENTARIOS Y LAS RESOLUCIONES

Los convenios de doble imposición han adquirido en las últimas décadas una amplia importancia para delimitar la potestad tributaria de los Estados, en tanto ordenan las relaciones fiscales en un ámbito bilateral,²² crean minisistemas impositivos. Su origen se encuentra en los finales del siglo XIX, pero obtienen fuerza a partir de la segunda mitad del siglo XX. La Sociedad de Naciones impulsó su aplicación, pero ha sido la OCDE la que consolida su uso a través de la expedición de modelos de convenio homogenizando las reglas para los países miembros y no miembros. Estos modelos de convenio, no considerados tratados, no cuentan con una exigencia formal para su aplicación ni son parte del sistema jurídico de cualquier país; se les reconoce como una normativa dúctil, identificada como *soft law*. Con los modelos de convenio se pone en marcha un esquema de normas económicas internacionales y de políticas económicas, cuya búsqueda está en homologar la respuesta a los problemas del sistema económico internacional, adoptando para ello normas flexibles carentes de la rigidez vetusta de los actuales ordenamientos nacionales e internacionales.²³

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCE se ha investido de la facultad para crear modelos de convenio con el fin de evitar la doble imposición internacional, y de otorgar comentarios res-

²² Sobre el tema véase Uckmar, Víctor, “Los tratados internacionales en materia tributaria”, *Curso de Derecho Tributario Internacional*, t. I, Bogotá, Temis, 2003, pp. 85-122.

²³ “Los modelos de convenio —expresa García Prats— surgieron así como mecanismos complementarios a los Convenios bilaterales como contribución de las organizaciones internacionales —inicialmente la Sociedad de Naciones— para su elaboración, ante la necesidad de fijar una estructura y un contenido homogéneo y coherente al tratamiento de los conflictos tributarios internacionales derivados de la imposición simultánea sobre la renta transnacional”. Véanse “Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición”, *Crónica Tributaria*, núm. 133/2009, p. 103.

pecto de sus disposiciones. Si bien es cierto, de acuerdo con el sistema tradicional de fuentes, que los Estados no quedan vinculados a tales modelos y sus comentarios, la verdad es que tienen una amplia aceptación en el derecho internacional, y generan consecuencias de derecho al aplicarse por los Estados miembros y no miembros de la OCDE, pues de no hacerlo tendrán amplias consecuencias en el entorno internacional.²⁴

Los convenios para evitar la doble tributación internacional son la fuente principal de creación del derecho internacional tributario. No obstante, el trabajo desempeñado por las instituciones internacionales da vida a una serie de normas que suplen las deficiencias de un escueto e insuficiente sistema tradicional de fuentes. Este es el caso de la OCDE, que participa activamente en la implementación de una normativa tributaria internacional blanda, como lo son los modelos de convenio para evitar la doble tributación. Aun así —revela Nocete Correa— la OCDE no es una comunidad de derecho, pues los Estados miembros no han realizado cesión alguna de soberanía en materia fiscal ni en ninguna otra; no está dotada de órganos capaces de adoptar instrumentos jurídicos vinculantes, por lo cual solo puede adoptar meras recomendaciones; y finalmente, no está dotada de un órgano jurisdiccional que resuelva los conflictos suscitados por la aplicación de sus directrices.²⁵

²⁴ Una bibliografía interesante sobre los modelos de convenio y sus comentarios, como fuente de *soft law*, puede verse Nocete Correa, “El diverso alcance del *soft law* como instrumento interpretativo en la fiscalidad internacional y europea”, *Crónica Tributaria*, núm. 1, 2011; García Prats, “Los modelos de convenios, sus principios rectores, y su influencia sobre los convenios de doble imposición”, *Crónica Tributaria*, núm. 133, 2009; Calderón Carrero, José Manuel y Martín Jiménez, Adolfo, “Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español; naturaleza, efectos e interpretación”, *Convenios fiscales internacionales, y fiscalidad de la Unión Europea*, Valencia, 2012; Giuliani, Federico María, “La interpretación de los convenios internacionales para evitar la doble imposición sobre las rentas”, *Curso de Derecho Tributario Internacional*, t. I, Victor Uckmar (coord.), Bogotá, Temis, 2003, pp. 123-139.

²⁵ Nocete Correa, José, “El diverso alcance del *soft law* como instrumento interpretativo en la fiscalidad internacional y europea”, *Crónica Tributaria*, núm. 1/ 2001, IEF, p. 52.

Estos modelos de convenio, según se observa, se acompañan con los comentarios que respecto a su articulado emite la OCDE, al interpretar su contenido y delimitar sus alcances. Así, resulta curioso que los países que utilizan tales modelos, cuando los convierten en tratados vigentes, suelen posteriormente someterse a la interpretación que sobre su articulado emite la propia organización internacional gestora, y le otorgan valor jurídico a lo que no lo puede tener. Así, cuando un modelo de convenio se utiliza para regular relaciones fiscales entre dos países y evitar conflictos de doble tributación, se crea un minisistema fiscal homogéneo, pero atinente a una realidad global y no nacional, y sobre todo construido sobre normas no vinculantes. Su contenido debe interpretarse en apego a los comentarios emitidos por el órgano creador del modelo de convenio. En consecuencia, en un análisis jurisdiccional los tribunales se ven forzados a utilizar tales comentarios para resolver conflictos, en franca violación a la Constitución. Al final, el derecho nacional no se aplica, y el *soft law* logra un valor vinculante y produce efectos jurídicos.

Esto es sumamente delicado, pues a un modelo de convenio creado por una institución privada internacional se le otorga la vía casi exclusiva para delimitar relaciones internacionales, con el objetivo de evitar conflictos de doble imposición; los Estados parte se comprometen —tácita o expresamente— a interpretar sus disposiciones en apego a los *comentarios* emitidos por el Comité Fiscal de la OCDE. Se reconoce, en consecuencia, a tal institución un enorme poder normativo, comprometiendo a las partes para legitimar una norma incierta de contenido dúctil, convirtiéndola en vinculante. La propia OCDE así lo dispone al señalar:

Los tribunales han de prestar cada vez más atención a los convenios tributarios bilaterales y utilizar cada vez más los Comentarios para emitir sus fallos. La información recogida por el Comité de Asuntos Fiscales demuestra que se ha hecho referencia a los Comentarios en las sentencias de los tribunales de la mayoría de los países miembros. Los Comentarios han sido ampliamente citados y analizados en muchos fallos y han desempeñado un papel cla-

ve en las deliberaciones de los jueces. El Comité espera que esta tendencia prosiga ya que la red de convenios tributarios continua creciendo y los Comentarios adquieren una aceptación aún mayor como fuente importante de referencia.²⁶

Es claro: el prederecho se convierte en derecho, sin haber pasado por un proceso de legitimación legislativa.²⁷

El proceso de globalización al que desde hace tiempo está expuesta la comunidad internacional ha permitido o motivado el desarrollo de múltiples foros internacionales, donde se discute no solo la política internacional que habrá de implementarse, sino también las reglas a seguir para la creación de normas internacionales. Estos foros son auspiciados por una sociedad internacional en la que participan con gran fuerza organizaciones no gubernamentales, empresas multinacionales a la par o por encima de los gobiernos de los diversos Estados. La repercusión de estas reuniones internacionales ha generado un proceso de creación de normas internacionales. Estos foros son auspiciados por una sociedad internacional donde participan con gran fuerza organizaciones no gubernamentales, empresas multinacionales a la par o por encima de los gobiernos de diversos Estados. Empero, la repercusión de estas reuniones internacionales ha generado un proceso de creación normativa no siempre interesado en la protección de los intereses de una población cada vez más marginada.

Una resolución emitida por un organismo internacional genera efectos entre los Estados que votaron su expedición, efec-

²⁶ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, versión abreviada, 22 de julio de 2010, publicado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, p. 14.

²⁷ En este contexto, pregunta Calderón Carrero: “¿El poder tributario de los Estados sigue careciendo de límites sustantivos (externos) o, por el contrario, la globalización ha constreñido o restringido considerablemente tal poder tributario y, por tanto, deben establecer nuevas reglas para estos nuevos tiempos?”. Véase “La globalización económica y sus implicaciones para el derecho financiero y tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario internacionalizado o globalizado?”, VII Congreso de Academias Jurídicas y Sociales de Iberoamérica y Filipinas, p. 177.

tos que alcanzan a repercutir en la normativa interna de cada país. Surgen así dos normas que deben conciliar sus intereses: la expuesta por el organismo internacional, que no alcanza a ser derecho, y aquella otra reconocida como derecho en el sistema jurídico interno de un país. Una resolución emitida por un organismo internacional, como son la Asamblea General de Naciones Unidas, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, el FMI, el BM, entre otros, no se considera como fuente del derecho internacional; por lo tanto, se queda en el umbral de un prederecho.²⁸

VII. LA COLABORACIÓN ADMINISTRATIVA GESTADA A TRAVÉS DE NORMAS DE *SOFT LAW*

La colaboración administrativa entre Estados, en un escenario internacional, referida a procesos de gestión e intercambio de información, da vida a leyes que pueden llegar a tener alcances extraterritoriales. Un buen ejemplo de ello es la Ley FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act), aprobada por el Congreso de los Estados Unidos de América en marzo de 2010, con la finalidad de evitar la evasión fiscal, al establecer una estrategia para facilitar la fiscalización y el gravamen de contribuyentes norteamericanos en el extranjero. Su alcance es extraterritorial, en tanto pretende buscar e identificar, por medio de la colaboración con las entidades financieras de otros Estados, a los ciudadanos norteamericanos que tienen recursos en el extranjero. El gobierno norteamericano presiona con dicha ley por el apoyo de instituciones financieras y gobiernos extranjeros para acceder a información que le permita identificar si sus ciudadanos hacen oportunas y correctas declaraciones de impuestos en los Estados

²⁸ Este tema lo analiza claramente Mazuelos Belido, Ángela, en “*Soft law: mucho ruido y pocas nueces*”, *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, <http://www.reei.org/index.php/revista/num8/articulos/soft-law-mucho-ruido-pocas-nueces>, núm. 8, 2004, pp. 2 y ss. Para quien “las resoluciones no vinculantes de organizaciones internacionales (recomendaciones) despliegan una actividad normativa indirecta o exhortativa”.

Unidos. Así, la FATCA tiene un alcance extraterritorial, fuera del ámbito que le corresponde, y presiona por el establecimiento de un nuevo sistema jurídico internacional carente de representación.

Así como surgen normas creadas en un entorno internacional, a través de convenios y tratados internacionales, también surgen normas nacionales que tienen un efecto al exterior; son normas que buscan repercutir en la riqueza transnacional. El tráfico internacional de mercancías, capitales y personas, exige a todo Estado buscar un control de esa riqueza, dando lugar a la formación de un derecho externo con efectos extraterritoriales, que requiere la anuencia o consentimiento de otros Estados. Todo Estado tiene derecho a construir su propia política fiscal, en el concepto tradicional de soberanía fiscal. Empero, la soberanía se restringe cuando los Estados aceptan la aplicación de un derecho externo en formación, decretado por organizaciones internacionales que reducen sus potestades fiscales.

VIII. BIBLIOGRAFÍA

ALARCÓN GARCÍA, Gloria, “El *soft law* y nuestro sistema de fuentes”, *Cuadernos de Derecho Público*, Madrid, 28, mayo-agosto de 2006.

ALONSO GARCÍA, Ricardo, “El *soft law* comunitario”, *Revista de Administración Pública*, Madrid, 154, enero-abril de 2001.

BOKOBO MOICHE, Susana, “La globalización y el derecho tributario: una aproximación”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 9, 2005.

CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, J. M., “Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario?”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 114, 2002.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel, “La globalización económica y sus implicaciones para el derecho financiero y tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario internacionalizado o globa-

- lizado?”, *VII Congreso de Academias Jurídicas y Sociales de Iberoamérica y Filipinas*.
- y MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., “Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español: naturaleza, efectos e interpretación”, en CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (coord.), *Convenios fiscales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, 2012.
- CARBAJO VASCO, Domingo, “Hacienda pública y globalización”, *Crónica Tributaria*, núm. 123, 2007.
- CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor *et al.* (coords.), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, Valencia, CISS grupo Wlters Kluver, 2012.
- CHARLES E. MCLURE, Jr., “Métodos legislativo, judicial, de *soft law* y cooperativo para armonizar los impuestos sobre sociedades en los Estados Unidos y en la Unión Europea”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Thomson Civitas, diciembre de 2007.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón, “Tendencias actuales en los criterios de sujeción al tributo: hacia la territorialidad”, *Crónica Tributaria*, núm. 100.
- y PULIDO GUERRA, Elvira, *Derecho fiscal internacional*, Madrid, Marcial Pons, 2010.
- GIULIANI, Federico María, “La interpretación de los convenios internacionales para evitar la doble imposición sobre las rentas”, en UCKMAR, Víctor (coord.), *Curso de Derecho Tributario Internacional*, t. I, Bogotá, Temis, 2003.
- GODOY F., Juan Pablo *et al.* (coords.), *Estudios de derecho tributario internacional tributario. Los convenios de doble imposición*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2008.
- HIERRO ANIBARRO, Santiago, “El *soft law* comunitario del Proyecto Nueva Empresa, ¿un nuevo instrumento de armonización del derecho de sociedades?”, *Revista de Sociedades*, núm. 25, 2005.
- IBÁÑEZ MARSILLA, Santiago, “La competencia fiscal perniciosa ante la OMC. Reflexiones al hilo del asunto de las *foreign sales corporations*”, *Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 113, 2004.

- IZQUIERDO SANZ, Cristina, “Algunas respuestas del derecho internacional a la globalización”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 9, 2005;
- LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María, “La estructuración del derecho financiero y tributario internacional y comunitario”, *Crónica Tributaria*, núm. 125, 2007.
- _____, *Principios básicos de fiscalidad internacional*, Madrid, Marcial Pons, 2010.
- LÓPEZ MARTÍN, Gemma, “El derecho internacional en el marco de una sociedad globalizada. tendencias y perspectivas”, *Revista Española de Relaciones Internacionales*, núm. 1, 2009.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., “Los comentarios al MC OCDE: su incidencia en el sistema de fuentes del derecho tributario y sobre los derechos de los contribuyentes”, *Carta Tributaria*, núm. 20, 2003.
- MAZUELOS BELLIDO, A., “Soft law, ¿mucho ruido y pocas nubes?”, *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, núm. 8, 2004. <http://www.reei.org/index.php/revista/num8/articulos/soft-law-mucho-ruido-pocas-nueces>.
- NOCETE CORREA, Francisco José, “El diverso alcance del soft law como instrumento interpretativo en la fiscalidad internacional”, *Crónica Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, 1/2011.
- REMIRO BROTÓNS, Antonio, “Desvertebración del derecho internacional en la sociedad globalizada”, *Cursos Euromediterráneos Bancaria de Derecho Internacional*, vol. V, 1001.
- ROHATGI, Roy, *Principios básicos de tributación internacional*, Bogotá, Legis, 2008.
- SARMIENTO, Daniel, “La autoridad del derecho y la naturaleza del soft law”, *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 28, 2006.
- _____, *El soft law administrativo, un estudio de los efectos jurídicos de las normas no vinculantes de la administración*, Navarra, Thomson-Civitas, 2008.
- TORO HUERTA, M. I. del, “El fenómeno del soft law y las nuevas perspectivas del derecho internacional”, *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, vol. VI, 2006.

- TORRE DELGADILLO, Vicente, “Problemas de precios de transferencia de bienes intangibles en las empresas multinacionales”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, núm. 128, 2010.
- UCKMAR, Víctor, “Los tratados internacionales en materia tributaria”, *Curso de Derecho Tributario Internacional*, t. I, Bogotá, Temis, 2003.
- *et al.* (coords.), *Curso de Derecho Tributario Internacional*, ts. I y II, Bogotá, Temis, 2003.
- *et al.*, *Impuestos sobre el comercio internacional*, 2a. ed., Marcial Pons, 2008.
- VELARDE ARAMAYO, Silvia (coord.), *Derecho económico e internalización empresarial*, Salamanca, España, Ratio Legis, 2006.
- ZEMANEK, K., “Is the term ‘Soft law’ convenient?”, *Liber Amicorum Professor Seidl- Hohenveldern*, Kluwer, 1998.