

Implicaciones y desafíos de las modificaciones normativas en sede del IRAE

Marcelo Alegre

Universidad de la República

JORNADAS TRIBUTARIAS 2023



Ministerio
**de Economía
y Finanzas**

DGI DIRECCIÓN
GENERAL
IMPOSITIVA

Análisis del papel que desarrollan los instrumentos (reglas) jurídicamente no vinculantes o “soft law” en el ámbito de la fiscalidad internacional

Modernidad Líquida:

- *“Modos de actuar que, frente a las estructuras fijas y solidificadas de otro tiempo, se definen por una realidad cambiante, donde todo se torna temporal e inestable, acelerado e incierto”.*
- Zygmunt Bauman

¿Que es el “soft law”?

- ❑ “Frente a lo sólido y a lo duro, el *soft law* es el derecho “del mundo líquido”.
- ❑ Se denomina “*soft law*” o “derecho blando” a determinadas reglas o disposiciones que carecen de verdadero carácter normativo provenientes de organizaciones internacionales, especialmente la OCDE, pero también Naciones Unidas, la OMC, el CIAT, el Fondo Monetario Internacional , el Banco Mundial o la Unión Europea .
- ❑ No son disposiciones vinculantes pero los estados las siguen para no quedar desalineados con las “tendencias fiscales internacionales.

- ❑ No son normas jurídicas, son meras reglas elaboradas por funcionarios representantes de los estados miembros ante una organización internacional, con carencia de representatividad global.
- ❑ Ejemplos en el Derecho Tributario internacional de estas “reglas o instrumentos No vinculantes”: **a)** los Comentarios al Modelo OCDE de Convenio de Doble Imposición **b)** la interpretación dinámica de los convenios, **c)** los diferentes Reportes de la OCDE en materia de paraísos Fiscales, **d)** el Plan BEPS con sus informes finales, **e)** la Guía de Precios de Transferencia, también de la OCDE; y **f)** El Código de Conducta de la Unión Europea (sobre fiscalidad de las empresas).-

Repercusiones efectivas en el ámbito del Derecho Tributario

- ❑ Estos instrumentos o reglas inciden significativamente en las fuentes formales del Derecho, como los tratados y la legislación interna de los distintos Estados.
- ❑ Afectan la interpretación del Derecho interno vigente promoviendo la adopción de nuevas normas.
- ❑ Repercuten directamente en los ordenamientos jurídicos de numerosos Estados, los que han introducido cambios para adecuarse a su

- ❑ El contenido de éstos instrumentos no vinculantes, **como un código de conducta**, puede acabar incorporándose en la legislación nacional. (en este tipo de casos en que se termina convirtiendo en *hard law*).
- ❑ Acaba resultando obligatorio seguir lo dispuesto en instrumentos que no son jurídicamente vinculantes por sí mismos.
- ❑ Esta situación es un ejemplo de “*legislación por la puerta de atrás*” (back door legislation), es decir, sin el escrutinio y transparencia al que suele someterse la creación de normas jurídicas

- ❑ En la normativa de origen interno se incluyan referencias al “*soft law*” (reglas no vinculantes), de manera similar a como podría efectuarse en un tratado internacional.
- ❑ **Los inconvenientes**, fundamentalmente se tratarán dos cuestiones generales: **1) la inseguridad jurídica** y **2) la menor legitimidad que suelen asociarse al “*soft law*”**.

¿Qué es el Código de Conducta de la UE?

- ❑ El Código de Conducta de la UE (Fiscalidad de las Empresas) es un importante instrumento intergubernamental no vinculante desde el punto de vista jurídico que promueve la competencia fiscal leal, tanto dentro como fuera de la UE.
- ❑ Su finalidad principal era detectar y evaluar medidas fiscales preferentes (es decir, medidas que establecen un nivel de imposición más bajo que el aplicable con carácter general) que pudieran resultar perjudiciales.

- ❑ Los Estados miembros se han comprometido a promover la adopción de principios de “buena gobernanza fiscal” en terceros países y en territorios donde no se aplican los Tratados de la UE.
- ❑ Para estimular un cambio positivo en la legislación y las prácticas fiscales fuera de la UE, el Consejo estableció en 2017 la lista de la UE de países y “territorios no cooperadores” a efectos fiscales.
- ❑ Los ministros de Hacienda de la UE revisan periódicamente la lista tras un examen exhaustivo de la aplicación de los compromisos asumidos por todas las jurisdicciones de terceros países que forman parte del proceso.

- ❑ Consideran aconsejable que se adopten principios destinados a suprimir las medidas fiscales perjudiciales lo antes posible.
- ❑ Reitera el deseo del Consejo de ampliar el alcance geográfico del Código de Conducta tanto como sea posible, y a “buscar la cooperación con jurisdicciones situadas fuera de la Unión”.
- ❑ Para ello, los Estados miembros se comprometen a promover su aplicación a nivel global.

Reflexiones jurídicas

- ❑ Loretta MALINTOPPI destaca que las recomendaciones internacionales suelen suponer, como efecto indirecto, el surgimiento de “sanciones sociales” para los Estados infractores en el marco de la Comunidad Internacional.
- ❑ El procedimiento de creación del “soft law” es uno de sus aspectos que suele ser más controvertido, por ejemplo por la falta de participación de algunos de los Estados que posteriormente se verán afectados por él.

❑ Pascuale PISTONE indica que los estándares sobre fiscalidad internacional son frecuentemente determinados por los Estados con un mayor peso económico, de forma que muchos países solo pueden optar entre seguir lo recomendado por la OCDE o quedar aislados a nivel internacional.

❑ Con relación a lo que se conoce como los principios de “buena gobernanza fiscal” del Código de Conducta de la Unión Europea, los efectos patológicos se aprecian en los requisitos que deben cumplir las jurisdicciones para evitar ser incluidos en la lista de la UE. de
jurisdicciones no cooperadoras y las consecuencias en caso de

❑ Rainer HÜSSLE considera que la efectividad de las “listas negras” no se debe solo a la posibilidad de que los países incluidos en ellas sean objeto de contramedidas por otros Estados, sino especialmente a las connotaciones negativas asociadas con el hecho de aparecer en una lista de este tipo, lo cual perjudica a la reputación del conjunto del país y puede comportar que sus instituciones financieras pierdan clientes o tengan que ofrecer mejores condiciones que compensen esta negativa reputación general.

- En cualquier caso, el proceso que el Código de Conducta está llevando a cabo respecto de terceros países no parece estar teniendo lugar en un ambiente de “cooperación”. Según la Real Academia Española (Real Academia Española, RAE) el verbo “cooperar” tiene los dos significados siguientes:
 - (1) trabajar juntos para lograr un fin común; y
 - (2) actuar favorablemente a los intereses o propósitos de alguien.
 -
- Por lo tanto, el proceso de puntuación, selección y listado no es “trabajar juntos”, sino más bien “nombrar” y avergonzar”.
- Los países normalmente cumplen, sobre todo, para satisfacer los intereses de la UE. Unas normas de buena gobernanza fiscal pueden resultar beneficiosas para estos terceros países, pero puede que no sea su prioridad inmediata. Boletín de Tributación Internacional, 2023 (Volumen 77), N° 9 “El principio de la Fuente bajo ataque” Cdra. Andrea Laura Riccardi Sacchi

Efectos de su aplicación, trascendencia con la escuela tradicional del Derecho.-

- Para el normativismo kelseniano, todo ordenamiento jurídico implica obediencia al legislador originario, a la Norma básica y, por tanto, a las normas que la desarrollan (Constitución, leyes, etcétera, que crean las subsiguientes, todo ello por exigencia de lógica jurídica).
- Kelsen mantiene la primacía del logos en cuanto razón geométrica, de modo que a partir de la Constitución lógico-jurídica, norma fundamental , se desencadena, dinámicamente, todo el ordenamiento jurídico.

- El fundamento es que el Derecho regula su propia producción y la unidad del ordenamiento jurídico está en función de una relación de producción que se desenvuelve desde su fuente originaria soberanamente autónoma.
- “Que el Estado sea soberano significa que el orden jurídico nacional es un orden por encima del cual no hay orden superior”. Hans Kelsen
- Resulta problemático diferenciar entre lo que es Derecho y lo que no lo es, de forma que se estaría poniendo en peligro el propio sistema jurídico.
- Según Krystina Marek estos instrumentos son una fuente de inseguridad y de desorden que provoca una degradación del Derecho Internacional.

- ❑ Jean KLABBERS apunta que, al introducir incertidumbre en las estructuras jurídicas tradicionales, el “*soft law*” provoca el desmoronamiento del sistema jurídico.
- ❑ La doctrina suele ver los instrumentos (reglas) jurídicamente no vinculantes como un factor generador de inseguridad.
- ❑ El “*soft law*” puede llegar a afectar a los derechos individuales por ser potencialmente contrario a la juridicidad del poder público, poniendo así en jaque el Principio de Legalidad tal cual lo conocemos y, por tanto, a la Seguridad jurídica.

- Teniendo como foco a considerar lo ya expresado que en el procedimiento de creación del “*soft law*” se constata la falta de participación orgánica de los Estados que posteriormente se verán afectados por él.
- “*De chiquilín te miraba de afuera
Como a esas cosas que nunca se alcanzan
La ñata contra el vidrio
En un azul de frío
Que solo fue después viviendo
Igual al mío...*”
- “Cafetín de Buenos Aires”- [Enrique Santos Discépolo](#) (1948)



Muchas gracias.

Dr. Marcelo Alegre
diciembre 2023



Bibliografía consultada:

- García Novoa , César, “*El Soft Law en su sitio*”.
- Hussler, Rainer, “*From paradise to brand – Liechtenstein’s metaphorical struggle with globalisation*”.
- Klabbers, Jan, “*The Undesirability of Soft Law*”.
- Pistone, Pasquale, “*Tratados Fiscales Internacionales y Soft Law*”.
- Riccardi Sacchi, Andrea Laura, “*Is Latin American and Caribbean Tax Policy in the Hands of the European Union? A Three-Country Case Study: The Source Principle under Attack*”.
- Vega García, Alberto, “*El soft law en la fiscalidad internacional*”.

•

¡Muchas gracias!

JORNADAS TRIBUTARIAS 2023



Ministerio
**de Economía
y Finanzas**

DGI DIRECCIÓN
GENERAL
IMPOSITIVA

