



Nº2 Junio 2010

## SOFT LAW, INSTRUMENTO UTILIZADO PARA ADECUAR LAS LEGISLACIONES FISCALES A LOS REQUERIMIENTOS DE UN MUNDO GLOBALIZADO

**Dr. Vicente Torre Delgadillo**  
Facultad de Derecho de la UASLP  
San Luis Potosí, S.L.P.  
[vicente.torre@uaslp.mx](mailto:vicente.torre@uaslp.mx)

**Palabras clave:** Soft Law, Precios de transferencia, evasión, planificación.  
Soft Law, Transfer Pricing, Tax Havens, Treaty Shopping.

### RESUMEN EJECUTIVO.

*En este artículo se intenta señalar de manera formal la situación que se presenta con la transferencia de bienes intangibles entre empresas vinculadas. Es un hecho suficientemente conocido que las transacciones entre empresas vinculadas son utilizadas frecuentemente para distribuir utilidades de una jurisdicción fiscal hacia otra con un régimen tributario más benévolo, en otras palabras, se utilizan para evadir el pago de impuestos.*

*La situación descrita anteriormente es uno de los problemas más importantes de la fiscalidad internacional, por esta razón en este breve análisis, considero que una posible solución a este problema podría ser impulsar el desarrollo de la implementación del Soft Law y las Back Doors Rules – Ambos instrumentos constituyen normas producidas sin intervención de los parlamentos nacionales-, así como una participación más activa de los no miembros de la OCDE en la creación de estas herramientas y de esta forma aumentar la lucha contra la competencia fiscal perniciosa.*

*En la actualidad se aprecia de manera clara como las empresas multinacionales han estado desarrollando lo que denominan planificaciones fiscales para reducir sus obligaciones tributarias. En esta planificación las empresas utilizan con frecuencia las siguientes herramientas o instrumentos: la*

*manipulación de los precios de transferencia; la utilización de empresas canal, paraísos fiscales, así como el uso indebido de tratados fiscales, el ejemplo mas conocido de este último problema es el –Treaty Shopping-.*

*El trasfondo que existe en este asunto consiste en como una empresa multinacional puede localizar sus plantas de producción y centros de investigación y desarrollo en un país cuyo régimen fiscal otorgue beneficios a la inversión. Una vez logrado esto, el siguiente paso dentro de la planificación fiscal consistirá en la búsqueda de una herramienta o instrumento que le permita desviar los beneficios obtenidos en este país hacia una jurisdicción fiscal más benévola, esto puede ser mediante el pago de intereses inflados o bien, elevados pagos de cánones –royalties-, altos cobros de gestión y honorarios en concepto de asesoría técnica y consultoría entre los miembros del grupo multinacional –empresas vinculadas o partes relacionadas-.*

*Ante estas circunstancias vemos como la Administración tributaria tiene que reaccionar de manera inmediata y efectiva mediante la implementación y adecuación de nuevas normas, directrices, recomendaciones y principios sobre la materia a estas situaciones para evitar y prevenir la evasión fiscal.*

### **Executive Summary.**

*This investigation is an attempt to present in a formal way the Intangible Transfer Pricing problem. It is a well known fact that the transactions between related parties are used frequently to transfer income towards low tax jurisdictions or preferential tax regimes to pay fewer taxes or in other words “evade taxes”. The situation described above is one of the most important problems in the international taxation, for this reason in this investigation, I consider that one possible solution to this problem could be: to impel a big development of the Soft-Law and the Backdoor Rules, with a great participation of the non OECD members in the creation of these tools and increase the fight versus harmful tax competition.*

*The cross-border exchange of intangibles between related companies is another issue for transfer pricing, this circumstance is poorly handled by the international regulation because of the difficulty in accounting for their use and placing value on them. Frequently in many cases, there will be little or no unrelated party information that will be useful in determining how the split would be determined in an Arm’s Length setting. Furthermore, the cost of developing intangibles, even if known, may bear no relationship to value, specially in the case of legally protected intangibles, and generally should not be used to assign relative values to the parties’ intangible assets.*

*In the present, it is essential to realize that the multinational enterprises have been developing artificial tools to reduce their taxes. Among these artificial tools we can find the next: the manipulation in the transfer pricing; base and conduit companies; the tax havens; and the improper use of tax treaties (a single, but striking example of this last problem is the Treaty Shopping).*

*The truth of the matter is that a multinational enterprise may locate their expensive plants and Research and Development facilities in high-tax countries to take advantage of investments allowances there. In addition they may siphon off profits earned in high-tax countries to low-tax countries through inflated interest payments between group companies, high royalty payments between group companies, and high intra-group management charges and consultancy fees. Furthermore, where subsidiaries supply components, goods and services to one other or are supplied by the parent company, the parent company will have an incentive to adjust the transfer prices at which such transfers are invoiced. By charging a low transfer price for the components, goods or services shipped from a subsidiary located in a high-tax country to another subsidiary located in a low-tax country, taxable profits in the first subsidiary will be reduced and those of the second subsidiary increased, acting to increase post tax profits of the group as a whole. To take maximum benefit from such opportunities Multinational Enterprises may use tax havens or establishing holding company or major subsidiary company domiciled in a tax haven country enables a multinational group to use this shell company to receive tax free the profits earned by operating subsidiaries. For this reasons the tax administrations have had to react by means of the adaptation of existing rules and traditional principles to this new situation to prevent the international fiscal evasion.*

### **SOFT LAW, instrumento utilizado para adecuar las legislaciones fiscales a los requerimientos de un mundo globalizado.**

En el ámbito del derecho fiscal, la globalización también ha producido sus consecuencias, algunas buenas, otras no tanto e incluso algunas más malas. Si bien es cierto que los problemas que se presentan en la actualidad a las Administraciones tributarias no son nuevos, lo que si es cierto, es que estos problemas se han potencializado o se presentan de forma más constante y con nuevas características.

Para hablar de los efectos que la globalización ha provocado en materia fiscal es preciso partir de la evolución que han sufrido las transacciones comerciales internacionales y nacionales, de manera más concreta la manera de comerciar, el comercio tradicional ha adoptado la tecnología y las operaciones ordinarias se empezaron a realizar a través de la Red en lo que conocemos como comercio electrónico. Sin lugar a dudas, este cambio en la forma de comerciar ha generado mayor presión sobre el régimen fiscal actual y ha creado nuevas y significativas limitaciones sobre la imposición. Por ejemplo: la utilización de las nuevas tecnologías y la especialización funcional en los sistemas de producción de las multinacionales han permitido el incremento de los flujos de

capital y su transferencia eficiente y rápida entre los miembros de estos grupos, quienes se encuentran localizados en diferentes espacios geográficos, sin la posibilidad de que las Administraciones tributarias puedan controlarlas.

Ahora bien, alguien podrá decir, y a mí, ¿esta circunstancia en que me perjudica?, a lo mejor, se pudiera pensar que realmente no existe una afectación personal el hecho de que la Administración tributaria no pueda establecer una adecuada estrategia para lograr que los contribuyentes paguen por sus actividades generadoras de riqueza. Sin embargo, esto no es así, pues si hay una afectación, y más en un país como México, cuya recaudación es insuficiente y desafortunadamente para obtener esos recursos sólo se obtienen de los contribuyentes cautivos como usted o como yo que no nos queda de otra más que pagar nuestros impuestos.

En este artículo se intenta señalar de manera formal la situación que se presenta con la transferencia de bienes intangibles entre empresas vinculadas. Es un hecho suficientemente conocido que las transacciones entre empresas vinculadas son utilizadas frecuentemente para distribuir utilidades de una jurisdicción fiscal hacia otra con un régimen tributario más benévolo, en otras palabras, se utilizan para evadir el pago de impuestos.

La situación descrita anteriormente es uno de los problemas más importantes de la fiscalidad internacional, por esta razón en este breve análisis, considero que una posible solución a este problema podría ser impulsar el desarrollo de la implementación del *Soft Law* y las *Back Doors Rules* – *Ambos instrumentos constituyen normas producidas sin intervención de los parlamentos nacionales*-, así como una participación más activa de los no miembros de la OCDE en la creación de estas herramientas y de esta forma aumentar la lucha contra la competencia fiscal perniciosa.

Se considera que estos instrumentos pueden ser utilizados como el primer paso para completar con éxito una coordinación fiscal, y de esta manera enfrentar la evasión fiscal, la competencia fiscal perniciosa, los paraísos

fiscales, y otros problemas importantes que podemos encontrar en el área de la revista de Precios de Transferencia.

Las transacciones internacionales de activos intangibles entre empresas vinculadas representan otra situación compleja dentro de la fiscalidad internacional. En la actualidad podemos apreciar como tanto nuestra legislación, como en la doctrina existente, esta circunstancia no está lo suficientemente analizada y por lo tanto regulada, ello se debe primordialmente a la dificultad en la contabilización y puesta en valor de estos activos. Además es frecuente que en muchos casos, no se cuente con información verídica de la parte relacionada que pueda ser útil para determinar un precio Arm's Length.

En la actualidad se aprecia de manera clara como las empresas multinacionales han estado desarrollando lo que denominan planificaciones fiscales para reducir sus obligaciones tributarias. En esta planificación las empresas utilizan con frecuencia las siguientes herramientas o instrumentos: la manipulación de los precios de transferencia; la utilización de empresas canal, paraísos fiscales, así como el uso indebido de tratados fiscales, el ejemplo mas conocido de este último problema es el *-Treaty Shopping-*.

El trasfondo que existe en este asunto consiste en como una empresa multinacional puede localizar sus plantas de producción y centros de investigación y desarrollo en un país cuyo régimen fiscal otorgue beneficios a la inversión. Una vez logrado esto, el siguiente paso dentro de la planificación fiscal consistirá en la búsqueda de una herramienta o instrumento que le permita desviar los beneficios obtenidos en este país hacia una jurisdicción fiscal más benévola, esto puede ser mediante el pago de intereses inflados o bien, elevados pagos de cánones *-royalties-*, altos cobros de gestión y honorarios en concepto de asesoría técnica y consultoría entre los miembros del grupo multinacional *-empresas vinculadas o partes relacionadas-*.

Para obtener el máximo provecho de estas oportunidades las empresas multinacionales pueden utilizar el establecimiento de sociedades holding o filiales domiciliadas en países con baja tasa impositiva.

Finalmente otro problema relacionado con la aplicación de estas estrategias lo encontramos en como estos grupos multinacionales pueden falsear la rentabilidad y utilidades de las subsidiarias mediante la distribución de los beneficios de una empresa a otras de acuerdo a su conveniencia. Todas estas circunstancias distorsionan la realidad económica de estas operaciones y consecuentemente dificultan las facultades de revisión de la Administración tributaria.

Ante estas circunstancias vemos como la Administración tributaria tiene que reaccionar de manera inmediata y efectiva mediante la implementación y adecuación de nuevas normas, directrices, recomendaciones y principios sobre la materia a estas situaciones para evitar y prevenir la evasión fiscal.

Para lograr lo anterior no se puede trabajar de manera aislada, es necesario que todos los Estados de la comunidad internacional adopten las mismas reglas, puesto que si no es de esta forma, se corre un gran riesgo de que las Administraciones tributarias fallen si no se adopta una estrategia común, puesto que las multinacionales encontraran aquellas jurisdicciones en donde no se adopten estas reglas para llevar a cabo sus actividades de planeación fiscal.

Este problema pareciera de sencilla solución, sin embargo esto no es así. Para empezar a solucionar esta situación se requiere de una verdadera voluntad política por parte de los Estados para que se adopten los pasos necesarios para aminorar los efectos de erosión fiscal que hemos estado señalando en este trabajo.

La gran pregunta en este problema es: ¿Es el Soft Law la mejor forma de hacer frente a este problema? Por el momento desde mi punto de vista esta es la mejor solución, pero...

¿El Soft Law implica una reducción a la soberanía de los Estados?

¿Cuál es la verdadera función de este instrumento jurídico?

¿Qué están haciendo los Estados y los Organismos Internacionales para perfeccionar este instrumento?

### **El *Soft Law* como instrumento de coordinación fiscal.**

En el desarrollo de esta investigación, con frecuencia hemos hecho referencia a la necesidad imperante de organizar un proceso de coordinación de las legislaciones domésticas que sobre precios de transferencia existen en cada país con las disposiciones mantenidas por la OCDE y las normas internacionales de valoración, para de esta forma evitar la existencia de normas, procesos y métodos de valoración heterogéneos, cuya aplicación den origen a conflictos entre los contribuyentes y las Administraciones tributarias.

Producto de lo anteriormente señalado una propuesta y alternativa viable para lograr la coordinación deseada en el establecimiento de los precios de transferencia es el empleo del *Soft Law*, considerándolo como un instrumento que se puede utilizar para recoger las propuestas y criterios creados de forma consensuada por la comunidad internacional, y que posteriormente puedan convertirse en *Hard Law* previa aprobación de los respectivos parlamentos<sup>1</sup>.

Los profesores WELLENS y BORCHARDT definen al *Soft Law* como un conjunto de reglas de conducción, las cuales en principio no tienen una fuerza obligatoria legal, pero que a pesar de todo cuando menos tienen efectos prácticos. Por su parte SNYDER señala que el *Soft Law* abarca reglas de conducta las cuales se encuentran en un nivel legalmente no obligatorio (en el sentido de coercibilidad y sancionabilidad) pero a las cuales de acuerdo con sus redactores, se les debe conferir un alcance legal, que tiene que ser especificado en cada caso, teniendo en común que están dirigidas a influir en

---

<sup>1</sup> Cfr. GARCÍA NOVOA, C.:«El proyecto de Ley de prevención del Fraude (I)», en *Quincena Fiscal* No.9/2006, consultada en la página web: [www.westlaw.es](http://www.westlaw.es) el 24 de marzo 2010 y GARCÍA-HERRARA, C.:«Algunas reflexiones sobre la nueva refutación de las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades. Particular referencia a las obligaciones formales», en *Quincena Fiscal* No.7/2007, consultada en la página web: [www.westlaw.es](http://www.westlaw.es) el 24 de mayo de 2007

la conducta de los Estados, Instituciones, empresas e individuos pero sin contener derechos y obligaciones públicas<sup>2</sup>.

Por lo tanto, el *Soft Law* no representa un concepto legal con una clara y determinable cobertura y contenido; es más bien un *slogan* para simbolizar una forma específica de reglas sociales las cuales están cerca del Derecho Internacional.

Abstractamente el *Soft Law* es como un fenómeno que dentro de las relaciones internacionales cubre todas esas reglas generadas por los Estados u otras materias del Derecho Internacional las cuales no son legalmente obligatorias, pero sí tienen una relevancia legal especial<sup>3</sup>.

Si bien es cierto que el término *Soft Law*, carece de precisión y que puede resultar engañoso, en la actualidad desde nuestro punto de vista puede representar una herramienta útil para afrontar los problemas que surgen de las relaciones tributarias internacionales<sup>4</sup>.

En la actualidad organismos internacionales como la OCDE, OMC, BM o el FMI, elaboran por si mismos una serie de reglas, directrices, catálogos de principios, códigos de conducta, con el objeto de establecer o codificar una serie de parámetros uniformes a nivel internacional que tanto países miembros como no miembros deben seguir, reformando si es necesario su legislación interna a tal efecto.

---

<sup>2</sup> Cfr. MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.:«*Towards corporate tax harmonization in the European Community*»,Ed. Kluwer Law International, Londres, 1999, p.300.

<sup>3</sup> El *Soft Law* y *Backdoor Rules* constituyen normas producidas sin intervención de los parlamentos nacionales. Un ejemplo de esta clase de *Soft Law* es el acto final de Helsinki, para la seguridad y cooperación de Europa. Este acuerdo firmado en 1975 fue negociado por diplomáticos del más alto nivel entre los Estados Europeos, así como de la antigua URSS, EEUU y Canadá.

<sup>4</sup> Para desarrollar esta propuesta, hay que partir del hecho de que las normas sociales varían de carácter y relevancia, influenciando con ello el comportamiento de los actores de las relaciones internacionales a nivel mundial. Pero además de las normas sociales existen otras, en las cuales encontramos que su carácter obligatorio ha sido explícitamente rechazado por sus autores, situación por la cual las mismas no pueden ser consideradas obligatorias moral o políticamente. Estas disposiciones tienen en común una cierta proximidad a la ley y una cierta relevancia legal, pero no son obligatorias por si mismas como materia de derecho. Estas normas de carácter extralegal, las encontramos en todos los campos del derecho, y tienen una importancia particular en las relaciones internacionales. Ello se debe, a que el Derecho Internacional no reconoce un legislador como superior o una jurisdicción obligatoria, como consecuencia, los actores a nivel mundial seguido recurren al uso de normas, las cuales se rodean de los principios legales y reglas que constituyen el corazón del Derecho Internacional sin ser leyes por si mismas. Véase THÜRER D.:«*Q-Z Soft Law. Encyclopaedia of Public International Law*», Vol. IV, 2000, p.453. El término *Soft Law* fue acuñado por Lord McNAIR.



Ejemplos de *Soft Law* y *Backdoor Rules* son los CDI recomendados por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE o las Directrices sobre Precios de Transferencia. Sin embargo, este tipo de normas que son empleadas en la literatura legal para describir principios, reglas y niveles en las relaciones internacionales, en la actualidad no son consideradas como fuentes del Derecho Internacional en el sentido mencionado en el Art. 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia.

### **Cuatro aspectos esenciales para describir el *Soft Law*.**

1.- El *Soft Law* generalmente expresa expectativas comunes referentes a conductas que se presentan en las relaciones internacionales -como lo es el caso de los precios de transferencia- y que habitualmente se presentan en el marco de las organizaciones internacionales.

2.- El *Soft Law* es creado por sujetos del Derecho Internacional.

3.- Las reglas del *Soft Law* no han pasado, o no completamente a través de todas las etapas del procedimiento legislativo. Por lo tanto, no se originan en una fuente formal del Derecho y, por lo tanto, ello le resta fuerza obligatoria legal.

4.- A pesar de su calidad de no compromiso, el *Soft Law* se caracteriza por su proximidad al Derecho Internacional y por encima de esto por su capacidad de producir ciertos efectos legales<sup>5</sup>.

### **Categorías de *Soft Law*.**

Apreciamos tres categorías principales: La primera consiste en todas aquellas resoluciones de los organismos internacionales tales como: los programas de acción; las declaraciones interpretativas de los Convenios Internacionales; los

---

<sup>5</sup> Véase THÜRER D.:« "Q-Z *Soft Law*. *Encyclopaedia of Public International Law*»,*ob.cit.*, p.454.

textos de Tratados que aún no entran en vigor o no obligan a un actor en particular.

La segunda categoría consiste en interpretaciones del Derecho Internacional tales como los acuerdos no vinculantes, los Códigos de Conducta, las recomendaciones y reportes adoptados por las Agencias Internacionales o en Conferencias internacionales.

La tercera categoría está integrada por los sistemas de información en las relaciones internacionales. Cualquier instrumento o acuerdo usado en las relaciones internacionales para expresar compromisos son más que declaraciones políticas, pero menos que leyes en estricto sentido<sup>6</sup>.

En lo que se refiere al presente trabajo, la segunda de las categorías mencionadas es la que nos interesa y a la que nos referiremos en este apartado. En esta categoría las recomendaciones o decisiones hechas por organismos internacionales por lo general tienen un carácter no obligatorio legalmente; no obstante, pueden llegar a alcanzar una relevancia importante, como es el caso de las Directrices sobre precios de transferencia y empresas multinacionales de la OCDE, que son un instrumento que se ha ido reconociendo y estableciendo como *Hard Law* dentro de las legislaciones domésticas de cada Estado, para de esta forma conseguir un consenso en el tratamiento de esta materia.

En el Derecho Tributario Internacional el *Soft Law* tiene un papel importante, puesto que organismos internacionales como la OCDE y la UE<sup>7</sup> lo han

---

<sup>6</sup> *Ibidem*.

<sup>7</sup> La UE la Comisión elaboró una estrategia basada en el uso del *Soft Law*, mediante la elaboración de un Código de Buena Conducta en el área de la imposición empresarial en el cual se establecía un inventario de los regímenes preferenciales que creaban problemas a los Estados miembros y un análisis de estos regímenes para determinar cuando se encontraban dentro de la cobertura del artículo 92 del Tratado de la Unión Europea, lo que puso en un dilema a los Estados miembros, puesto que todos reconocen que la competencia fiscal perniciosa y la degradación fiscal son un gran problema y, se manifestaban a favor de hacer algo para limitar el uso de los regímenes preferenciales, pero sin que sus propios regímenes preferenciales fueran tocados. Por esta razón la Comisión optó por desarrollar la estrategia a través de los instrumentos del *Soft Law*. El Código de Buena Conducta es un compromiso no obligatorio para los Estados miembros a no implementar regímenes fiscales preferenciales y a revisar los existentes que causan problemas a otros Estados miembros. La aplicación del Código de Buena Conducta se llevará a cabo mediante el intercambio de información entre los Estados miembros. Véase Ruding Report. Resolución del Consejo de 1 de Diciembre de 1997 European Documentes. No. 2061 31/12/97 C2 6/01/98

empleado para tratar de influenciar la política tributaria de los Estados, estableciendo para ello directrices y códigos de buena conducta<sup>8</sup>.

En este punto hay que partir de la pregunta: ¿Qué tan amplio es el *Soft Law* como instrumento de coordinación fiscal, a pesar del hecho de que su carácter legal ha sido excluido y su significado es controvertido?

En la actualidad, los Estados a veces recurren al *Soft Law* con el fin de evitar las desventajas existentes en ciertos asuntos, y de esta forma negocian llegar a un acuerdo ante la diversidad de criterios, leyes o intereses que influyen en una cierta situación.

De forma más concreta, las normas extralegales pueden servir como un compromiso de los Estados ante la necesidad de establecer reglas que permitan una mayor flexibilidad de actuación para poder introducir y adaptar los mecanismos o instrumentos necesarios para hacer frente a una situación determinada. Es por ello que los Estados eligen este tipo de normas cuando quieren crear una vía que conduzca su comportamiento internacional de manera adaptable a la realidad, o bien, que les asegure una alternativa para afrontar un compromiso. Haciendo esto pueden mantener un alto grado de libertad para actuar y al mismo tiempo mejorar la base de la cooperación internacional.

No obstante lo anterior, se observa que este instrumento puede ser utilizado de forma incorrecta por parte de los Estados para evadir ciertas responsabilidades debido a que es un hecho que la violación de las normas del *Soft Law* reportan una condena menos severa que la utilizada en una norma legal.

Además, en este contexto también debe ser mencionado que el *Soft Law* es criticado por la posibilidad existente de que puede generar problemas respecto del sistema constitucional de competencias.

---

<sup>8</sup> Los códigos tienen el propósito de influenciar las conductas de la empresa multinacional o, regular la transferencia de tecnología. A pesar del hecho de que estos Códigos no sean obligatorios, procedimientos de supervisión han sido concebidos para asegurarse de que ellos sean puestos en acción.

De acuerdo con el esquema de la división de poderes materializado en las Constituciones de los Estados, la facultad de legislar es un derecho concedido a los poderes Ejecutivo y Legislativo, y eligiendo al *Soft Law* como un instrumento no obligatorio de las relaciones internacionales, los Gobiernos tienen un medio para evitar al Parlamento para que intervenga en asuntos internacionales.

De esta forma el sistema constitucional de competencias en las relaciones internacionales puede ser evitado<sup>9</sup>. En otras palabras, hay un riesgo de que los Gobiernos para ir más allá de los requerimientos legislativos, emitan *Soft Law* que podría no haber sido promulgado como *Hard Law*, puesto que los Parlamentos se hubiesen opuesto<sup>10</sup>.

### **Especial relevancia legal del *Soft Law*.**

Desde un punto de vista positivo, encontramos que el *Soft Law* ha probado ser un dispositivo útil de interpretación del Derecho Internacional, contribuyendo a dar forma y desarrollando normas obligatorias.

El hecho de que en el *Soft Law* sea relevante la buena fe, no significa que ésta se transforme en una norma obligatoria, después de todo, su carácter obligatorio ha sido excluido deliberadamente por las partes que han elegido el *Soft Law* como la forma apropiada para un acuerdo específico. Sin embargo, es importante hacer notar que a los actores principales no les está permitido contradecir su propia conducta, es decir, no pueden reclamar el carácter ilegal de los actos que ellos mismos han aprobado, alegando que las normas del *Soft Law* o las subsiguientes acciones basadas en ellas, interfieren ilegítimamente en sus asuntos internos<sup>11</sup>.

---

<sup>9</sup> Cfr. Q-Z *Soft Law*, THÜRER D.: *“Encyclopaedia of Public International Law”*, Vol. IV, 2000, pp. 458.

<sup>10</sup> En la UE la actividad de la Corte de Justicia es fundamental en el proceso de transformación del *Soft Law* en *Hard Law*, desde el momento en que la Corte de Justicia utiliza las reglas derivadas del *Soft Law* como un fundamento legal en un juicio. Quedando en este caso la naturaleza de la norma del *Soft Law* sustituida por el carácter de la norma de *Hard Law*. Véase MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.: *“Towards corporate tax harmonization in the European Community”*, *ob.cit.*, p.303.

<sup>11</sup> El principio de buena voluntad a pesar de que no cambia la naturaleza no obligatoria del *Soft Law* como tal, tiene el efecto de que las expectativas que produce están legalmente protegidas, en la medida en que se encuentran justificadas por la conducta de las partes interesadas. Cfr. BOTHE M.: *“Legal and no legal rules- A meaningful distinction in international relations”*, *“Year book of International Law”*, Vol.11, Amsterdam, 1980, pp. 65-95.

Respecto a la interpretación hay dos aspectos de relevancia legal del *Soft Law* los cuales deben ser destacados. El primero consiste en que la importancia de las indicaciones de las normas de *Soft Law* radica en la interpretación que el Derecho Internacional les concede, y segundo, los principios legales que no son formulados en los Tratados internacionales o no forman parte del Derecho consuetudinario, pueden de esta forma estar contenidos en normas extralegales. Por lo tanto el *Soft Law* en este sentido contribuye a clarificar y a dar una forma más concreta al Derecho Tributario Internacional.

Todo ello nos viene a dar una idea amplia de la función de fortalecimiento y complemento que puede llegar a desempeñar esta herramienta, pues no hay que perder de vista que si existe un vacío dentro de las normas que rigen en las relaciones internacionales, este instrumento puede ser un adecuado medio para llenar este vacío, por lo menos parcialmente<sup>12</sup>.

Desde nuestro punto de vista y una vez que se han analizado las diferentes propuestas existentes por parte de los diferentes organismos internacionales, se considera que la utilización del *Soft Law* puede ser de gran utilidad. Esta técnica puede servir como primer paso para lograr un aumento en la coordinación fiscal<sup>13</sup>, asistencia mutua entre los Estados e intercambio de información, así como también adaptar y extender las medidas anti-paraíso y mantener los impuestos tradicionales.

A través de este instrumento, se pueden ir estableciendo las posibles disposiciones, reglas y soluciones que los Estados vayan aprobando y de esta forma poder valorar y gravar de manera efectiva tanto las formas tradicionales

---

<sup>12</sup> Normas informales como el *Soft Law* son capaces de estabilizar expectativas, y contribuir a mantener integrados los elementos anárquicos en las relaciones internacionales.

<sup>13</sup> Se ha visto en la coordinación fiscal el instrumento para eliminar a escala global fenómenos diferentes como la doble imposición, los altos niveles de evasión y fraude fiscal internacional, la competencia fiscal perniciosa, así como para establecer una regulación consensuada que fije los parámetros impositivos sustantivos en torno a la tributación de las manifestaciones de capacidad económica que con mayor intensidad se ven sujetas a las presiones e influjos de la globalización. Véase CAAMAÑO ANIDO M.A. y CALDERÓN CARRERO J.M.: «Globalización Económica y poder tributario: ¿Hacia un nuevo derecho tributario?», *ob.cit.*, p.246. Respecto a los instrumentos internacionales que deben emplearse para lograr la coordinación fiscal existe quienes mantienen que debe acudir a la generalización de los tratados multilaterales, mientras otros siguen manteniendo que deben ser los tratados bilaterales, sin perjuicio de utilizar convenios multilaterales puntualmente. Véase OWENS, J.: «Tax Administration in the new millennium», *ob.cit.*, p.125.

de comercio, como las nuevas que involucren precios de transferencia de bienes intangibles de alta rentabilidad<sup>14</sup>.

## **Conclusión.**

Por el momento no existen respuestas simples o claras a los problemas que se presentan en la determinación de los precios de transferencia, sobre todo en lo que se refiere a la venta de bienes intangibles con utilidades únicas, ya sea que la venta se realice directamente entre las empresas vinculadas o bien mediante Internet<sup>15</sup>, debido a la imposibilidad que afrontan las Administraciones tributarias en detectar e identificar situaciones u operaciones similares que puedan servir de punto de apoyo al momento de estimar un precio *Arm's Length*, y de esta forma realizar una imposición efectiva en este tipo de operaciones<sup>16</sup>.

Ante ello, los sistemas tributarios a nivel mundial están inmersos en un periodo de reajuste, en el cual deben decidir cómo reaccionar ante el desarrollo de las transacciones comerciales.

Desde nuestra perspectiva esta reacción tiene que venir dada en varios sentidos: primero, las recomendaciones que están haciendo los organismos internacionales deben ser analizadas e incorporadas a las normativas internas de los Estados, a fin de tener un conjunto de normas homogéneo en la materia; segundo, establecer la obligación a los contribuyentes que realicen operaciones vinculadas de aportar la documentación que soporte los precios de transferencia que han establecido en sus transacciones; tercero solicitar al

---

<sup>14</sup> En la esfera tributaria internacional se ha buscado formular un standard que actúe como regla de mínimos para que los Estados aprueben y desarrollen los mecanismos de su normativa interna. Resultando evidente que el alcance e interpretación que se le otorgue a este Standard concede el margen de discrecionalidad que tienen los Estados para modificar los precios de transferencia según su normativa tributaria interna, lo que puede ocasionar distorsiones y perjuicios para las empresas multinacionales que experimentan dichos ajustes. Cfr. CRUZ PADIAL, I.: «Precios de transferencia: DELIMITACIÓN Y MODIFICACIÓN POR LA Ley de Medidas para la prevención fiscal», en Monografías Carta Tributaria, 1ª quincena de abril, Ed. CISS, grupo Wolters Kluwer, Madrid, 2007, pp. 3-4. Véanse las páginas web: [www.europa.eu.int/comm/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing](http://www.europa.eu.int/comm/taxation/company_tax/transfer_pricing), y [www.oecd.org/taxation/transfer\\_pricing](http://www.oecd.org/taxation/transfer_pricing). En la actualidad tanto la OCDE (Invitation to comment on comparability issues) como la UE (EU joint transfer pricing forum) están llevando a cabo foros de discusión en los que se están discutiendo los nuevos problemas que se presentan en el contexto de los precios de transferencia, principalmente en el área de los bienes intangibles y la aplicación del Arbitraje Internacional como instrumento para llegar a un acuerdo en la determinación de precios de transferencia.

<sup>15</sup> Cfr. OWENS, J. and WHITEHOUSE, E.: «Tax reform for the 21st century...», en *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol. 50, Nos. 11-12, Ed. IBDF, Ámsterdam, 1996, p.546.

<sup>16</sup> En las transacciones realizadas por medios electrónicos la falta de puntos de tributación identificables -intermediarios, bancos- a los que pueden interponerse la obligación de informar y retener impuestos, al igual que la utilización de "nombres de dominio", los cuales no necesariamente tienen por que vincular una dirección de Internet con una localización física, constituyen un grave problema para las Administraciones tributarias.

contribuyente la elaboración de un estudio de precios de transferencia que contenga la documentación solicitada y además la complete mediante la realización de un análisis funcional y de comparabilidad; y cuarto que las Autoridades tributarias sigan haciendo esfuerzos para flexibilizar los requisitos para celebrar Acuerdos previos de precios, pues son un instrumento que durante cierto tiempo otorga certeza y seguridad a los contribuyentes.

En caso de que se opte por mantener los sistemas existentes será necesario establecer como los conceptos tradicionales van a ser aplicados a esta realidad comercial caracterizada por la desmaterialización de las operaciones y, al mismo tiempo, será muy importante concretar un sistema de valoración para poder gravar estas operaciones, puesto que si los diferentes países lo hacen de manera individual o a través de bloques comerciales, se presentará el riesgo de correr en diferentes direcciones, produciéndose un verdadero caos<sup>17</sup>.

En la actualidad se están dando pasos significativos para desarrollar ese consenso mundial, siendo el IRS de los EE.UU., el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE<sup>18</sup> y el Foro Europeo sobre Precios de Transferencia<sup>19</sup> quien junto a especialistas de varios Gobiernos están estudiando estos problemas. Gracias a estos grupos de estudio se están dando pasos importantes dentro de la materia, logrando que poco a poco se alcance una coordinación en las normativas y en los requisitos de documentación que se exigen en esta materia.

---

<sup>17</sup> Por ejemplo: si algunos países no establecen impuestos a las transacciones realizadas por Internet, y otro grupo de países conserva la confianza en la imposición de los ingresos que de estas operaciones se deriven, pero redefiniendo la base imponible para establecer un impuesto en la fuente, y por último, si otro grupo se queda con las reglas existentes, el resultado que se generará, será un incremento notable de la doble imposición de las rentas.

<sup>18</sup> Al efecto se está desarrollando a partir del año 2003 el *“Transfer Pricing Experts Meeting”* que tiene por objetivo seguir analizando y estudiando la problemática que se presenta en el tema, poniendo especial atención en el arbitraje como una alternativa. Véase la página Web [www.ocde.org](http://www.ocde.org) visitada el 25 de marzo de 2005.

<sup>19</sup> El Foro Europeo sobre precios de transferencia se estableció en junio de 2002. A la fecha se han reunido en 18 ocasiones, siendo la última vez que se reunieron el 7 de diciembre de 2006. Véase la página Web: <http://ec.europa.eu/taxation/transferpricing>.

## Bibliografía.

1. GARCÍA NOVOA, C.:«El proyecto de Ley de prevención del Fraude (I)», en *Quincena Fiscal* No.9/2006, consultada en la página web: [www.westlaw.es](http://www.westlaw.es) el 24 de mayo de 2007
2. GARCÍA-HERRARA, C.:«Algunas reflexiones sobre la nueva refutación de las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades. Particular referencia a las obligaciones formales», en *Quincena Fiscal* No.7/2007, consultada en la página web: [www.westlaw.es](http://www.westlaw.es) el 24 de mayo de 2007
3. MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.:«*Towards corporate tax harmonization in the European Community*»,Ed. Kluwer Law International, Londres, 1999
4. THÜRER D.:«*Q-Z Soft Law. Encyclopaedia of Public International Law*», Vol. IV, 2000
5. BOTHE M.:« Legal and no legal rules- A meaningful distinction in international relations», "*Year book of International Law*", Vol.11, Amsterdam, 1980
6. CRUZ PADIAL, I.:«Precios de transferencia: Delimitación y modificación por la Ley de Medidas para la prevención fiscal», en *Monografías Carta Tributaria*, 1ª quincena de abril, Ed. CISS, grupo Wolters Kluwer, Madrid, 2007
7. OWENS, J. and WHITEHOUSE, E.:«Tax reform for the 21st century», en *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol. 50, Nos. 11-12, Ed. IBDF, Ámsterdam, 1996.
8. RENDON PIMIENTEL R.:« Ajustes en material de precios de transferencia» en *Revista Contaduría Pública*, Marzo 2008.
9. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. OECD, Paris, 1995
10. Ley del Impuesto sobre la Renta.