

El *soft law* y las fuentes del derecho tributario: el Proyecto de Ley para la transposición de la Directiva del Pilar II

La delimitación del papel que en el marco tributario internacional deben ocupar los instrumentos de *soft law* y su relación e influencia sobre la interpretación y aplicación de las auténticas fuentes del ordenamiento jurídico español constituye un desafío que vuelve a hacerse patente con el Proyecto de Ley para la transposición de la Directiva del Pilar II.

ROCÍO ARIAS PLAZA

ADRIÁN BOIX CORTÉS

REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Consejera académica de GA_P

En los últimos años, el marco tributario internacional se caracteriza por la proliferación de medidas tendentes a reforzar la lucha contra la planificación fiscal agresiva. La delimitación del papel que en este contexto deben ocupar los instrumentos de *soft law* y su relación e influencia sobre la interpretación y aplicación de las auténticas fuentes del ordenamiento jurídico español (que son *la ley, la costumbre y los principios generales del derecho*) resulta de máxima relevancia a fin de garantizar la seguridad jurídica que debe presidir la relación de la Administración con los contribuyentes.

Nuestro Tribunal Supremo no tiene una doctrina jurisprudencial totalmente definida sobre la cuestión, si bien, en sus pronunciamientos más recientes, ha rebajado la potencialidad interpre-

tativa de los comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) como instrumento de *soft law*:

- En su Sentencia de 3 de marzo del 2020 (rec. 5448/2018), asunto *Stryker*, el Tribunal Supremo reconoce que, al margen de que los citados comentarios no son fuentes normativas directas, el criterio establecido en ellos puede servir de orientación a los tribunales y coincidir con el resultante de interpretar el propio convenio o las demás fuentes del ordenamiento. En este sentido, el Tribunal Supremo establece que aplicar por sí solas las pautas interpretativas suministradas por los comentarios no es admisible sin el sustento de una justificación di-

recta en las propias fuentes del ordenamiento jurídico español, incluidos los tratados y convenios.

- Posteriormente, en su Sentencia de 23 de septiembre del 2020 (rec. 1996/2019), asunto *Palmolive*, el Tribunal Supremo complementa la doctrina establecida en la sentencia precedente y niega el uso del *soft law* (en particular, los comentarios al modelo de convenio sobre la interpretación de la cláusula del beneficiario efectivo) cuando no encuentra sustento en el «texto» del convenio, que es la fuente propiamente jurídica, por más razonable que resulte tal solución a juicio de la Administración.

En definitiva, conforme a la más reciente doctrina del Tribunal Supremo, la interpretación de las normas tributarias debe realizarse a partir de lo dispuesto en ellas, por lo que los instrumentos de *soft law*, al no tratarse de normas jurídicas propiamente dichas que vinculen a los tribunales, pueden ser tenidos en cuenta para interpretar el ordenamiento aplicable. Sin embargo, la interpretación de dichas normas debe efectuarse conforme a lo dispuesto por el artículo 3.1 del Código Civil, esto es, según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas.

En esta línea son interesantes y clarificadoras las conclusiones de la abogada general Kokott, presentadas el 2 de julio del 2020, en el asunto *Estado del Gran Ducado de Luxemburgo contra B. y F. C.* (ass. acs. C-245/19 y C-246/19), donde recuerda lo siguiente:

- Que el modelo de convenio de la OCDE no es un tratado internacional multilateral jurídicamente vinculante, sino un acto unilateral de una organización internacional en forma

de recomendaciones dirigidas a sus Estados miembros, recomendaciones que la propia organización reconoce que no tienen carácter vinculante.

- Que estas consideraciones jurídicas relativas al modelo de convenio de la OCDE no influyen directamente en la interpretación de una directiva, aunque la terminología utilizada en ambos sea idéntica.
- Que estos comentarios sólo reflejan la opinión de los expertos que representan a los Gobiernos de los países miembros de la OCDE, y no la de los legisladores parlamentarios de la Unión o de sus Estados miembros.

- Que, si al Tribunal de Justicia le convence la interpretación de determinado artículo del modelo de convenio, puede adoptar el planteamiento de la OCDE y proceder a una interpretación similar de la directiva; sin embargo, declara que no existe un *automatismo jurídico* en tal sentido.

En este contexto, cabe traer a colación el Proyecto de Ley por la que se establece un impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud (publicado en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales* de 14 de junio del 2024). Dicho proyecto de ley recoge en su preámbulo que deben tenerse en cuenta, en particular, como criterios interpretativos en el marco del citado artículo 3.1 del Código Civil, las normas modelo de la OCDE y los criterios derivados de los comentarios, guías administrativas y demás principios o criterios elaborados y públicamente divulgados por dicha organización o por la Unión Europea (el anteproyecto hacía una remisión a los citados criterios interpretativos en su propio articulado). El considerando 24 de la Directiva (UE) 2022/2523 recoge la misma remisión en su aplicación. Por su

Potencialidad interpretativa de los instrumentos de *soft law*

parte, en virtud de la disposición final quinta del proyecto de ley, se habilita a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda para dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de esta ley, *que podrán recoger, en su caso*, los citados criterios interpretativos recogidos en el preámbulo.

Esta remisión a instrumentos de *soft law* no es una novedad, sino que existen algunos precedentes. En particular, algunos convenios para evitar la doble imposición suscritos por España recogen expresamente en su artículo que su interpretación debe realizarse conforme al pertinente instrumento de *soft law*, en particular, conforme a los comentarios de la OCDE sobre el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. En este sentido, los citados convenios recogen que los comentarios, *con las revisiones que puedan efectuarse cuando corresponda*, constituyen un método de interpretación en el sentido de la Convención de Viena de 23 de mayo de 1969 sobre el Derecho de los Tratados.

También el legislador español ha mencionado expresamente el *soft law* como elemento de interpretación, por ejemplo, en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que reconoce en su preámbulo la fuerza interpretativa de las directrices de precios de transferencia de la OCDE y las recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la Unión Europea en la medida en que no contradigan lo expresamente señalado en el precepto que regula el tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas, o en su normativa de desarrollo.

En nuestra opinión, es evidente el desafío que representa que la interpretación de una norma inter-

na española deba realizarse conforme a los instrumentos de *soft law* que, de manera dinámica en el tiempo, puedan irse emitiendo en la materia. No obstante, tratándose de una norma que se adopta en un contexto internacional determinado por las iniciativas adoptadas en el marco de la OCDE y en la Unión Europea (recordemos que la citada ley es transposición de la Directiva (UE) 2022/2523) y en la que el objetivo de alcanzar el tipo impositivo mínimo del 15 % tiene incidencia en la capacidad de recaudación de los distintos Estados, no debe obviarse la necesidad de perseguir una interpretación armonizada que pueda garantizarse mediante instrumentos del *soft law* internacional. Sin embargo, es previsible que la habilitación concedida a la Dirección General de Tributos de *recoger, en su caso*, los citados criterios interpretativos minimice las dificultades derivadas de esta remisión y garantice una interpretación conforme al texto de la norma.

Por último, a modo de reflexión final, no debe olvidarse que nuestro ordenamiento tributario se construye sobre el principio de legalidad, por lo que es difícil de aceptar que un acto administrativo se base principal o exclusivamente en instrumentos de *soft law* que carecen de fuerza vinculante y legitimidad democrática, sin perjuicio de que, tratándose de una materia eminentemente técnica, emerge el carácter necesario de dichos instrumentos. Cuestión distinta es que nuestros tribunales, en su función de interpretación de las normas tributarias, tengan en cuenta dichos instrumentos de *soft law* y ello pueda invocarse en posibles procedimientos de revisión del acto administrativo en cuestión, si bien dicha interpretación deberá sujetarse en todo caso al texto de dichas normas y atender al espíritu y finalidad de éstas.

Interpretación conforme al texto de la norma