

SOFT LAW: ASPECTOS TEÓRICOS  
Y PROBLEMAS PRÁCTICOS

Juan José Iniesta Delgado

Álvaro Núñez Vaquero (eds.)

ISBN: 978-84-1381-930-3

Madrid, 2025

pp. 243-270

DOI: 10.37417/soft-law/09

Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales

Editado bajo licencia Creative Commons Attribution 4.0 International License

# ¿SOFT LAW EN DERECHO TRIBUTARIO? EL CASO DE LOS COMENTARIOS DEL MODELO DE DOBLE TRIBUTACIÓN

Hugo OSORIO MORALES\*

Universidad Austral

**SUMARIO:** 1. INTRODUCCIÓN.— 2. COMENTARIOS Y DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL: 2.1. Los desafíos de un sistema descentralizado de tributación internacional: competencia y cooperación; 2.2. Potestad para imponer tributación y doble tributación internacional; 2.3. La OCDE; 2.4. Convenios de Doble Imposición; 2.5. Modelos y comentarios; 2.6. CDI-OCDE, doble tributación, evasión y elusión.— 3. VACILACIONES DOGMÁTICAS Y JURISPRUDENCIALES: 3.1. Los comentarios como herramientas interpretativas; 3.2. Vacilaciones y perplejidad; 3.3. Experiencia en Colombia y España; 3.3.1. *Colombia*; 3.3.2. *España*; 4. ALGUNAS CONCLUSIONES PRELIMINARES: COMENTARIOS Y *SOFT LAW*: 4.1. *Soft Law*; 4.2. Comentarios y *soft law*.— BIBLIOGRAFÍA

## 1. INTRODUCCIÓN

Tradicionalmente, en la cultura jurídica occidental, con «legalidad» se ha apuntado a la contraposición entre el gobierno de las leyes y el de las personas<sup>1</sup>. Bobbio identifica precedentes de la legalidad en la «isonomía» de la Grecia clásica, el *Rule of Law* anglosajón, y el *Rechtsstaat*

---

\* Abogado, Doctor en Derecho. Juez Tributario y Aduanero de la Región de Los Ríos. Profesor de Economía y de Derecho Tributario de la Universidad Austral (Chile). E-mail: hugo.osorio.morales@gmail.com. <https://orcid.org/0000-0002-8918-4170>. El autor desea agradecer los comentarios a una versión anterior del trabajo de los doctores Álvaro Núñez Vaquero y Víctor García Yzaguirre.

<sup>1</sup> Que equivale a operar mediante directivas generales, o bien singulares. CELANO, 2022: 140-151.

alemán<sup>2</sup>. Sin embargo, bajo la Ilustración, la legalidad pasa a entenderse, de forma predominante, como la supremacía de los Parlamentos frente al príncipe<sup>3</sup> y el ideal de que toda acción singular del poder debe encontrarse justificada por una ley parlamentaria previa<sup>4</sup>. La judicatura tiene acá un rol cognitivo y deductivista<sup>5</sup>. El sometimiento de todos los poderes del Estado a la ley parlamentaria se justifica porque ella manifiesta la soberanía popular<sup>6</sup>. La ley es entendida como fuente racional y exclusiva de regulación social, garantía de un ámbito de inmunidad de todos los sujetos privados, cada uno reconocido como jurídicamente igual<sup>7</sup>. Este ideal se opone, especialmente, a la regulación social por medio de las costumbres y la judicatura, contrarias a los ideales de abstracción, generalidad y certeza que proporcionaría la ley formal<sup>8</sup>. Como observa Ferrajoli, la legalidad ilustrada supone un cambio en relación con la legitimación del derecho: ella ya no proviene de la autoridad de los expertos, o de la pertenencia al derecho natural, sino de su fuente; no de la verdad, sino de la legalidad; no de la justicia, sino de la forma de los actos normativos<sup>9</sup>.

Durante el siglo xx, el ideal legalista ilustrado sufrió sucesivas crisis y desafíos que, paulatinamente, lo volvieron inviable. De acuerdo a Prieto Sanchís<sup>10</sup>, estas crisis pueden resumirse en tres desplazamientos: (i) del Estado legislador al Estado administrativo, con grados crecientes de intervención en las esferas económicas y sociales antes reservadas a los privados, pero ahora regulados principalmente por reglamentos y actos administrativos; (ii) del Estado unitario como única fuente normativa, a la multiplicación de fuentes, especialmente por entes internacionales y, en ciertos casos, subnacionales; y (iii), del Estado legislativo al Estado constitucional, lo que, a su vez, supone la ruptura de la identificación del derecho y ley, el desplazamiento del razonamiento jurídico desde las reglas a los principios, de la subsunción a la ponderación, y del legislador al juez<sup>11</sup>; y el desarrollo de constituciones con un amplio y creciente contenido normativo que es, además, de aplicación directa.

Podemos agregar acá un cuarto elemento más reciente, que coadyuva en la crisis de la ley formal, en particular en el ámbito tributario:

<sup>2</sup> ARICO *et al.*, 2007: 860, 861.

<sup>3</sup> CASSAGNE, 1998: 112, 113.

<sup>4</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA Y FERNÁNDEZ, 2020: 477.

<sup>5</sup> BAYÓN, 2010, p. 43; FERRAJOLI, 2007: 327.

<sup>6</sup> RUBIO, 1993: 21.

<sup>7</sup> CELANO, 2022: 165-169.

<sup>8</sup> PRIETO SANCHÍS, 1998: 6 y ss.

<sup>9</sup> FERRAJOLI, 2007: 325.

<sup>10</sup> PRIETO SANCHÍS, 1998: 24 y ss.

<sup>11</sup> MORESO se refiere al punto señalando que existe el paso de la «jurisprudencia de reglas» a la «jurisprudencia de razones». MORESO, 2020: 164.

(iv) el surgimiento y creciente relevancia del *Soft Law* (SL). En efecto, aunque en estricto rigor el SL no constituye un fenómeno realmente novedoso, su extraordinaria relevancia sí lo es. Se trata, además, de un tipo de instrumento que parece encontrarse en tensión con la exigencia democrática y la legalidad. Las razones de su creciente relevancia se encuentran, como observa Escudero, en la creciente complejidad de las sociedades contemporáneas y la globalización, fenómenos que colocan a las formas tradicionales de intervención normativa del Estado social y, en particular, a la ley formal en entredicho<sup>12</sup>. En este contexto, el SL, por su flexibilidad y carácter no vinculante, permitiría regular de forma flexible y efectiva aspectos de sociedades cada vez más complejas.

La crisis de la ley formal resulta particularmente problemática para ciertas áreas del derecho, como el tributario y el penal, donde el sometimiento de la ley, así entendida, no solo se encuentra consagrada en disposiciones constitucionales, sino que responde a extensas tradiciones conforme a las cuales el establecimiento de los tributos, los delitos y las penas solo puedan ser realizadas por los Parlamentos<sup>13</sup>. El problema central no es que el Parlamento esté sometido a la ley, entendida ahora en sentido amplio e incluyendo, especialmente, la Constitución<sup>14</sup>. El problema es que la ley formal, esa tradicionalmente máxima y exclusiva fuente normativa, queda «arrinconada» por la inflación normativa del Ejecutivo, de la Constitución, de la judicatura, del SL y de las cada vez más influyentes propuestas dogmáticas sobre principios y valores constitucionales. Desde el derecho penal, Montiel observa que los valores liberales de la certeza y separación de poderes tienden a verse degradados, enalteciéndose el rol de los jueces en la gestión y realización de las aspiraciones constitucionales y de justicia, en ocasiones con independencia o, incluso, preeminencia sobre la voluntad del legislador<sup>15</sup>. Desde la perspectiva tributaria, el problema se materializa por el creciente volumen y relevancia de instrumentos técnicos emanados por las administraciones tributarias y, de particular interés para este capítulo, organismos internacionales que, como se verá, regulan parcelas centrales (y crecientes) del ordenamiento impositivo internacional.

El presente capítulo analiza los Comentarios del Modelo de Convenio de Doble Imposición (CDI) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Se trata —como se verá— de un instrumento de extraordinaria relevancia práctica en la operación del sistema tributario internacional. Sobre él, sin embargo, abundan las vacilaciones o un franco desconcierto dogmático sobre su «naturaleza»

<sup>12</sup> ESCUDERO, 2012: 127.

<sup>13</sup> Esto no significa, desde luego, que tales principios operen de la misma forma en ambas áreas del derecho.

<sup>14</sup> RODRÍGUEZ, 2021: 519, 520.

<sup>15</sup> MONTIEL, 2009: 58, 59.

jurídica y sus alcances, y si deben entenderse como herramientas interpretativas, SL o alguna otra categoría aún no caracterizada.

El capítulo tiene dos objetivos. El primero, y que ocupará la mayor parte del trabajo, es analizar el rol de los comentarios en el contexto del sistema de tributación internacional actual y mostrar las vacilaciones dogmáticas en relación con su rol y caracterización. Para ello, se mostrará la forma en que opera el orden tributario internacional, el rol central que en él tienen los comentarios y las vacilaciones dogmáticas sobre su rol y caracterización. El segundo objetivo es proporcionar algunas conclusiones, necesariamente preliminares, sobre si las características de estos instrumentos son o no consistentes con los criterios que generalmente se utilizan para identificar el SL. Dado que el trabajo no pretende resolver las numerosas vacilaciones sobre qué constituye SL y existe amplia dispersión en la literatura especializada sobre el punto, la sección cuarta, que aborda este objetivo, se iniciará como una breve toma de posición sobre el punto para luego utilizarla en el análisis.

El trabajo se ordena de la siguiente forma. Luego de la introducción, en la sección segunda, se examina el rol de los comentarios en el contexto del orden tributario internacional. En la tercera, se discute la recepción dogmática —vacilante y contradictoria— de los instrumentos mencionados. En la cuarta, se ofrecen algunas conclusiones preliminares sobre la caracterización de tales comentarios como SL.

Antes de comenzar, resulta pertinente una advertencia. El rol de los comentarios, de los CDI y de la OCDE presenta un elemento paradójico que los hace políticamente controversiales. Para algunos, se trata de instrumentos y de un organismo con un papel central en la entronización del orden global neoliberal<sup>16</sup>. Para otros, constituyen herramientas cruciales, precisamente, para enfrentar y controlar los desafíos y excesos de la globalización. A lo largo del análisis se proporcionarán algunos de los elementos que alimentan esta discusión. Sin embargo, su objeto no es abordarla ni, mucho menos, fijar una postura sobre ella. Lo que sí interesa observar es que, cualquiera que sea la valoración política que se adopte sobre el rol de los comentarios, los CDI y la OCDE, todos ellos se presentan en el contexto de una globalización que genera situaciones económicas, sociales y culturales que los Estados nacionales ya no parecen capaces de controlar con los medios clásicos que solían emplear para ello.

---

<sup>16</sup> Se trataría, para estos autores, de una manifestación del ascenso de los «poderes salvajes» del capitalismo a que se refiere Ferrajoli: la supremacía de los poderes económicos y financieros que, en ausencia de límites jurídicos, cuentan con soberanía absoluta, impersonal y anónima. En este caso, el poder no se realizaría de forma directa por el poder económico, sino por medio de entidades internacionales y, en particular, la OCDE, entidad que estaría comprometida con la mencionada ideología económica. FERRAJOLI, 2018: 18-20.

## 2. COMENTARIOS Y DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

En la presente sección se proporcionan los elementos básicos del contexto general en que se inserta el objeto de estudio: la tributación (y la doble tributación) de operaciones transfronterizas, los espacios de elusión y evasión fiscal que tales operaciones originan, la coordinación por medio de los CDI para gobernar tales fenómenos, y el rol en todo ello de los comentarios.

### 2.1. Los desafíos de un sistema descentralizado de tributación internacional: competencia y cooperación

Hablar de «tributación internacional» resulta, hasta cierto punto, engañoso. No existe, en estricto rigor, un sistema tributario internacional. Con «tributación internacional» se alude a fenómenos regulados por normas internas pero que se relacionan con operaciones transfronterizas que pueden resultar relevantes para más de un país. Son los países particulares (no organismos internacionales), a partir de sus normas internas (no aplicando tratados internacionales), los que establecen y aplican tributos a las operaciones transfronterizas<sup>17</sup>. Intervienen, desde luego, algunas normas internacionales —por ejemplo, las que se contienen en los CDI—, pero el sistema impositivo global opera de forma descentralizada a partir del ordenamiento de cada país, y es precisamente eso lo que origina las dificultades que interesa discutir.

La relevancia de la «tributación internacional» se explica por el contexto económico en que se desarrolla: los sistemas tributarios locales se enfrentan a una creciente interdependencia económica global, a mayores y cada vez más rápidos flujos de capital, al hecho de que las personas de alto patrimonio pueden cambiar de residencia con facilidad y, sobre todo, a la existencia de entidades multinacionales (algunas de ellas, con ventas de cuantía mayor a los ingresos de un país de tamaño medio) capaces de organizarse en múltiples jurisdicciones y dedicar importantes recursos a reducir su carga tributaria.

En consecuencia, aunque el sistema tributario global opere de forma descentralizada (cada jurisdicción establece sus propias reglas), se trata, también, de un sistema altamente interdependiente, competitivo y estratégico: interdependiente porque, aunque los tributos se determinan por cada uno de los países de acuerdo con sus propios intereses, agendas y prioridades, las operaciones se desarrollan en todos ellos, y

<sup>17</sup> ARNOLD, 2016: 3. En el mismo sentido, HURTADO, 2018: 1; OATS, MILLER y MULLIGAN, 2017: 20.

la tributación que cada uno aplica, impacta y modifica las condiciones y decisiones de los demás; competitivo, porque resulta racional, desde la perspectiva de cada uno de los países, intentar atraer inversiones y residentes de alto patrimonio y competencias técnicas, estableciendo para ello regímenes de menor tributación<sup>18</sup>; estratégico, porque si todos los países compiten en atraer capitales y residentes (de altos patrimonios), y para ello rebajan sus tributos, el resultado final tiende a ser una reducción general de recaudación, un *race to the bottom* en el que todos los países involucrados terminan (no obstante aumentos puntuales de los más agresivos), recaudando menos recursos<sup>19</sup>.

Los impuestos a la renta fueron, durante el siglo pasado, una pieza central, tanto del financiamiento de los Estados de Bienestar, como de la reducción de la desigualdad económica. Sin embargo, la competencia fiscal, la movilidad del capital, el desplazamiento de las personas de alto patrimonio, y la capacidad de las entidades multinacionales de rebajar su carga impositiva, han impactado de forma significativa en su efectividad. La existencia de un sistema económico global y de autoridades tributarias locales, han llevado a que la cooperación internacional aparezca como una necesidad apremiante para enfrentar la elusión y evasión internacionales, la competencia fiscal y la desigualdad<sup>20</sup>. Puede y suele discutirse si los esfuerzos actuales en tal sentido son adecuados o suficientes. Para los efectos del presente análisis, solo interesa destacar el rol que en todo ello tiene la OCDE.

## 2.2. Potestad para imponer tributación y doble tributación internacional

El problema central de la tributación internacional es determinar qué país, y en qué medida, puede imponer tributación a un individuo o empresa cuando se realizan operaciones que involucran a más de un país. En efecto, para que un país pueda hacer tributar una renta, es necesario que tenga un nexo con ella. Generalmente, los países reconocen dos nexos: la residencia de las entidades que participan en las operaciones que originan las rentas y la fuente de esa renta<sup>21</sup>. Conforme al primer nexo, los residentes de un país (personas y corporaciones) tributan por sus rentas obtenidas tanto en ese país como en el extranjero, por sus rentas mundiales. Conforme al segundo, las personas y

---

<sup>18</sup> Un revisión de la literatura relativa al fenómeno de la «competencia fiscal», en particular a partir de la década de los noventa del siglo pasado, en MIRANDA SARMIENTO, 2023: 29.

<sup>19</sup> DAGAN, 2018: 12-15, 23-30.

<sup>20</sup> RODRÍGUEZ LOSADA, 2012: 15-18.

<sup>21</sup> Algunos países utilizan otros nexos, pero estos son los más habituales. Por otra parte, existen también reglas diversas para determinar la residencia de las personas naturales y jurídicas. Véase ARNOLD, 2016: 15-16. Una revisión comparada, en OATS, MILLER Y MULLIGAN, 2017: 48-93.

corporaciones sean o no residentes en un país, tributan por sus rentas cuyo origen se encuentre allí.

Los problemas de tributación internacional se relacionan con el hecho de que, cuando se realizan operaciones transfronterizas, y bajo los criterios mencionados, más de un país puede aspirar a aplicar tributación a la misma renta. Por ejemplo, si un contribuyente, residente en Chile, compra un automóvil fabricado en el país a una empresa residente en Colombia, tanto Chile como Colombia reclamarían el derecho a aplicar tributación a las ganancias por la venta: Chile, porque el auto se construyó allí y se vendió a un residente chileno (país fuente); Colombia, porque la ganancia la obtiene un residente colombiano (país de residencia).

Suele entenderse que, en este tipo de operaciones, resulta deseable la coordinación internacional porque no hacerlo genera resultados inadecuados. Siguiendo con el ejemplo anterior, si tanto Chile como Colombia impusieran una tributación equivalente al 50 por 100 de la ganancia obtenida por la venta, la operación simplemente no se realizaría. Esto no solo reduciría el bienestar de los participantes (dueños de la empresa, trabajadores y comprador), sino que ninguno de los países obtendría recaudación alguna.

No se trata solo, ni principalmente, de evitar que dejen de efectuarse operaciones. Desde una perspectiva económica, suele entenderse que el sistema tributario debería adecuarse a un ideal normativo de neutralidad, esto es, debería lograr que no se modifiquen los incentivos económicos de los mercados, para que los agentes económicos actúen como estimen conveniente a sus intereses<sup>22</sup>. Los juristas suelen afirmar, más sencillamente, que la doble imposición obstaculiza los intercambios económicos y que, al gravar doblemente una manifestación de riqueza, resulta injusta<sup>23</sup>. En suma, suele entenderse que un sistema tributario internacional neutral permitiría que las inversiones se realicen allí donde sea más eficiente y, de esta forma, se maximizaría la riqueza global. Por lo anterior, sería deseable evitar que la riqueza obtenida mediante operaciones transfronterizas tribute en dos jurisdicciones<sup>24</sup>.

---

<sup>22</sup> La neutralidad de la tributación internacional cuenta con criterios técnicos que acá solo cabe enunciar. En particular, se busca alcanzar «neutralidad en la exportación de capitales», esto es, que la decisión de un contribuyente entre invertir en el país o en el extranjero no se vea modificada por la tributación; y «neutralidad de importación de capitales», es decir, que todas las entidades operando en el mercado sean objeto de la misma tributación. El logro de ambos objetivos suele encontrarse en tensión, lo que da lugar a importantes cuestiones de política tributaria, pero fuera del ámbito del presente estudio. Al respecto, véase OATS, MILLER y MULLIGAN, 2017: 25-27.

<sup>23</sup> Por todos, VOGEL, 2001: 724.

<sup>24</sup> Que la existencia de un sistema neutral aumente la riqueza global, que la eliminación de la doble tributación aumente la neutralidad (en particular, considerando que, al no existir un organismo que coordine de forma global el sistema, los países usualmente presentan numerosas

Para impedir la doble tributación internacional, los países de residencia pueden adoptar diversas medidas unilaterales que la reducen o eliminan<sup>25</sup>. Suele argumentarse, sin embargo, que si las medidas son unilaterales y sin coordinación internacional, se generan diversas inconsistencias y problemas (por ejemplo, es posible que los países involucrados utilicen definiciones diversas de residencia o de fuente) que llevan a resultados inadecuados. Tal sería la razón por la que, tradicionalmente se sostiene que, para evitar la doble tributación internacional de forma efectiva y armoniosa, resulta conveniente celebrar Convenios de Doble Imposición (CDI)<sup>26</sup>. Dado que estos tratados son bilaterales, y lo que se busca es alcanzar una armonización general, los países acostumbran a celebrar estos tratados a partir de modelos y, en particular, de los que prepara la OCDE.

### 2.3. La OCDE

Antes de analizar los CDI basados en el modelo OCDE, conviene realizar algunos alcances sobre el rol de dicho organismo en el orden tributario internacional. Como se adelantó, este ha sido complejo y paradójal.

Por una parte, se trata de una entidad que cumplió un rol central en la construcción del orden tributario internacional a lo largo del siglo pasado y, en consecuencia, del orden económico dominante. Para algunos autores es precisamente tal orden el que genera los problemas de la globalización vinculados con el aumento de la desigualdad y (des)control político, entre otros. Se afirma, además, que atendida su composición, primero exclusiva, y luego mayoritaria, de países de ricos, muchas de las herramientas y políticas que promueve tienden a favorecerlos en perjuicio del resto. Esto se observa, por ejemplo, en que los CDI favorecen la aplicación de tributación del país de residencia (exportador de capital, generalmente desarrollado), sobre el de la fuente (importador de capital, generalmente, menos desarrollado). Dado que las entidades multinacionales logran eliminar o reducir su carga tributaria a partir

---

formas de comportamiento estratégico), y que tal aumento global coincida con los intereses de cada país en particular, puede y ha sido debatido. Tales discusiones exceden los objetivos del presente trabajo. Una discusión crítica, en DAGAN, 2018: 43-71.

<sup>25</sup> En particular, los países recurren a sistemas de crédito, exención o deducción. Chile utiliza el sistema de créditos, común a nivel global. Una explicación general de los diversos sistemas, en ARNOLD, 2016: 46 ss.; y HURTADO, 2018: 39 y ss.

<sup>26</sup> Diversos autores han observado que si bien es efectivo que la celebración de CDI reduce algunas dificultades en la eliminación de la doble tributación internacional, lo cierto es que ella puede eliminarse completamente por medio de las herramientas unilaterales. Para estos autores, la verdadera diferencia entre la estrategia unilateral y los CDI sería que estos últimos permiten favorecer los intereses de los países de residencia, generalmente exportadores de capital y de mayor desarrollo que los países fuente. Una discusión crítica de la materia, en DAGAN, 2018: 72-119.

de un orden tributario internacional en cuya construcción la OCDE ha tenido un rol prominente, muchos autores muestran desconfianza en sus intentos por enfrentar la evasión y elusión internacional. A su juicio, los planes en tal sentido de la OCDE no aspiran a eliminar los problemas derivados del sistema económico imperante, verdadero origen de los problemas de evasión y elusión fiscal sino, más bien, solo a atemperar sus peores o más nocivos efectos<sup>27</sup>.

Sin embargo, por otra parte, la OCDE es un organismo de alta capacidad técnica, con reconocida capacidad de gestión en el diseño y evaluación de políticas públicas, requisitos ineludibles en cualquier esfuerzo de coordinación y control internacional. Para muchos autores, estas cualidades han quedado demostradas en las últimas décadas, con sus considerables logros recientes: preparación de herramientas de coordinación para enfrentar la elusión y evasión fiscal<sup>28</sup>; reportes y recomendaciones sobre formas de mitigar la competencia fiscal entre los países<sup>29</sup>, y fomento de cooperación internacional. Respecto a lo último, ha logrado que numerosos países, miembros y no miembros de dicho organismo, adopten el Estándar Común de Reporte, sistema automático de intercambio de información financiera entre autoridades tributarias que facilita de forma sustancial la fiscalización, en particular de operaciones transfronterizas<sup>30</sup>.

Lo cierto es que la OCDE, ya sea propia iniciativa o como resultado de las urgencias económicas de sus miembros, paulatinamente ha ido cambiando sus prioridades: de considerar que su ocupación principal debía ser la de evitar la doble tributación internacional, a la de entender que su rol es coordinar y liderar iniciativas tendientes a evitar el abuso de los tratados internacionales de doble tributación, y a favorecer la lucha contra la evasión y elusión fiscal<sup>31</sup>. De hecho, y desde el año 2017, el modelo de CDI de la OCDE afirma en su título y preámbulo que su objeto ya no es solo evitar la doble tributación sino, también, prevenir

<sup>27</sup> Así, por ejemplo, SAFFIE critica la iniciativa BEPS de la OCDE, dirigida a coordinar la lucha contra la elusión internacional, porque no modifica la estructura tributaria internacional, deja amplios espacios a la ideología neoliberal, no propone un nuevo sistema que suponga la influencia democrática sobre los tributos, y no permite vincular la tributación con la solidaridad. Se busca, a su juicio, solamente corregir algunos excesos. SAFFIE, 2016: 872, 873.

<sup>28</sup> La OCDE ha liderado múltiples iniciativas de coordinación internacional contra la elusión y evasión. Destaca el Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (Plan BEPS), con diversos tipos de acciones que apuntan, entre otros objetivos, a reducir los espacios de evasión y elusión para las grandes empresas multinacionales. Una revisión general, en ALMUDI, J.M., FERRERAS, J.A., y HERNÁNDEZ, P.A., 2017.

<sup>29</sup> *Report of Harmful Tax Competition*, OCDE, 1998. Disponible en [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition\\_9789264162945-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en) [revisado el 12.05.2024]

<sup>30</sup> OCDE, 2017 (segunda edición). Disponible en <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/estandar-para-el-intercambio-automatico-de-informacion-sobre-cuentas-financieras-segunda-edicion-9789264268074-es.htm> [revisado el 12.05.2024]

<sup>31</sup> Por todos, GIL GARCÍA, 2022: 79-83

la evasión y la elusión fiscal, incorporando una cláusula especial para tal efecto<sup>32</sup>.

## 2.4. Convenios de Doble Imposición

Como se adelantó, generalmente se entiende que, para que la red de tratados dirigidos a evitar la doble imposición sea eficaz, resulta conveniente que sean similares entre sí. Esto ha llevado a su estandarización. El proceso es relativamente reciente. Si bien ya a fines del siglo XIX algunos países habían firmado CDI, es luego de la Primera Guerra Mundial del siglo pasado, cuando aumenta de forma sustancial la cuantía del impuesto a la renta<sup>33</sup>, que tales tratados se masifican. La Liga de las Naciones preparó el primer modelo en 1928 y, luego de la Segunda Guerra Mundial, especialmente a partir de la década de los años sesenta, la OCDE pasó a liderar la labor de preparar modelos que, actualizados periódicamente, permitieran homogeneidad internacional<sup>34</sup>.

Es importante resaltar el extraordinario éxito de los modelos de CDI preparados por la OCDE. Chile cuenta a la fecha de esta investigación con 37 CDI y, a nivel global, existen más de 3.000. Casi todos ellos siguen los modelos de la OCDE<sup>35</sup>. Generalmente se entiende que si las cláusulas de los CDI se encuentran en conflicto con normas internas de los países signatarios, se imponen a ellas y, salvo casos excepcionales (como el de Estados Unidos de América), suele entenderse también que, si un país firma uno de estos tratados, evitará en el futuro dictar reglas que entren en conflicto con él<sup>36</sup>.

Como se adelantó, los CDI no establecen tributos. Cada país establece los tributos de acuerdo con su legislación interna y en la medida que lo estime conveniente. Lo que hacen los CDI es distribuir —y limitar— la potestad de los países para imponer tributación a las ope-

---

<sup>32</sup> Véase OCDE, 2017. Disponible en <https://www.oecd.org/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419-es.htm> [revisado el 12.05.2024]

<sup>33</sup> Este tipo de convenios apunta sobre todo a la coordinación de impuestos a la renta, no al consumo.

<sup>34</sup> La OCDE creó una comisión técnica para ello el año 1957. El primer modelo se presentó el año 1963. Se han presentado actualizaciones en los años 1977, 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008, 2014 y 2017. VOGEL, 2001: 727, 728.

<sup>35</sup> FERRERASY GARDE, 2022: 32. ARNOLD, 2016: 142. Existe un modelo de Naciones Unidas, muy similar a la de la OCDE, pero que un tratamiento más favorable para los países en desarrollo (generalmente, países fuente de las rentas). Estados Unidos de América cuenta también con un modelo propio, similar también al de la OCDE.

<sup>36</sup> En el caso de Estados Unidos de América, suele entenderse que prima la norma doméstica actual y las que puedan dictarse en el futuro. La relación entre normas domésticas y de los CDI suele generar diversos problemas que no es posible analizar con detención acá. Al respecto, véase OATS, MILLER y MULLIGAN, 2017: 145-148.

raciones transnacionales que los afectan a ambos, siguiendo para ello una serie de criterios y reglas<sup>37</sup>.

En particular, los CDI clasifican los diversos tipos de rentas en diversas categorías, y establecen distribuciones —y límites de tributación— particulares para cada una. Por ejemplo, el art. 11 del CDI celebrado entre Chile y España señala que, en el caso de rentas que correspondan a intereses, el país fuente (aquel de donde provienen los intereses) puede fijar un impuesto a la renta de hasta un 5 por 100 o un 10 por 100, dependiendo del tipo de instrumento que los origina.

El CDI no impone al país de la fuente la obligación de establecer y aplicar tributo alguno. Lo que hace es limitar la cuantía en que puede hacerlo. Chile o España pueden fijar esa tasa, una menor, o simplemente no aplicar ningún impuesto (de hecho, y respecto de las rentas no cubiertas por el tratado, pueden aplicar tasas mayores). Lo que el tratado impone a los contratantes es la obligación de no emplear una tasa mayor que la fijada en el tratado. Por otra parte, el CDI no impone al país de residencia límite alguno para aplicar el tributo que estime pertinente pero, en virtud del CDI, deberá reconocer (mediante las formas que se detallan en el art. 22 de los convenios), el tributo que se fijó en el país fuente. De esta manera, se distribuye entre ambos países la facultad de imponer tributación a los distintos tipos de renta<sup>38</sup>.

Como se adelantó, puesto que la OCDE está integrada por países de mayor desarrollo, su modelo tiende a privilegiar la potestad de los países de residencia. Esto supone que, si un país de bajo desarrollo firma un CDI basado en el modelo de la OCDE con un país desarrollado, el primero tenderá a verse perjudicado en la distribución de potestades impositivas. Ello no ha impedido, sin embargo, que el modelo OCDE se siga utilizando de forma generalizada a nivel global<sup>39</sup>.

---

<sup>37</sup> En términos generales, suele entenderse que las rentas activas deben tributar principalmente en el país de la fuente, mientras que las pasivas, en el de residencia. Este principio general (principio del beneficio), sumado a la idea de que cada parte de una entidad multinacional debe tributar en forma separada, ha dominado la estructura de la tributación internacional desde sus orígenes. Tal estructura ha sido objeto de severas críticas porque permite o facilita la planificación fiscal mediante la atomización negocial en estructuras societarias y el aprovechamiento de jurisdicciones con tributación reducida. Por todos, AVI-YONAH, 2019: 68 y ss.

<sup>38</sup> El Tratado se encuentra disponible en [https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/DTO\\_382\\_24\\_ENE\\_2004\\_Convenio\\_Chile\\_Espana\\_Doble\\_imposicion.pdf](https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios/DTO_382_24_ENE_2004_Convenio_Chile_Espana_Doble_imposicion.pdf) [revisado el 12.05.2024]

<sup>39</sup> Esto se explica en gran medida, porque la firma de los tratados suele originar una mayor inversión en los países importadores de capital.

## 2.5. Modelos y comentarios

Los CDI y los problemas que los rodean constituyen, en sí mismos, una rama del derecho tributario. Para esta investigación, interesa destacar que, si bien los convenios propiamente tales se aprueban como cualquier tratado internacional y, en tal sentido, no presentan peculiaridad alguna en relación con las fuentes tradicionales del derecho, no ocurre lo mismo con los modelos de los CDI-OCDE ni, en particular, con los comentarios que el organismo agrega a dichos modelos.

Al respecto, conviene, en primer lugar, constatar la magnitud o volumen de los Comentarios. La versión abreviada en lengua castellana del modelo de CDI-OCDE, en su versión de 2017<sup>40</sup>, tiene 652 páginas. De ellas, 13 (pp. 13-25) corresponden a la introducción, 28 (pp. 27-54) al modelo propiamente tal, y el resto (pp. 55-640), a los comentarios —y ocasionales reservas— de cada uno de sus artículos<sup>41</sup>.

Aunque gran parte de los CDI se basa en el modelo de la OCDE, ni los modelos mismos ni, ciertamente, sus comentarios, son parte de los tratados. Sin embargo, basta observar, incluso superficialmente, las prácticas impositivas para constatar que, si bien solo los tratados —que suelen ser, como el modelo, de aproximadamente 28 páginas— son parte del derecho interno de los países; las administraciones tributarias y los tribunales, suelen aplicar, además, las 600 páginas de los comentarios<sup>42</sup>.

¿Cuál es el rol de estos comentarios? Su volumen sugiere que no se trata, simplemente, de explicaciones o interpretaciones del modelo. Su examen confirma el punto. Lo cierto es que, aunque algunos de los comentarios tienen carácter meramente explicativo, se trata de un extenso material que muchas veces llena de contenido a los modelos y a los CDI celebrados en conformidad a ellos. De hecho, es habitual que una modificación del articulado del modelo se vea precedida de paulatinos cambios en los comentarios. Tal cosa ocurrió, por ejemplo, con el nuevo art. 29 del modelo de CDI de la OCDE-2017. El artículo fue precedido por numerosas modificaciones en los comentarios

---

<sup>40</sup> Disponible en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017\\_765324dd-es#page642](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page642) [revisado el 14.05.2024]

<sup>41</sup> A propósito de estas reservas: una muestra adicional de la extraordinaria expansión y relevancia del modelo de CDI-OCDE es que diversos Estados que no son miembros de dicha organización son invitados a participar en la confección de los comentarios y, en caso de estimarlo pertinente, a formular reservas a ellos.

<sup>42</sup> Al menos en el caso chileno, la situación es análoga a la relación entre la ley y las instrucciones e interpretaciones de la Administración tributaria: es habitual que los artículos se vinculen a decenas, incluso centenas de instrucciones y que los contribuyentes, para conocer su situación tributaria estudien, en primer lugar, dichas instrucciones.

a partir del año 2003. Lo mismo se observa con la modificación del art. 7 del modelo de CDI de la OCDE-2010, modificación fue precedida de comentarios identificables, a los menos, desde el modelo del año 2005<sup>43</sup>.

Cada vez es más común que la OCDE utilice las modificaciones de los comentarios para permitir que los tratados muten, sin modificar el texto del modelo propiamente tal, ni los tratados que se basan en él<sup>44</sup>. La razón es que los CDI son bilaterales por lo que cada país, luego del respectivo proceso de negociación, debe introducirlos en su ordenamiento jurídico conforme a sus propias reglas. Se comprende que, mientras no exista una fórmula multilateral que permita una renegociación general de los CDI, si los tratados fueran detallados, cada vez que apareciera un nuevo modelo<sup>45</sup>, se debería renegociar, firmar, ratificar e introducir cada uno de los tratados. Ello obligaría a mantener continuos procesos bilaterales de renegociación que resultarían, en la práctica, inviables. La solución, en consecuencia, ha sido que los modelos tengan una extensión mínima y sufran solo pequeñas modificaciones, dejando para los comentarios su desarrollo y paulatina evolución.

Por otra parte, la OCDE tradicionalmente ha sostenido que los comentarios de nuevas versiones del modelo deben aplicarse, incluso, a tratados que se basan en modelos anteriores<sup>46</sup>. Observa, además, que los tribunales usan intensamente estos comentarios y espera que tal uso aumente<sup>47</sup>. Lo anterior supone la materialización de una especie de interpretación retrospectiva o dinámica de los CDI a partir de comentarios incorporados luego de la firma de los CDI. Es más, cuando tales comentarios modifican de forma sustancial el contenido del tratado, su aplicación retroactiva puede llevar, de hecho, a una especie de derogación y reemplazo del tratado por medio de modificaciones posteriores del modelo o de sus comentarios. Ocasionalmente, la OCDE distingue entre comentarios que deberían ser aplicados a CDI concluidos antes de la incorporación de tales comentarios al modelo respectivo, y co-

<sup>43</sup> Sobre la última evolución, véase SALASSA, 2014: 256 y ss.

<sup>44</sup> GARCÍA, 2009b: 121 y ss.; PISTONE, 2008: 1201.

<sup>45</sup> En el marco de las acciones BEPS (acción 15), se acordó la preparación de un instrumento multilateral que permitiera la inclusión en los CDI de diversas cláusulas antielusión de forma que se permitiera su implementación rápida y eficiente. El tratado, luego de una rápida negociación, se firmó el año 2017 y ha sido suscrito por numerosos países. Sin embargo, aunque el convenio permite modificar la red de CDI de forma simultánea, su campo de aplicación refiere solo a determinadas materias de interés en el marco del proyecto BEPS. En consecuencia, y salvo que se acuerde un convenio multilateral general, resulta esperable que la dinámica descrita (modelos generales y breves, comentarios detallados) se mantenga.

<sup>46</sup> Los contribuyentes «pueden también considerar útil la consulta de versiones posteriores de los comentarios para interpretar anteriores convenios». Comentarios 33 y ss. del modelo de CDI OECD-2017, OCDE, 2017.

<sup>47</sup> Párrafos 33 y ss. de la Introducción, modelo de CDI-OECD-2017.

mentarios que, por responder a la incorporación de materias o criterios nuevos, no deberían utilizarse para esta interpretación dinámica<sup>48</sup>.

## 2.6. CDI-OCDE, doble tributación, evasión y elusión

Finalmente, antes de analizar la recepción dogmática de los instrumentos en análisis, interesa observar que los CDI y, en particular, los basados en el modelo de la OCDE, han sufrido una notable evolución en cuanto a sus objetivos. Originalmente, como se ha visto, buscaban facilitar y homogenizar los medios para eliminar la doble tributación internacional. En la actualidad se utilizan, además, para facilitar la lucha contra la evasión y elusión fiscal internacional<sup>49</sup>.

Ya en 2001, Uckmar destacaba esta evolución<sup>50</sup> que, a partir del modelo de 2017, se explicita en su introducción<sup>51</sup>. En el año 2003 se agregó a los comentarios la declaración de que uno de sus objetivos es prevenir la evasión y elusión tributaria<sup>52</sup>. Desde entonces, se han incorporado numerosos comentarios interpretativos que buscan, por una parte, que los CDI no se utilicen para impedir el uso de reglas antielusión internas y, por la otra, que los propios tratados no sean usados para diseñar estrategias elusivas. Así, por ejemplo, en los comentarios al artículo 1° se incorporó una regla amplia antielusión bajo el concepto de *guiding principle*. Además, se estableció que los tratados no se oponen a las reglas domésticas que abordan la materia y, en particular, las de control de Entidades Extranjeras Controladas, aunque, al menos en principio, claramente sí las contradecían<sup>53</sup>. En fin, algo similar ocurrió

<sup>48</sup> Así, por ejemplo, en los comentarios 3 y 4 del art. 5 del modelo 2017, la OCDE señala que los comentarios incorporados a propósito de las modificaciones del modelo como resultado del proyecto BEPS que detalla, «tienen solo intención prospectiva y, como tales, no afectan a la interpretación de las disposiciones anteriores del modelo...». Véase modelo CDI-OCDE-2017: 115.

<sup>49</sup> De hecho, el título del modelo de los años 1963 y 1977 era, precisamente, «Modelo para evitar la doble tributación con respecto a impuesto a las rentas y el capital». Desde 1992, reconociendo que su objetivo incluía, además, la prevención de la evasión y elusión fiscales, la OCDE modificó el título al actual «Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio». Se mantiene tradicionalmente, sin embargo, la denominación «CDI».

<sup>50</sup> UCKMAR, 2001: 744, 745.

<sup>51</sup> La introducción del modelo CDI-OCDE-2017, en su punto 2, señala que:

«2. Los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos vienen reconociendo... la necesidad de mejorar la cooperación administrativa en materia tributaria, especialmente a través del intercambio de información y de la asistencia en la recaudación de impuestos, con el fin de evitar la evasión y elusión fiscales».

<sup>52</sup> Párrafo 7 de los comentarios del artículo 1 del modelo de CDI de la OCDE.

<sup>53</sup> Las normas de control de Sociedades Extranjeras Controladas o CFC (*Controlled Foreign Companies*) regulan los límites bajo los cuales una entidad o grupo económico nacional, con presencia en el extranjero, puede postergar el pago de impuesto en el país, por las utilidades generadas en el extranjero. En principio, los países admiten la postergación mientras tales utilidades no sean remesadas al país. De esta forma se intenta materializar el principio de neu-

con la amplia evolución del concepto de «beneficiario efectivo» que el modelo utiliza en sus arts. 10, 11 y 12, el que, en los hechos, se transformó, por medio de los comentarios, en otra regla amplia antielusión. Todo esto se hizo, cabe reiterar, sin cambiar el articulado del modelo. Este paulatino desarrollo culminó, en el modelo del año 2017, con la inclusión, en el art. 29, de una cláusula general antielusión.

### 3. VACILACIONES DOGMÁTICAS Y JURISPRUDENCIALES

En esta sección se discute la forma en que la dogmática tributaria ha intentado comprender el rol de los comentarios del modelo CDI-OCDE. Como se verá, las respuestas han sido dubitativas y contradictorias.

#### 3.1. Los comentarios como herramientas interpretativas

Dado que los CDI son tratados internacionales, para su interpretación, resultan relevantes las reglas de interpretación de los arts. 31 a 33 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (Convención de Viena)<sup>54</sup>. En consecuencia, resulta natural suponer que los comentarios pueden entenderse como alguna de las herramientas interpretativas que prevén dichos artículos. Lo cierto, sin embargo, es que la abundante literatura en relación con el punto, tanto en el derecho continental como en el anglosajón, coincide en que la relevancia y alcance de los comentarios exceden el rol que se les podría dar a la luz de dicha Convención<sup>55</sup>.

Este trabajo no pretende examinar de forma exhaustiva la forma en que se interpretan los tratados internacionales ni las reglas que sobre ello proporciona la Convención de Viena. Solo interesa observar que, si bien se trata de reglas extraordinariamente vagas, al punto de que al-

---

tralidad, especialmente de importación de capital, permitiendo a las entidades domiciliadas en el país competir internacionalmente y, en consecuencia, facilitando que empresas con intereses internacionales se domicilien en el país. Las normas CFC limitan esta posibilidad para evitar abusos. En términos generales, eliminan la posibilidad de aplazamiento cuando las empresas en el extranjero son controladas por las nacionales (bajo ciertos parámetros), y obtienen rentas, en forma exclusiva o predominante, de carácter pasivo, esto es —en principio— sin riesgo empresarial (como, por ejemplo, en un depósito bancario; en contraste con las activas, como, por ejemplo, una fábrica). Si no cumplen estos requisitos, las rentas de la entidad extranjera se atribuyen a la nacional controladora y tributan.

<sup>54</sup> Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, U.N. Doc A/CONF.39/27 (1969), 1155 U.N.T.S. 331, entrada en vigor el 27 de enero de 1980.

<sup>55</sup> Véase RODRÍGUEZ LOSADA, 2012: 49-65. Una discusión crítica de la postura de la Administración tributaria de Australia, sobre el rol de los comentarios que se introducen con posterioridad a la firma de los tratados, en LANG y BRUGGER, 2008: 95 y ss.

gunos autores sostienen que carecen de utilidad práctica<sup>56</sup>, en cualquier caso no parecen explicar el rol de los comentarios.

La regla interpretativa central del Convenio de Viena se encuentra en su art. 31(1), el que señala que los tratados deberán interpretarse «de buena fe, conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin». El resto de las disposiciones del art. 31 elabora sobre qué ha de entenderse por «contexto», los materiales que deben considerarse en adición a él y la necesidad de dar a ciertos términos un significado especial<sup>57</sup>. El art. 32, por su parte, limita, aunque no excluye, la utilización de los «medios de interpretación suplementarios». Se podrá recurrir a ellos (en particular, a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración) pero solo para confirmar el sentido resultante de la aplicación del art. 31, o cuando el resultado de tal interpretación sea ambiguo, oscuro o manifiestamente absurdo o irrazonable. El art. 33, finalmente, se refiere al caso de tratados autenticados en más de un idioma.

Atendido lo anterior, para que los comentarios pudieran ser utilizados como herramientas interpretativas, deberían ser considerados parte del «contexto» del tratado (artículo 31.1), «medio primario de interpretación» (art. 31.2), o un «medio complementario de interpretación» (en particular, como «trabajo preparatorio», art. 32). Sin embargo, ninguna de estas posibilidades parece satisfactoria.

No lo es, en primer lugar, porque, tal como se ha visto, el rol de los comentarios no es solo, ni principalmente, interpretar las cláusulas de los CDI. Su objeto central es llenarlos de contenido, permitir su evolución, mantener la extensión de los tratados en el mínimo posible para evitar continuas modificaciones y agregarles nuevas funciones, especialmente antielusión, entre otras.

Por otra parte, aunque es evidente que al menos algunos de los comentarios sí tienen un carácter puramente interpretativo y explicati-

<sup>56</sup> ARNOLD, 2021: 665.

<sup>57</sup> El art. 31.2 del mencionado tratado señala que:

«Para los efectos de la interpretación de un tratado el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos: a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado; b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado».

El art. 31.3, por su parte, agrega que: «Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:

a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones:

b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado: c) toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes».

vo, su situación, a la luz de la Convención de Viena, es problemática. Por ejemplo, los comentarios 13-16 del art. 5 del modelo, relativos al concepto de «Establecimiento Permanente», proporcionan ejemplos que ilustran diferentes casos en que puede entenderse que se presenta la hipótesis de «un lugar de negocios a través del cual una empresa desarrolla sus negocios». Estos comentarios se enmarcarían en el «contexto» de los CDI solo si las partes hubiesen acordado expresamente que ellos serán utilizados como instrumento de interpretación, situación que si bien se presenta ocasionalmente, resulta inusual. Y si no pueden considerarse parte del contexto del tratado, parece difícil estimarlos como elementos que deben juzgarse junto con dicho contexto. Por otra parte, si se considera que tales comentarios tienen el rol secundario de «medios complementarios» (tal vez bajo la idea de «trabajo preparatorio»), ello dejaría sin explicar su generalizado uso y, en particular, que por su intermedio se realice, como propugna la OCDE, una interpretación retroactiva o dinámica de los tratados.

Rodríguez Losada señala que los comentarios podrían encuadrarse dentro de los «trabajos preparatorios», incluidos en las «reglas complementarias de interpretación» del art. 32 de la Convención de Viena. Sin embargo, agrega que en tal caso debería distinguirse y considerarse si el tratado fue firmado por miembros de la OCDE y si el texto acordado es o no idéntico o similar al del modelo<sup>58</sup>. Más recientemente, Sevilla Bernabéu, luego de revisar la literatura pertinente, concluye que resulta difícil estimar a los comentarios como parte del contexto, pero que podrían encuadrarse dentro de los medios complementarios de interpretación, aunque ello sugeriría darles una relevancia limitada, lo que sería contrario a su objetivo y a las prácticas observadas<sup>59</sup>.

### 3.2. Vacilaciones y perplejidad

En términos generales, la dogmática tributaria observa con alguna perplejidad la extraordinaria relevancia práctica de los comentarios. La caracterización de su estatus legal es vacilante. Suele afirmarse que, al tratarse de recomendaciones, no vinculan a los países<sup>60</sup>, pero al mismo tiempo se destaca su extraordinaria relevancia y hay quienes llegan a afirmar que su uso generalizado los habría transformado en *hard law*<sup>61</sup>. Conviven afirmaciones de que se trataría de un caso paradigmático de SL en el campo tributario, con dudas sobre su obligatoriedad, sobre si pueden encuadrarse en los instrumentos internacionales que regulan

<sup>58</sup> RODRÍGUEZ LOSADA, 2012: 56, 57.

<sup>59</sup> SEVILLA BERNABÉU, 2024: 333-336.

<sup>60</sup> *Ibid.*: 333, 334.

<sup>61</sup> RODRÍGUEZ LOSADA, 2012: 21.

la interpretación de los tratados, y sobre si se les puede utilizar para realizar una interpretación evolutiva de los CDI<sup>62</sup>.

Es indudable que el impacto de los comentarios en la aplicación de los CDI es sustancial. En Chile, la Administración tributaria sostiene rutinariamente que los comentarios pueden ser utilizados como medio de interpretación complementario de los CDI<sup>63</sup>. Los tribunales a nivel comparado han reconocido reiteradamente su relevancia. Ya en el año 2005, el Tribunal Supremo de España<sup>64</sup> señaló que la interpretación de los CDI debía basarse en los comentarios y ser dinámica. En Gran Bretaña, en 1986, una Corte señaló que: «*the views of the experts who sat on the Fiscal Committee on the Regulation of Double Taxation are entitled to very great weight*»<sup>65</sup>. Es más, en este caso particular, la Corte dio especial relevancia a los comentarios del modelo de 1977, no obstante que el tratado aplicable a la controversia había sido firmado en 1967<sup>66</sup>.

Pistone observa que la importancia de los comentarios es enorme, y constituyen el principal instrumento de división y trasplante de principios tributarios en el marco internacional. Agrega que si bien al ser SL, los comentarios no constituyen fuente de obligaciones, su relación con los CDI es multiforme, ya que pueden representar una alternativa a los tratados y ser parte de su proceso de formación<sup>67</sup>.

Conviene detenerse brevemente en los principales elementos que parecen generar el desconcierto y vacilaciones dogmáticas sobre la naturaleza y rol de los comentarios. Para ello resulta de utilidad el análisis de Pistone, reconocido experto en la materia. El autor sostiene, en primer lugar, que tanto el modelo de CDI de la OCDE, como los comentarios que la acompañan, constituyen expresiones o casos de SL. Agrega que los comentarios tienen por función aclarar el marco de aplicación de cada artículo por lo que, si bien los países no están

<sup>62</sup> *Ibid.*

<sup>63</sup> La circular Núm. 57 de 2009 del Servicio de Impuestos Internos señala que, dado que los CDI de Chile han seguido el modelo de la OCDE, sus comentarios pueden ser utilizados como medio de interpretación complementario en conformidad a lo dispuesto en el artículo 32 del Convenio de Viena. Circular disponible en <https://www.sii.cl/documentos/circulares/2009/circu57.htm> [revisado el 13.05.224]. El Servicio, además, en diversos oficios ha dado respuesta a consultas específicas recurriendo a dichos comentarios para delimitar el sentido de conceptos utilizados en los CDI. Así, por ejemplo, en relación con «establecimiento permanente», «tener facultad para concluir contratos en nombre la empresa» y «lugar de negocios», véase respectivamente: Servicio de Impuestos Internos, 07.02.2019, oficio 476; 14.03.2011, oficio 614; 27.08.2007, oficio 2521.

<sup>64</sup> Sentencia de 18.5.2005, RJ 2005, 3204.

<sup>65</sup> Sun Life Assurance Company of Canada v Pearson [1986] BTC 282; (1986) 59 TC 250; [1986] STC 335, CA.

<sup>66</sup> Una revisión de la evolución de la jurisprudencia británica en la materia, en SCHWARZ, 2021, pp. 132-138.

<sup>67</sup> PISTONE, 2008, p. 1196.

obligados a utilizar las cláusulas propuestas en el modelo, en caso de hacerlo, «entienden el marco de aplicación de dichas cláusulas por efecto de las explicaciones técnicas contenidas en los comentarios» salvo que se hayan hecho las observaciones y reservas correspondientes<sup>68</sup>. Sin embargo, agrega que si bien la observancia del modelo y sus comentarios es voluntaria y, en consecuencia, no constituye derecho en sentido estricto, ello no obsta a que, por su extraordinaria relevancia, se entienda que se trata del verdadero eje del derecho tributario internacional<sup>69</sup>. Observa que la naturaleza jurídica de los comentarios, a la luz del Convención de Viena es controvertida tanto en la doctrina como en la jurisprudencia. Agrega que suele discutirse si la utilización en los tratados de los artículos del modelo conlleva la obligación de interpretarlos conforme a las pautas técnicas de los comentarios, situación que resulta especialmente problemática —a juicio del autor— cuando uno de los contratantes no es parte de la OCDE. A su juicio, incluso en el caso de países miembros, los comentarios no serían necesariamente, y en todos los casos, obligatorios, especialmente cuando se trata de comentarios agregados al modelo con posterioridad a la firma del tratado, y tampoco lo sería cuando ello resulte contrario con otros principios y valores del ordenamiento tributario<sup>70</sup>. En particular, y respecto a los comentarios incorporados con posterioridad a la firma del tratado, señala que se observa una amplia divergencia internacional: mientras algunos países aceptan esta interpretación dinámica, otros rechazan tal posibilidad. Observa, finalmente, que la relevancia del punto se ha visto acentuada por el hecho de que la OCDE, para asegurar la estabilidad de los modelos, ha tendido a modificar su contenido por medio de los comentarios<sup>71</sup>. En cualquier caso, destaca que la relevancia de los comentarios se deriva de que, al ser redactados por órganos técnicos independientes de los Estados, permiten el logro de estándares objetivos de interpretación «más allá del poder contratante de cada Estado»<sup>72</sup>.

### 3.3. Experiencia en Colombia y España

Para finalizar, puede resultar útil examinar la recepción de los comentarios en la jurisprudencia y dogmática colombiana y española. Como se verá, en ambos casos, presentan dudas y vacilaciones análogas a las descritas.

<sup>68</sup> *Ibid.*: 1197.

<sup>69</sup> *Ibid.*: 1195, 1196.

<sup>70</sup> Si los países signatarios están o no vinculados por los comentarios suele también ser objeto de discusión en la doctrina anglosajona. Una discusión crítica de la postura de la Administración tributaria de Australia, sobre el rol de los comentarios que se introducen con posterioridad a la firma de los tratados, en LANG y BRUGGER, 2008: 95 y ss.

<sup>71</sup> PISTONE, 2008, pp. 1198-1202.

<sup>72</sup> *Ibid.*: 1197.

### 3.3.1. Colombia

La Corte Constitucional de Colombia muestra una marcada evolución sobre el rol y valor de los Comentarios. En la sentencia dictada a propósito del control constitucional del CDI entre Chile y Colombia<sup>73</sup>, señaló que los modelos de CDI de la OCDE configuran un medio de interpretación complementario, en los términos del art. 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Posteriormente, y a propósito del control constitucional del CDI entre Colombia y Suiza<sup>74</sup>, señaló que los comentarios no son de cumplimiento obligatorio, ni pueden ser invocados en virtud de los medios de interpretación de los tratados contenidos en los arts. 31 y 32 de la Convención mencionada. Lo anterior, porque sería contrario al principio constitucional de legalidad aceptar que instrumentos internacionales que no son ley en Colombia, provenientes de un organismo del que Colombia no es parte, se incorporen a la interpretación general o complementaria de los CDI. Sostuvo, en consecuencia que los comentarios no eran vinculantes para el Estado colombiano, pero tampoco eran irrelevantes, pues tendrían «valor persuasivo», actuando como criterios auxiliares de interpretación<sup>75</sup>.

La doctrina colombiana distingue tres situaciones. Primero, señala que no existe impedimento para que las recomendaciones de la OCDE sirvan como fuente u orientación en la celebración de tratados por el país, aunque ello debería concretarse siguiendo el trámite legislativo correspondiente. Tal cosa se ha materializado en la suscripción, a partir de 2011, de CDI que siguen el modelo de la OCDE. En segundo lugar, señala que la situación sería distinta cuando se pretenden aplicar las recomendaciones y comentarios de la OCDE sin mediación legal interna. Esto originaría inestabilidad e inseguridad jurídica, situación especialmente relevante en materia tributaria, donde «no se conciben otras obligaciones que las legalmente consagradas»<sup>76</sup>. Los comentarios del modelo de CDI no podrían tampoco considerarse trabajos preparatorios en el marco de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, ni son fuente de derecho internacional<sup>77</sup>. En tercer lugar, se analiza el caso de los CDI firmados entre Colombia, por una parte, y Francia y Reino Unido, por la otra. En ambos, expresamente se ordena interpretar tales tratados conforme a los comentarios de la OCDE. Al respecto, dicha doctrina concluye que aceptar su obligatoriedad re-

---

<sup>73</sup> Corte Constitucional de Colombia, 26.08.2009, C-577/09, sección VI, 6.2.1.

<sup>74</sup> Corte Constitucional de Colombia, 16.10.2010, C-460/10, sección V, 5.3.

<sup>75</sup> Esta postura se ha reiterado en sentencias posteriores; por ejemplo, Corte Constitucional de Colombia, 10.09.2014, C-667/14.

<sup>76</sup> GIRÓN, 2018, pp. 97, 98.

<sup>77</sup> *Ibid.*: 99-105.

sultaría «excesivo y contrario a la Constitución colombiana», porque comportaría una cesión de soberanía. Sugiere que los comentarios podrían entenderse como fuente auxiliar, dejando al criterio del juez su aplicación<sup>78</sup>.

### 3.3.2. España

En España, los tribunales muestran también una marcada evolución. Como se adelantó, ya en 2005 el Tribunal Supremo Español había señalado que los comentarios debían utilizarse para interpretar los tratados, incluso de forma retroactiva o dinámica. En el año 2010, agregó que si bien los comentarios no poseen fuerza normativa, «desempeñan un papel principalísimo para la delimitación de los significados de los conceptos y términos» y que, por ello, «deben considerarse como algo más que una simple prueba de que se está en la interpretación correcta para resolver alguna duda o ambigüedad». Lo anterior, porque al formar parte del contexto en el que se formulan las normas de los Convenios, «aporta seguridad jurídica acudir a ellos para delimitar el sentido de determinados conceptos o términos»<sup>79</sup>.

La postura de que los comentarios pueden o deben ser utilizados de forma retroactiva ha generado fuertes controversias. Un caso de especial relevancia corresponde a una sentencia de 2008<sup>80</sup> donde, a propósito de un CDI firmado entre España y Holanda en el año 1977, el Tribunal Supremo señaló<sup>81</sup> que era aplicable al caso una nueva cláusula y comentarios antielusión relacionados con la utilización de sociedades interpuestas y el levantamiento del velo societario en caso de artistas y deportistas<sup>82</sup>. En este caso no solo se estaban aplicando comentarios modificados con posterioridad a la firma del tratado sino, además, una cláusula nueva, no incluida en el modelo de CDI aplicable. El tribunal, consciente de lo anterior, advirtió que su posición podría criticarse por ir más allá del contenido del CDI, pero afirmó que su interpretación era coherente con el principio fundamental de que España dispone de soberanía fiscal para hacer tributar las rentas derivadas de

<sup>78</sup> *Ibid.*: 109-117.

<sup>79</sup> Tribunal Supremo de España, 15.10.2010, recurso 10106/2003, fundamento de derecho cuarto.

<sup>80</sup> Tribunal Supremo de España, 11.06.2008, recurso 7710/2002.

<sup>81</sup> La discusión de fondo decía relación a si el caso se regulaba por el art. 7º del CDT o por el 18º. Dado que la entidad extranjera no tenía establecimiento permanente en España, el art. 7º disponía que la tributación era en residencia. El art. 18 del CDI (equivalente al 17 del modelo de CDI de la OECD) regulaba la tributación de artistas y deportistas por rentas obtenidas personalmente. El art. 17.2 del modelo de MCDI, incluido después de que firmara el tratado en la especie aplicable, precisamente se refería al caso de que las rentas no las recibiera el artista o deportista directamente sino otra persona, permitiendo así la tributación en tales casos en el país fuente.

<sup>82</sup> Actual art. 17.2 del modelo de CDI de la OECD-2017.

actuaciones artísticas realizadas en su territorio. Más recientemente, sin embargo, el Tribunal Supremo ha modificado su postura, limitando —pero no excluyendo— el uso de comentarios posteriores a la firma de los tratados para su interpretación<sup>83</sup>.

La doctrina española se ha mostrado generalmente crítica a la amplia utilización que los tribunales dan a los comentarios, destacando que provienen de un organismo técnico sin legitimidad o delegación democrática; que tales comentarios se refieren a un simple modelo y no a los tratados particulares que se pretende interpretar; y que ni siquiera los modelos con los que se vinculan tienen fuerza obligatoria, pues ellos, a su vez, no son más que meras recomendaciones<sup>84</sup>. En el caso de los comentarios posteriores a la firma de los tratados, la crítica ha sido particularmente vehemente. Se afirma que resulta inaceptable pues con ella «se corre el riesgo de legislar por la puerta de atrás, utilizando simples guías interpretativas»<sup>85</sup>, agregando que si los propios modelos de CDI no son más que recomendaciones, resulta inadmisibles que se dé un valor determinante a sus comentarios, postura que pondría en cuestión los principios constitucionales tributarios de legalidad, jerarquía normativa y seguridad jurídica<sup>86</sup>. Se agrega que, a pesar de las evidentes dificultades que supone la renegociación de los tratados, la OCDE carece de competencia para llevar un proceso de adaptación encubierta de los CDI y que, de aceptarse lo anterior, se negaría a los Parlamentos nacionales su participación en el proceso de adaptación de los tratados y se vulnerarían las exigencias constitucionales en la materia<sup>87</sup>. En fin, se señala que, con independencia de que estos instrumentos se presenten a sí mismos como meras recomendaciones, ellos terminan adoptándose como derecho vigente por los tribunales al aplicar legislación interna de los países<sup>88</sup>.

---

<sup>83</sup> Véase Tribunal Supremo de España, 3.3.2020, Resolución Núm. 308; y Tribunal Supremo de España, 23.9.2020, Resolución Núm. 1196.

<sup>84</sup> MERINO, 2014: 24-25.

<sup>85</sup> GARCÍA, 2009a: 8-10.

<sup>86</sup> MERINO, 2014: 25, 43. Rodríguez Losada, a diferencia de la mayor parte de los autores españoles citados, no cuestiona la interpretación progresiva o evolutiva de los CDI en sí misma, sino que ello se haga en los casos en que el comentario en cuestión no se limita a interpretar un artículo del modelo, sino que le hace cambios sustantivos. RODRÍGUEZ LOSADA, 2012: 61-65.

<sup>87</sup> GARCÍA, 2009b: 121.

<sup>88</sup> CHECA señala que este tipo de recomendaciones, por vía indirecta, se convierte en legislación interna, lo que critica por su falta de legitimidad democrática y el uso de criterios económicos. Véase CHECA, 2019. 92.

#### 4. ALGUNAS CONCLUSIONES PRELIMINARES: COMENTARIOS Y SOFT LAW

Cualquier intento de caracterizar, o no, los instrumentos objeto de análisis como SL se enfrenta al problema de que existe una amplia dispersión en la literatura especializada sobre qué es SL. Este trabajo no pretende abordar las numerosas dudas que existen en la materia. Sí es necesario, recurriendo a la literatura especializada, contar con una caracterización general que permita efectuar el análisis propuesto.

##### 4.1. *Soft Law*

Como observaba hace casi cincuenta años Baxter —y sigue siendo cierto en la actualidad— con SL suele hacerse referencia a una gran cantidad de instrumentos normativos heterogéneos<sup>89</sup>. De hecho, se ha llegado a afirmar que se trata de un tipo de instrumento enigmático que tiende a generar perplejidad entre sus estudiosos<sup>90</sup>. Dado que los términos SL se crean por la doctrina para analizar e interpretar esta amplia variedad de fenómenos, no resulta extraña la amplia dispersión conceptual en la materia. Como señala García Yzaguirre en otro capítulo de este libro, el problema no es solo de la ambigüedad con que se utiliza la denominación SL, sino que las múltiples propuestas de conceptualización son llevadas a cabo con expresiones cargadas teóricamente (por ejemplo, dependen de qué se entiende por obligatoriedad, validez o relevancia jurídica, entre otros elementos) o se encuentran comprometidas con un determinado proyecto de investigación y marco teórico.

Sin perjuicio de lo anterior, es posible constatar que la literatura especializada suele entender por SL textos normativos caracterizados por, al menos, tres características<sup>91</sup>: (a) carecer de obligatoriedad<sup>92</sup>, (b) contener términos que dan cuenta de conceptos con alto grado de vaguedad<sup>93</sup>; y (c) su creación se hace mediante procesos diferentes a los habitualmente utilizados en la creación de *hard law*. En relación con la segunda característica, es importante advertir desde ya que, desde luego, la vaguedad es un elemento característico del lenguaje utilizado

<sup>89</sup> BAXTER, 1980: 3.

<sup>90</sup> LAPORTA, 2014: 60.

<sup>91</sup> Si bien se ha presentado un amplio elenco adicional de posibles características de este tipo de instrumentos, creo que las que se enuncian son las más generalizadas y servirán para las breves conclusiones que siguen.

<sup>92</sup> De acuerdo con Snyder, se trata de: «*rules of conduct which, in principle, have no legally binding force but which nevertheless may have practical effects*». SNYDER, 1994: 198.

<sup>93</sup> ESCUDERO, 2012: 132-138; ABBOT y SNIDAL, 2000: 412-414. Escudero, en su texto, y García Yzaguirre, en un capítulo del presente libro, destacan que el uso de esta característica para identificar el SL resulta cuestionable.

por el derecho y se encuentra presente, en alguna medida, en cualquier tipo de norma jurídica. Sin embargo, lo que la literatura especializada suele destacar es que este tipo de instrumentos da lugar a normas de principio (no reglas), caracterizadas por su carácter abierto e indeterminado, que devienen en operativas mediante su posterior desarrollo por la ley, sentencias u otros instrumentos normativos<sup>94</sup>.

#### 4.2. Comentarios y *soft law*

En primer lugar, no existe discusión en cuanto a la relevancia práctica de los comentarios. Como se ha visto, se utilizan rutinariamente por los tribunales, las administraciones tributarias y los propios contribuyentes. No solo se trata de un elemento relevante del ordenamiento tributario internacional, sino que constituye una de las herramientas centrales a través de la cual dicho ordenamiento evoluciona y se adapta a la cambiante realidad que gobierna.

¿Significa esta extraordinaria relevancia que su seguimiento es obligatorio? Dado que el ordenamiento tributario internacional se constituye en torno a estos instrumentos, resulta difícil sostener que las autoridades tributarias y tribunales puedan simplemente no tomarlos en cuenta. Los tribunales, sin embargo, tal como se ha visto, sostienen que no se encuentran obligados a seguir lo indicado en ellos. El problema acá es, hasta cierto punto, pragmático: el objeto de los comentarios y del orden tributario internacional es lograr un cierto grado de armonización a nivel global en la materia. El no seguimiento de lo indicado en los comentarios impediría tal armonización y parece existir un acuerdo generalizado en la conveniencia de que ella se alcance. La OCDE solo opera mediante recomendaciones, pero su no seguimiento tiene como sanción aparecer como un miembro que no colabora con el objetivo compartido de lograr la citada armonización.

En segundo lugar, aunque los comentarios tienen un rol interpretativo (y, de hecho, los tribunales suelen sostener que esa es, precisamente, su función), resulta evidente que su utilización excede el ámbito interpretativo. No es necesario reiterar en este punto las múltiples funciones adicionales a las interpretativas que, en la práctica, y conforme se ha detallado, estos instrumentos cumplen. Esto significa que su rol no resulta explicable recurriendo solo a los instrumentos tradicionales de interpretación de tratados internacionales en general, y de la Convención de Viena, en particular. Este rol adicional parece corresponder, precisamente, a lo que se espera del SL: la generación de un ordena-

---

<sup>94</sup> ESCUDERO, 2012: 135, 136. El autor, sin embargo, señala que tal característica resulta cuestionable.

miento adecuado frente a la aparición de situaciones emergentes que interesa gobernar, en el marco de la globalización.

En tercer lugar, la dogmática tributaria parece entender que la extraordinaria relevancia de los comentarios sería incompatible con calificarlos como SL. Rodríguez Losada, por ejemplo, sostiene que tal relevancia y utilización daría lugar a una conversión del *soft law* de la OCDE en *hard law* interno<sup>95</sup> mientras que, en términos similares, Sevilla Bernabéu señala que, si bien las decisiones del organismo no tienen fuerza jurídica vinculante, «sus estudios han superado el estatus de *soft law*, pasando casi de forma automática a formar parte de la normativa de los Estados a través de los compromisos asumidos por estos»<sup>96</sup>. La dogmática tributaria parece asumir que resulta incompatible que un instrumento caracterizado como SL tenga, al tiempo, un uso generalizado y una alta relevancia práctica. Los autores no suelen ofrecer las razones que justificarían esta supuesta incompatibilidad SL/relevancia/utilización generalizada. Tal postura parece explicarse, en parte, por el desconocimiento de la relevancia que este tipo de instrumentos ha alcanzado en otras áreas del derecho; pero se explica, sobre todo, por la tradición legalista/ilustrada que, como se ha visto, caracteriza al Derecho tributario. Si solo la ley formal puede regular los tributos, resulta particularmente desconcertante —para los estudiosos tributarios— que una parcela de tan alta importancia del ordenamiento global impositivo parezca dominada por instrumentos diversos. Lo cierto es que una de las características generalmente reconocidas del SL es, precisamente, que su creación se realiza fuera del sistema de fuentes tradicional del derecho. Es cierto que tal emergencia se encuentra en evidente tensión con la tradición legalista del derecho tributario, pero tal tensión no justifica rechazar la caracterización como SL de los instrumentos sino, precisamente, contar con herramientas conceptuales que permitan explicarlo.

En cuarto lugar, y sin perjuicio de lo anterior, existen razones para poner en duda que los instrumentos analizados constituyan realmente un caso de SL. Como se vio, suele entenderse que estos instrumentos se caracterizan por su falta de obligatoriedad y el uso de conceptos de alta vaguedad (aunque esto último suele ser discutido). Sobre el primer punto, esto es, la obligatoriedad, su utilización es generalizada, casi universal y rutinaria. Es cierto que, en algunos casos, puede tratarse de interpretaciones o explicaciones que los tribunales pueden acoger o dejar de lado. Y es también cierto que, como se ha visto, los tribunales y administraciones tributarias suelen entender que el seguimiento de los comentarios, aunque altamente deseable, no es obligatorio y, de hecho, ocasionalmente realizan cambios de postura relevantes. Pero, sin per-

<sup>95</sup> RODRÍGUEZ LOSADA, 2012: 22.

<sup>96</sup> SEVILLA BERNABÉU: 328.

juicio de todo lo anterior, el hecho de que el objetivo central del orden tributario internacional sea lograr una armonización en el tratamiento de las operaciones transfronterizas parece imponer, al menos en términos prácticos, un sometimiento generalizado a este tipo de instrumentos que parece encontrarse en tensión con mirarlos, simplemente, como de seguimiento voluntario. Un país en el que no se sigan los comentarios no participaría en la generación de un orden internacional armonizado, lo que, en alguna medida, supondría excluirse de la comunidad internacional impositiva. Es posible que esto no constituya, exactamente, una manifestación de obligatoriedad, pero ciertamente supone una coercitividad de baja intensidad que conviene tener presente.

En quinto lugar, se encuentra el problema de la utilización de un lenguaje con conceptos de alta vaguedad. Los comentarios se caracterizan, al contrario, por su gran nivel de detalle, la utilización de un lenguaje técnico con significado preciso, y esfuerzos evidentes por evitar espacios de indeterminación en las materias que regula. El punto no es solo que una característica considerada por muchos autores como propia del SL se encuentre ausente. El punto es la inexistencia en los comentarios del objetivo que parece justificar el uso de conceptos de alta vaguedad: entregar mayores espacios de discrecionalidad a quienes han de utilizar las normas. Esta mayor discrecionalidad parece central en la función experimental del SL, esto es, a su uso para ir generando una regulación flexible y acorde a la realidad cambiante que se pretende gobernar. Los comentarios, en cambio, no pretenden entregar discrecionalidad alguna ni a los contribuyentes, ni a las autoridades tributarias ni a los tribunales. Lo que se busca es, precisamente, lo contrario: regular con precisión las diversas materias involucradas con el objeto de que el sistema tributario internacional opere de forma armonizada. Desde luego, si se estima que el uso de un lenguaje vago no es característico del SL, el punto carece de relevancia.

## BIBLIOGRAFÍA

- ABBOTT, K. y SNIDAL, D., 2000: «Hard and Soft Law in International Governance», *International Organization, Summer*, vol. 54, núm. 3: 421-456.
- ALMUDÍ, J.M., FERRERAS, J.A., y HERNÁNDEZ, P.A. (directores), 2017: *El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPOS): G-20, OCDE y Unión Europea*, Cizur Menor: Thomson Reuters.
- ARICO, J., PASQUINO, G., TULA, J., BOBBIO, R. y MATTEUCCI, N., 2007: *Diccionario de política* (15<sup>o</sup> edición), Buenos Aires: Siglo XXI.
- ARNOLD, B. J., 2016: *International Tax Primer* (3<sup>o</sup> edición), Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B.V.
- ARNOLD, B. J., 2021: «The interpretation of Tax Treaties: looking to the future», en *Bulletin For International Taxation*, November/December: 665-672.
- AVI-YONAH, R., 2019: *Advance Introduction to International Tax Law* (2<sup>o</sup> edición), Cheltenham: Edward Elgar Publishing.

- BAXTER, R., 1980: «International Law in “Her Infinite Variety”». *The International and Comparative Law Quarterly*, 29, 4: 549-566.
- BAYÓN, J. C., 2010: «Principios y reglas: legislación y jurisdicción en el Estado constitucional», en *Jueces para la democracia*, Núm. 27: 41-49.
- CASSAGNE, J. C., 1998: *Derecho Administrativo, Tomo I* (7º Edición), Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- CELANO, B., 2022: *El gobierno de las leyes. Ensayos sobre el rule of law*, Madrid: Marcial Pons.
- CHECA, C., 2019: *Persiguiendo la sombra de la justicia tributaria*, Cizur Menor: Thomson Reuters.
- DAGAN, T., 2018: *International Tax Policy: Between Competition and Cooperation*, Cambridge: Cambridge University Press.
- ESCUDERO, R., 2012: «El concepto de *Soft Law*», en J. J. Moreso y J. L. Martí (editores) *Contribuciones a la Filosofía del Derecho. Imperia en Barcelona 2010*, Madrid: Marcial Pons, pp. 127-148.
- FERRAJOLI, L., 2007: «The past and the Future of the Rule of Law», en Pietro Costa y Danilo Zolo (editores), *The Rule of Law. History, Theory and Criticism*, Dordrecht: Springer, pp. 323-352.
- 2018: *Constitucionalismo más allá del Estado*, (trad. P. Ibáñez), Madrid: Trotta.
- FERRERAS, J., y GARDE, M. J., 2022: «El Instrumento Multilateral: Antecedentes y Proceso de Negociación», en Almudí, J.M., Ferreras, J.A., y Hernández, P.A., (directores), *El Tratado Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con os tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios*, Cizur Menor: Thomson Reuters, pp. 31-45.
- GARCÍA, F., 2009a: «La interpretación jurisprudencial como mecanismo para hacer frente a la elusión tributaria», *Tribuna Fiscal*, Núm. 220.
- 2009b: «Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición», *Crónica Tributaria*, Núm. 133.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T., 2020: *Curso de Derecho Administrativo* (19º edición), Cizur Menor: Aranzadi.
- GIL GARCÍA, E., 2022: «La Erosión de las Bases Imponibles y el (Principio del) Gravamen Único», en Juan Arrieta Martínez de Pisón y Félix Daniel Martínez Laguna (directores), *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*, Cizur Menor: Thomson Reuters.
- GIRÓN, P. A., 2018: «La conversión del *soft law* de la OCDE en *hard law* en Colombia, especial referencia a los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por Colombia con Francia y Reino Unido», *Revista de Derecho Fiscal*, Núm. 12: 69-120.
- HURTADO, H., 2018: *Tributación Internacional*, Santiago: Legal Publishing.
- LAND, M. y BRUGGER, F., 2008: «The role of the OCDE Commentary in tax treaty interpretation», en *Australian Tax Forum*, vol. 23: 95-108.
- LAPORTA, F., 2014: «Gobernanza y *soft law*: nuevos perfiles jurídicos de la sociedad internacional», en Ruiz Miguel, A. (editor), *Entre Estado y Cosmópolis: Derecho y justicia en un mundo global*, Madrid: Trotta, pp. 41-81.
- MERINO, I., 2014: «Acerca del *soft law* en materia tributaria», *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, Núm. 71.
- MIRANDA SARMIENTO, J., 2023: *Taxation in Finance and Accounting. An Introduction to Theory and Practice*, Gewerbestrasse: Springer.

- MONTIEL, J. P., 2009: *Analogía favorable al reo. Fundamentos y límites de la analogía in bonam partem en el Derecho penal*, Madrid: Wolters Kluwer España.
- MORESO, J. J., 2020: *Lo normativo: variedades y variaciones*, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- OATS, L., MILLER, A., y MULLIGAN, E., 2017: *Principles of International Taxation (Sixth Edition)*, Londres: Bloomsbury Professional.
- PISTONE, P., 2008: «Tratados Fiscales Internacionales y *Soft Law*», en García Novoa, C. y Hoyos Jiménez, C. (coordinadores), *El Tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI, Tomo I*, Madrid: Marcial Pons, pp. 1195-1206.
- POSNER, E. y GERSEN, J., 2008: «Soft Law: Lessons from Congressional Practice», en *Stanford Law Review*, vol. 61: 573-628.
- PRIETO SANCHÍS, L., 1998: *Ley, principios, derechos*, Madrid: Dykinson.
- RODRÍGUEZ, J. L., 2021: *Teoría analítica del derecho*, Madrid: Marcial Pons.
- RODRÍGUEZ LOSADA, S., 2012: *La Interpretación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Suscritos por España*, Cizur Menor: Thomson Reuters.
- RUBIO, F., 1993: «El Principio de Legalidad», en *Revista Española de Derecho Constitucional*, año 13, núm. 39: 9-42.
- SCHWARZ, J., 2021: *Schwarz on Tax Treaties*, (6<sup>o</sup> Edición), AH Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B.V.
- SAFFIE, F., 2016: «An Alert from the Left: The Endangered Connection Between Taxes and Solidarity at the Local and Global Levels», *German Law Journal* 17(5).
- SEVILLA BERNABÉU, B., 2024: *La elusión fiscal*, Cizur Menor: Aranzadi.
- SNYDER, F., 1994: «Soft Law and Institutional Practice in the European Community», en Martin, S. (ed.) *The Construction of Europe: Essays in honour of Emile Noël*, Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, pp. 197-225.
- UCKMAR, V., 2001: «Tratados Internacionales en Materia Tributaria», (trad. J. M. Aicega), en Andrea Amatucci (director). *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá: Temis, pp. 735-763.
- VOGEL, K., 2001: «El Derecho Tributario Internacional», (trad. B. Villaverde), en Andrea Amatucci (director). *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá: Temis, pp. 705-734.