UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO
VICERRECTORADO ACADÉMICO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
ÁREA DE DERECHO
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO FINANCIERO

TRABAJO ESPECIAL DE GRADO

CONSIDERACIONES EN TORNO A ALGUNOS CASOS DE *SOFT LAW* EN EL ÁMBITO DEL DERECHO TRIBUTARIO

Presentado por
Velutini Suñer, Oscar H.

Para Optar al Título de
Especialista en Derecho Financiero

Asesor
Claudia Madrid Martínez

Caracas, marzo de 2016

UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO
VICERRECTORADO ACADÉMICO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
ÁREA DE DERECHO
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO FINANCIERO

APROBACIÓN DEL ASESOR

Por la presente hago constar que he leído el Trabajo Especial de Grado, presentado por el ciudadano Oscar H. Velutini Suñer, titular de la Cédula de Identidad V-19.994.042, para optar al Título de Especialista en Derecho Financiero, cuyo título definitivo es: "Consideraciones en torno a algunos casos de *soft law* en el ámbito del derecho tributario"; y manifiesto que dicho trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la evaluación por parte del jurado examinador que se designe.

En la Ciudad de Caracas, a los 4 días del mes de marzo de 2016.

_____

Claudia Madrid Martínez

C.I. V-17.148.245

UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO
VICERRECTORADO ACADÉMICO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
ÁREA DE DERECHO
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO FINANCIERO

CONSIDERACIONES EN TORNO A ALGUNOS CASOS DE *SOFT LAW* EN EL ÁMBITO DEL DERECHO TRIBUTARIO

Autor: Oscar H. Velutini Suñer
Asesor: Claudia Madrid Martínez
Fecha: marzo de 2016

RESUMEN

En este trabajo realizamos un análisis del *soft law* o derecho suave como fenómeno de producción normativa por parte de las organizaciones internacionales en el ámbito del derecho internacional público, y su interacción con el sistema de fuentes del derecho tributario, con especial relación a los principios de legalidad tributaria, reserva de ley en materia tributaria y de seguridad jurídica. Para ello es necesario delimitar el alcance del *soft law*, su interacción con las fuentes del derecho tributario y su valor interpretativo en casos de remisiones expresas hechas por la legislación venezolana, como ocurre en el caso de la remisión hecha por el artículo 113 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015) a las directrices aplicables en materia de precios de transferencia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, y en los tratados para evitar la doble tributación suscritos por Venezuela, cuando éstos estén basados en el modelo de tratado hecho por la mencionada organización. El trabajo está basado metodológicamente en una investigación teórica en base a la doctrina sobre el tema, los avances jurisprudenciales del derecho venezolano y de derecho comparado, y la actualidad legislativa en Venezuela, para tratar de concluir sobre si el mencionado fenómeno puede hacerse vinculante como consecuencia de su interacción con el sistema de fuentes del derecho tributario.

Palabras clave: *soft law*, fuentes del derecho tributario, principios constitucionales de la tributación, interpretación del derecho tributario, precios de transferencia.

Índice General

Introducción **1**

Capítulo I – Fuentes, Principios e Interpretación del Derecho Tributario **3**

Las Fuentes del Derecho Tributario **3**

Las disposiciones constitucionales **5**

Los tratados o acuerdos internacionales **6**

Las leyes y los actos con fuerza de ley **10**

Los Principios Constitucionales del Derecho Tributario **13**

Los principios de legalidad tributaria, reserva de ley y de seguridad jurídica . **15**

La interpretación del Derecho Tributario **20**

La interpretación constitucional **22**

La interpretación de los tratados para evitar la doble tributación **23**

Capítulo II – El *Soft Law* **26**

Concepto y Características **26**

Funciones y Justificación **27**

Formas **29**

Capítulo III – El *Soft Law* en el Derecho Tributario **31**

El *Soft Law* y los Tratados para Evitar la Doble Tributación **31**

El modelo de TDT de la OCDE y sus comentarios **31**

El modelo OCDE y la costumbre internacional **36**

El modelo OCDE y los precios de transferencia **37**

El *Soft Law* y la Ley de Impuesto Sobre la Renta **37**

Conclusiones y Recomendaciones **40**

Referencias **44**

Referencias de Revistas, Libros y Documentos Electrónicos **44**

Referencias de Documentos Normativos y Jurisprudenciales **47**

Lista de Siglas

COT, Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario.

CRBV, Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

CVDT, Convención de Viena sobre el derecho de los tratados.

LISLR, Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta.

OCDE, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

TDT, Tratado(s) para evitar la doble tributación.

Introducción

El *soft law* es un fenómeno de producción normativa no vinculante propio del derecho internacional público, y cuya principal manifestación se da en el ámbito de las organizaciones internacionales. No obstante que su característica principal es el no crear efectos jurídicos para los Estados, es posible que instrumentos de *soft law* se hagan de obligatorio cumplimiento para estos en vista de diversas razones, incluyendo la interacción de los instrumentos con tratados internacionales vigentes o por su inclusión en la legislación doméstica de los Estados. Por ello, y ya que las consecuencias del mencionado fenómeno en el ámbito del derecho tributario no han sido suficientemente exploradas, en este trabajo analizaremos la posible incidencia del *soft law* en el sistema de fuentes del derecho tributario, con especial relación a los principios de legalidad tributaria, reserva de ley en materia tributaria y de seguridad jurídica.

Para ello, en el Capítulo I vamos a desarrollar preliminarmente tres conceptos que son fundamentales para la debida comprensión de las consideraciones que se van a realizar a lo largo de este trabajo, relacionadas con el *soft law* en el ámbito del derecho tributario. Esos conceptos, que están intrínsecamente relacionados entre sí, están referidos a las fuentes, los principios constitucionales y la interpretación del derecho tributario. Con relación a los principios constitucionales del derecho tributario, luego de hacer unos comentarios generales sobre estos y describir brevemente algunos de dichos principios, desarrollaremos con mayor atención los principios de legalidad tributaria, reserva de ley en materia tributaria y de seguridad jurídica –éste último, si bien no es propio del derecho tributario, sino que deriva del Estado de Derecho, y como tal aplicable a todo el ordenamiento jurídico, tiene importantes aplicaciones en el ámbito tributario.

En el Capítulo II nos centraremos en el concepto de *soft law*, sus características, funciones, justificación y formas, para determinar si ciertos instrumentos de gran importancia en el marco de la fiscalidad internacional forman parte del mencionado fenómeno.

Finalmente, en función de las bases conceptuales fijadas en los dos primeros capítulos, delimitaremos en el Capítulo III el alcance de la interacción del *soft law* con las fuentes del derecho tributario y su valor interpretativo en casos de remisiones expresas hechas por la legislación venezolana, como ocurre en el caso de la remisión hecha por el artículo 113 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISLR, 2015) a las directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), y en los tratados para evitar la doble tributación (TDT) suscritos por Venezuela, cuando estos estén basados en el modelo de tratado hecho por la mencionada organización.

El método dogmático será utilizado en este trabajo para analizar las bases teóricas del *soft law* en el ámbito del derecho tributario, y como consecuencia del paradigma de investigación conceptual o del método dogmático, las conclusiones del trabajo se basarán en la legislación, doctrina y jurisprudencia nacional y comparada. Finalmente, debemos aclarar que este trabajo más que aportar soluciones, busca plantear interrogantes que resultan de la interacción de ciertos instrumentos de *soft law* con las fuentes del derecho tributario, y sobre la posibilidad de que estos se hagan vinculantes como consecuencia de ello.

Capítulo I

Fuentes, Principios e Interpretación del Derecho Tributario

Las Fuentes del Derecho Tributario

Haciendo referencia a las fuentes del derecho positivo, Ruan (2013) distingue entre fuentes de producción y fuentes de conocimiento, siendo las primeras aquéllas que producen o generan normas y las segundas las que dan conocimiento del significado, contenido y alcance de dichas normas. Con relación a las llamadas fuentes de producción, el citado autor indica que en materia tributaria éstas son las mismas que las del derecho público en general, i.e. la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV, 2009), los tratados o acuerdos internacionales, las leyes y los actos con fuerza de ley, los reglamentos, los decretos, las resoluciones, las providencias, las instrucciones generales, las sentencias, los actos administrativos, los contratos, entre otros (Ruan, 2013). Las mencionadas fuentes están recogidas en el artículo 2 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario (COT, 2014), aunque como bien indica Ruan (2013), en menor extensión al excluir ciertas fuentes de producción escritas que solo generan situaciones jurídicas de efectos particulares.

De conformidad con la norma citada:

Constituyen fuentes del derecho tributario:

1. Las disposiciones constitucionales.
2. Los tratados, convenios o acuerdos internacionales celebrados por la República Bolivariana de Venezuela.
3. Las leyes y los actos con fuerza de ley.

4. Los contratos relativos a la estabilidad jurídica de regímenes de tributos nacionales, estadales y municipales.

5. Las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto.

Dicho artículo estructura el sistema de fuentes del derecho tributario venezolano según el criterio jerárquico, aunque no de forma explícita –tema en el cual ahondaremos más adelante al referirnos a algunas de esas fuentes. Dicho criterio es, según Cruz (2008), de origen francés y de acuerdo con éste las normas que ocupan una posición de jerarquía superior hacen nulas[1] a las normas que ocupan una posición inferior en caso de que éstas últimas se opongan a ellas o las contradigan. El criterio jerárquico puede ser complementado por el criterio de distribución de competencias o materias, por el cual se atribuye la regulación de ciertas materias a las diversas fuentes (Cruz, 2008). Este último criterio, en una primera vertiente, puede ser utilizado para distribuir territorialmente competencias normativas, tal como ocurre en nuestro sistema de derecho constitucional tributario con los poderes y las potestades tributarias de los distintos entes políticoterritoriales, en lo cual no ahondaremos en este trabajo por cuanto solo nos referiremos a ciertas competencias normativas de la Nación. Pero el mencionado criterio también puede materializarse en la técnica "(…) de *reservas*, mediante las cuales se establece que ciertas materias sólo pueden ser reguladas por determinada clase de normas, otorgándole a la norma indicada el monopolio sobre una materia, que, al mismo tiempo, conserva potestad para regular otras distintas" (Cruz, 2008, p. 282).

[1] Si bien el autor usa la expresión "(…) las normas que ocupan una posición inferior pierden validez, es decir, son nulas (…)" (Cruz, 2008, p. 281), consideramos que sería más apropiado decir que dichas normas se hacen inaplicables por cuanto la norma de mayor jerarquía ha de aplicar preferentemente.

Más adelante, con relación a dichas reservas trataremos el principio de reserva de ley en materia tributaria –el cual muchos autores, indebidamente en nuestra opinión, desarrollan como si fuera el mismo principio de la legalidad tributaria– , entendido éste como "(…) la exigencia, prevista en un precepto constitucional, de que sea la ley la que regule los tributos, lo que implica que sea única y exclusivamente el legislador[2] por sí mismo el que establezca el *régimen esencial* del tributo regulándolo directamente (…)" (Cruz, 2008, p. 282).

Ahora bien, volviendo al tema de la jerarquización de nuestro sistema de fuentes, desarrollaremos a continuación según el orden dispuesto en el COT los tres primeros, i.e. la CRBV, los tratados o acuerdos internacionales, y las leyes y los actos con fuerza de ley, por ser estas fuentes las más relevantes para este trabajo.

Las disposiciones constitucionales.

La CRBV, como indica su artículo 7, "(…) es la norma suprema y el fundamento del ordenamiento jurídico. Todas las personas y los órganos están sujetos a esta Constitución". En ese sentido, como indica Ruan (2013), "(…) [l]a primacía de las disposiciones constitucionales en el derecho tributario no es más que el reconocimiento de la supremacía de la Constitución, primer principio de todo el ordenamiento jurídico venezolano (…)" (pp. 72-73). Así, ésta:

> (…) [O]bliga no sólo al legislador sino a los jueces y a todos los operadores de las fuentes del Derecho en lo que se conoce como 'eficacia directa de la

[2] Sin embargo, en el derecho tributario venezolano hay ciertos actos con fuerza de ley, tal como se refiere a ellos el numeral 3 del artículo 2 del COT, los cuales han sido equiparados con las leyes emanadas del legislativo a los efectos de la reserva de ley en materia tributaria.

> Constitución', lo cual trae consigo la consecuencia de que todas sus normas deben prevalecer frente a otras fuentes, incluida la ley (Cruz, 2008, p. 281).

Ahora bien, en la CRBV se encuentran los principios constitucionales de la tributación (a los cuáles, como hemos dicho, nos referiremos más adelante), la distribución de los poderes y de las potestades tributarias en los términos que indicamos anteriormente, y las disposiciones relacionadas con la soberanía y el poder tributario, entendido este último como:

> (…) [La] capacidad para crear los tributos, naturalmente atribuido a la rama legislativa y derivado directamente de la soberanía y del poder de imperio del Estado, [el cual] encuentra su prístina regulación en este primer grado de la jerarquía normativa del ordenamiento tributario del Estado, razón por la cual algunos han afirmado que todo lo referente a este poder pertenece al derecho tributario constitucional (Ruan, 2013, p. 73).

En conclusión, todo estudio jurídico que se refiera a las fuentes del derecho, sea en materia tributaria o en cualquiera otra, con un orden jerárquico inferior a la Constitución, ha de tratar necesariamente en primer lugar la validez de dichas fuentes de conformidad con los modos de producción de éstas establecidos en la CRBV y en el bloque de constitucionalidad, entendido éste, según Nikken (2006) como la noción misma de Constitución y de las demás fuentes del derecho constitucional, tales como los principios constitucionales y la jurisprudencia constitucional, entre otras.

Los tratados o acuerdos internacionales.

En el siguiente escalón en el sistema de fuentes de derecho tributario venezolano de acuerdo con el criterio jerárquico, en una posición de jerarquía inferior a la CRBV pero superior a las leyes y a los actos con fuerza de ley, se encuentran los

tratados, convenios o acuerdos internacionales celebrados por la República. Ruan (2013) afirma que el COT "(…) reconoce la superioridad y preferente aplicación de los tratados sobre las leyes a pesar de que dichos instrumentos internacionales deban ser aprobados por la Asamblea Nacional mediante ley formal, según (…) el numeral 18 del artículo 187 de la CRBV" (p. 74). Aunque se considere que el COT, al enumerar las fuentes del derecho tributario, no refiere expresamente, o por lo menos no afirma con plena seguridad, que dichos tratados o acuerdos tienen una jerarquía superior a las leyes y a los actos con fuerza de ley, se puede sostener que los tratados sí tienen una aplicación preferente sobre las leyes debido a las razones que exponemos a continuación:

Primero, nuestro ordenamiento jurídico reconoce de manera expresa la aplicación preferente de los tratados o acuerdos internacionales suscritos por la República, cuando se trate de relaciones jurídicas con elementos de internacionalidad. En estos supuestos, el tratado deberá prevalecer sobre la legislación interna[3].

Segundo, tal como indica Peña (2009), los tratados o acuerdos internacionales son producto de negociaciones entre sujetos de derecho internacional, cuya recepción en el derecho interno no es más que un acto formal[4], por lo que hay una prohibición constitucional implícita de que éstos sean modificados o derogados por mecanismos ajenos al derecho internacional, tales como lo son los propios mecanismos de denuncia contenidos en los mencionados tratados o acuerdos. En ese sentido, "(…) los tratados están dotados de una fuerza pasiva que los torna inmunes frente a cualquier tipo de ley

[3] Es lo que ocurre, por ejemplo, con la Ley de Derecho Internacional Privado (1998) en su artículo 1, la Ley de Arbitraje Comercial (1998) en su artículo 1, la Ley de Comercio Marítimo (2006) en su artículo 3, la CRBV en su artículo 153 y, de alguna forma, la Ley sobre el Derecho de Autor (1993) en su artículo 126.

[4] Ya que debe ser promulgada una ley aprobatoria por la Asamblea Nacional, en los términos del numeral 18 del artículo 187 de la CRBV mencionado arriba y en concordancia con los artículos 154 y 217 *eiusdem*.

(…) [y] ante una colisión entre un tratado y una ley, primará el primero, pues la segunda estará impedida de derogarlo" (Peña, 2009, p. 128)[5]. Por ello, no es posible en el ordenamiento jurídico venezolano que una ley interna modifique o derogue un tratado o acuerdo internacional, sobre la base de argumentos tales como *lex posterior derogat legi priori* o *lex specialis derogat legi general*.

En términos muy similares se ha pronunciado Vogel (2004, 2005) con respecto al ordenamiento jurídico alemán, afirmando que si bien la Ley Fundamental alemana (1949) *(Grundgesetz)* no dispone claramente en sus artículos 25 y 59(2) si debe prevalecer la ley doméstica o el tratado internacional, la respuesta ha de ser que en caso de conflicto el tratado deberá tener primacía por una interpretación originaria *(Rechtsfortbildung)*, basada en la noción de Estado de Derecho *(Rechtstaat)* y en el cumplimiento de los principios del derecho internacional público *(Völkerrechts)* consagrados en el mencionado instrumento.

En nuestra opinión, la prohibición constitucional implícita referida por Peña (2009) y los principios del derecho internacional público consagrados en la Ley Fundamental alemana referidos por Vogel (2005), hacen referencia principalmente al principio *pacta sunt servanda*[6], consecuencia del Estado de Derecho moderno y específicamente del principio de seguridad jurídica. Este principio está contenido

[5] Vale la pena mencionar que si bien el autor citado en este punto hace esa consideración al tratar el criterio doctrinario relacionado con la prohibición de modificar o derogar los acuerdos o tratados internacionales, la cual admite puede tener asidero en nuestro ordenamiento jurídico, dicho autor también afirma que "(…) debe predicarse la igualdad de rango normativo entre las leyes y los tratados internacionales¨ (Peña, 2009, p. 127). Asimismo, indica Peña (2009) que, en vista de esa igualdad en el rango normativo entre tratado y ley, no puede decirse que a priori cualquier tratado o acuerdo internacional derogaría necesariamente a cualquier ley.

[6] Como indica Jaffé (2008) el principio de *pacta sunt servanda* implica que los tratados en vigor han de ser ejecutados totalmente por las partes.

además en el artículo 26 de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados[7] (CVDT, 1980), con obligaciones específicas en el artículo 27 de dicha convención[8], como lo es la proscripción a las partes de desligarse de sus obligaciones por la aplicación de su derecho interno.

Si bien Venezuela no ratificó la CVDT, en nuestro país la doctrina[9] y la jurisprudencia[10] han entendido que algunas de las disposiciones de ésta, incluyendo el principio *pacta sunt servanda*, forman parte del *ius cogens*[11], y por lo tanto tienen aplicación en nuestro ordenamiento jurídico, ya que dicha convención recoge la costumbre del derecho internacional público en la materia. En ese sentido, Benshimol (1998) indica que:

> [L]as reglas ahí codificadas son aplicables a los miembros de la comunidad internacional, pues las mismas son costumbre internacional. Por lo tanto, al ser la costumbre fuente del derecho internacional público, todos los tratados

---

[7] **"Pacta sunt servanda".** Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe.

[8] **El derecho interno y la observancia de los tratados.** Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado (…).

[9] "En este sentido se ha pronunciado un dictamen u opinión de la Oficina de Investigación y Asesoría Jurídica del Congreso de la República, de fecha 13 de febrero de 1992, (…) evacuado con motivo de consulta formulada por el entonces Director General de Secretaría del Senado (…)" (Haro, 1999a, p. 92). Igualmente, indica Haro (1999b) que "(…) así lo [ha] reconocido opiniones de la Cancillería (…)" (p. 179).

[10] Incluso en algunas decisiones se ha aplicado la CVDT sin que se analice siquiera el fundamento de tal aplicación. Por ejemplo, véase la sentencia No. 937 de la Sala Constitucional, del 25 de julio de 2014, expediente No. 14-0770, y la sentencia No. 00249 de la Sala Político Administrativa, del 21 de marzo de 2012, expediente No. 2010-0985.

[11] El *ius cogens*, dentro del ámbito del derecho internacional público, son aquellas normas imperativas que no pueden ser excluidas o alteradas en su contenido, i.e., "(…) *norms with which treaties must not conflict"* (Verdross, 1966, p. 55).

suscritos por Venezuela están sujetos de manera irrestricta a dichas normas (p. 369).

Por último, vale acotar que la CVDT establece en su artículo 46, que:

> El hecho de que el consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado haya sido manifiesto en violación de una disposición de su derecho interno concerniente a la competencia para celebrar tratados no podrá ser alegado por dicho Estado como vicio de su consentimiento, a menos que esa violación sea manifiesta y afecte a una norma de importancia fundamental de su derecho interno.

En ese sentido, el ordenamiento jurídico venezolano, tal y como indica Haro (1999a), dispone del control preventivo de la constitucionalidad de los tratados internacionales, como método de evitar que estos sean ratificados y entren en vigencia, en caso de que se considere que violen la CRBV. Dicho control preventivo está contenido en el numeral 5 del artículo 336 de la CRBV, teniendo competencia la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia para "[v]erificar, a solicitud del Presidente o Presidenta de la República o de la Asamblea Nacional, la conformidad con esta Constitución de los tratados internacionales suscritos por la República, antes de su ratificación". Por ello, puede entenderse que una vez ratificado el tratado o acuerdo internacional, éste cuenta implícitamente con la aprobación del ejecutivo y del legislativo, en caso de que no se haya presentado la mencionada solicitud.

Las leyes y los actos con fuerza de ley.

La tercera fuente del derecho tributario que estaría supeditada a la CRBV y a los tratados, según lo indicado *ut supra*, es la ley y los actos con fuerza de ley. Ley es, según el artículo 202 de la CRBV, "(…) el acto sancionado por la Asamblea Nacional

como cuerpo legislador", así como "(…) las leyes estadales y las ordenanzas municipales, consideradas estas últimas como 'leyes locales' por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia y del Tribunal Supremo de Justicia (…)" (Ruan, 2013, p. 84). Una concepción semejante es expresamente reconocida por el parágrafo segundo del artículo 2 del COT, el cual dispone que "[a] los efectos de este Código, se entenderán por leyes los actos sancionados por las autoridades nacionales, estadales y municipales actuando como cuerpos legisladores".

Por otro lado, los actos con fuerza de ley son, como su nombre lo indica, actos cuya jerarquía como fuentes de producción normativa se equipara a la de las leyes formales. Es el caso, en nuestro ordenamiento jurídico, de los decretos con fuerza de ley dictados en el marco de una ley habilitante[12], de conformidad con lo establecido en el numeral 8 del artículo 236 de la CRBV, y de " (…) los decretos del Presidente de la República dictados con base en un estado de excepción con suspensión o restricción de garantías constitucionales, según lo previsto en el artículo 337 de la CRBV[13], también llamados decretos de emergencia (…)" (Ruan, 2013, p. 84).

Como bien indica Simón (2001), "(…) la ley es fuente primaria del derecho tributario, del mismo modo que lo [es] en otras ramas del derecho, por la naturaleza

[12] El artículo 203 de la CRBV establece " (…) [s]on leyes habilitantes las sancionadas por la Asamblea Nacional por las tres quintas partes de sus integrantes, a fin de establecer las directrices, propósitos y el marco de las materias que se delegan al Presidente o Presidenta de la República, con rango y valor de ley. Las leyes habilitantes deben fijar el plazo de su ejercicio".

[13] Artículo 337 de la CRBV: El Presidente o Presidenta de la República, en Consejo de Ministros, podrá decretar los estados de excepción. Se califican expresamente como tales las circunstancias de orden social, económico, político, natural o ecológico, que afecten gravemente la seguridad de la Nación, de las instituciones y de los ciudadanos y ciudadanas, a cuyo respecto resultan insuficientes las facultades de las cuales se disponen para hacer frente a tales hechos. En tal caso, podrán ser restringidas temporalmente las garantías consagradas en esta Constitución, salvo las referidas a los derechos a la vida, prohibición de incomunicación o tortura, el derecho al debido proceso, el derecho a la información y los demás derechos humanos intangibles.

jurídica que a ella corresponde en un ordenamiento constitucional democrático" (p. 541). Explica Ruan (2013) que en parte la transcendencia de esta categoría en el ámbito tributario es un claro reflejo del principio de legalidad, por cuanto ésta es "el núcleo del principio de legalidad (…) por ser la expresión de la voluntad general, a través del órgano legislativo, en todo el ordenamiento jurídico, pero con especial significación en el campo tributario" (p. 77).

De acuerdo con lo anterior, se entiende que son leyes las normas escritas cuyo rango es el máximo en el ordenamiento interno, excluida la Constitución (por lo que únicamente pueden ser derogadas por otras leyes), originadas del órgano titular de la representación popular, y que vinculan a todos los poderes del Estado (Simón, 2001). Así, la CRBV establece en sus artículos 137[14] y 141[15] que todos los órganos que ejercen el poder público, y específicamente la administración pública, están plenamente sometidos a la ley. Vale la pena añadir que, conforme al artículo 131[16] *eiusdem*, la obligación de cumplir y acatar la Constitución y la ley no se limita a los órganos del Estado, sino que alcanza a todas las personas.

Por último, cabe acotar que la propia CRBV, clasifica a las leyes nacionales:

> (…) [E]n orgánicas, ordinarias y habilitantes y establece los procedimientos que debe seguir la Asamblea Nacional para su formación, así como el valor y la jerarquía de cada una de ellas (arts. 203 a 218 CRBV). De acuerdo con esta

[14] Artículo 137 de la CRBV: Esta Constitución y la ley definen las atribuciones de los órganos que ejercen el Poder Público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen.

[15] Artículo 141 de la CRBV: La Administración Pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas y se fundamenta en los principios de honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública, con sometimiento pleno a la ley y al derecho.

[16] Artículo 131 de la CRBV: Toda persona tiene el deber de cumplir y acatar esta Constitución, las leyes y los demás actos que en ejercicio de sus funciones dicten los órganos del Poder Público.

clasificación, el COT tiene cualidad de ley orgánica que prevalece sobre las leyes ordinarias, por ser una ley que organiza las potestades del poder público en materia de tributos y porque sirve de marco normativo de las relaciones entre el fisco y los contribuyentes y de las leyes especiales de creación de cada uno de los tributos. Mientras que las leyes creadoras de los tributos [como lo es LISLR] tienen la cualidad de leyes ordinarias especiales, (…) mediante las cuales el Estado obtiene coercitivamente de los ciudadanos –pero de acuerdo con el régimen democrático– recursos para atender las necesidades colectivas, y éstos últimos pueden cumplir con certeza y seguridad jurídica [de la cual hablaremos en la siguiente sección] su deber de contribuir con los gastos públicos (Ruan, 2013, p. 80)[17].

Los Principios Constitucionales del Derecho Tributario

Explica Fraga (2012) que el poder tributario[18] está limitado de manera fundamental en los principios constitucionales de la tributación, los cuales son

[17] Aunque esto excede los límites de este trabajo, vale la pena mencionar que el Tribunal Supremo de Justicia ha establecido algunos criterios para diferenciar las leyes ordinarias y las leyes orgánicas. Por ejemplo, véase la sentencia No. 1971 de la Sala Constitucional, del 16 de octubre de 2001, expediente No. 00-0024; la sentencia No. 1723 de la Sala Constitucional, del 31 de julio de 2002, expediente No. 02-1434; la sentencia No. 2573 de la Sala Constitucional, del 16 de octubre de 2002, expediente No. 02-2413; y la sentencia No. 34 de la Sala Constitucional, del 26 de enero de 2004, expediente No. 033-2109.

[18] El cual fue definido arriba en la sección de las disposiciones constitucionales como fuente de derecho tributario, y asimismo entendido como "(…) la facultad que otorga la Constitución a los entes político-territoriales que estructuran el Estado, para que a través de sus cuerpos legislativos creen tributos destinados a gravar las materias que la propia Carta Fundamental les asigna (…)" (Fraga, 2012, p. 18). Dicho poder puede esbozarse en distintos artículos de la CRBV, pero principalmente está contenido en el artículo 133 al disponer que "[t]oda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley".

imperativos categóricos que buscan salvaguardar los derechos y las garantías de los ciudadanos.

> Por su naturaleza, los principios constitucionales de la tributación no sólo poseen la fuerza vinculante y obligatoria propia de toda norma constitucional, sino que incluso anteceden al pacto constitucional, porque se trata de valores superiores, inmutables e intemporales de las sociedades civilizadas que trascienden las convulsiones políticas, económicas y sociales propias de cada época y que no pueden resultar afectados por los cambios que de tiempo en tiempo se producen en el Derecho positivo o por obra [de] las interpretaciones casuísticas de los operadores jurídicos (Fraga, 2012, p. 24).

En ese sentido, tal como afirmamos antes, la CRBV tiene, en vista de su supremacía en el ordenamiento jurídico venezolano, una jerarquía normativa superior a todas las demás fuentes que se traduce en una aplicación vinculante y obligatoria. Esta jerarquía se conoce como el principio de la supremacía de la Constitución. Por ello, en el derecho tributario "(…) el conocimiento de los principios es lo más importante y lo único perdurable. Ignorándolos, el análisis del derecho positivo es puramente formal y letrista" (Valdés, 2004, p. 114). Ahora bien, antes de ahondar en los principios de legalidad, reserva de ley en materia tributaria y de seguridad jurídica, vamos a citar parte de un listado resumido de algunos de los principios constitucionales de la tributación, por cuanto nos referiremos a algunos de ellos más adelante, de manera general:

> A la cabeza de estos principios están los de *supremacía* de la Constitución y de la legalidad, como barreras infranqueables frente al poder exactor y como fortalezas inexpugnables dentro de las cuales existen y se desarrollan el resto de los principios, a saber, el de la *generalidad* que distribuye entre todos los ciudadanos sin discriminaciones ni privilegios injustificados la obligación de

contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; el de *capacidad contributiva*, que garantiza que los tributos graven a cada quien en la medida de su capacidad económica; el de la *no confiscatoriedad*, que proscribe la fiscalidad excesiva capaz de expoliar el patrimonio de los ciudadanos; el de *justicia tributaria*, que impone la justa y equitativa distribución de la[s] cargas públicas, y explica la necesidad de una igualdad real entre los sujetos pasivos de la tributación, a través de un trato igual para los iguales y desigual para los desiguales; el de *progresividad* por cuya virtud el sistema tributario debe organizarse de forma tal que paguen más tributos quienes poseen mayor capacidad económica para contribuir; (…) el de *no retroactividad de las leyes tributarias*, que proscribe la aplicación de cualquier norma tributaria hacia situaciones ocurridas en el pasado; y, por último, el de la *recaudación eficiente*, que impone a las Administraciones tributario abdicar de todo intento de exigir a los contribuyentes más de lo que éstos tienen el deber de pagar, para evitar así los conflictos innecesarios y que se postergue indefinidamente la percepción de los tributos (Fraga, 2012, p. 25).

Los principios de legalidad tributaria, reserva de ley y de seguridad jurídica.

Para Belisario (2013) la legalidad tributaria es "(…) indudablemente el principio constitucional más importante en materia tributaria, dado que su correcta aplicación debe, en principio, traer como consecuencia el cumplimiento de los otros principios" (p. 130), y para Fraga (2012) es "(…) la conquista más grande del Derecho tributario frente a cualquier intento de usar el poder exactor como instrumento de gobierno" (p. 41).

Como adelantamos *ut supra*, al tratar el tema de las leyes y los actos con fuerza de ley como fuentes de derecho tributario, los artículos 137 y 141 de la CRBV disponen

que todos los órganos del poder público, y específicamente la administración pública, están sujetos a ley, a la CRBV y al derecho en general. Lo anterior constituye la legalidad administrativa[19], la cual, aplicada en el ámbito del derecho tributario por cuanto la administración tributaria es parte de la administración pública, se transforma en la legalidad tributaria. Ahora bien, este principio de legalidad tributaria se complementa con el artículo 317 de la CRBV, el cual enuncia que "[n]o podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley (…)", y, en menor medida, con otras disposiciones constitucionales relativas a las potestades tributarias de los entes políticoterritoriales.

Por otro lado, indica Valdés (2004) que en el Estado constitucional contemporáneo la única fuente de la obligación de pagar el tributo puede ser la ley, lo que se sintetiza en el aforismo "no hay tributo sin ley que lo establezca" inspirado en el *nullum crimen, nulla poena, sine lege* del derecho penal. Dicho aforismo, dependiendo de la óptica desde la cual se le vea, consagra en términos generales los principios de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria.

Igualmente, como indicamos *ut supra* al hablar de la técnica especial de reservas referida por Cruz (2008), algunos autores desarrollan el principio de legalidad y el principio de reserva de ley en materia tributaria como una unidad[20]. Sin embargo,

---

[19] Principio que se encuentra desarrollado en el artículo 4 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Administración Pública (2014), de la siguiente manera: "La Administración Pública se organiza y actúa de conformidad con el principio de legalidad, por el cual la asignación, distribución y ejercicio de sus competencias se sujeta a lo establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, las leyes y los actos administrativos de carácter normativo dictados formal y previamente conforme a la ley, en garantía y protección de las libertades públicas que consagra el régimen democrático, participativo y protagónico".

[20] Así, Belisario (2013) indica que "(…) la Legalidad Tributaria [se establece] (…) bajo la modalidad del sistema cerrado, por medio del cual todos los elementos que integran la relación tributario (sic) deben estar establecidos en la norma legal (…)" (p. 131); Fraga (2012) en el capítulo relativo al principio de la legalidad desarrolla principalmente el

si bien ambos principios están consagrados en una misma disposición constitucional, en nuestra opinión no es correcto considerarlos como una unidad, por cuanto la reserva de ley es, como se estableció siguiendo a Cruz (2008), una manifestación del criterio de distribución de competencias con relación a las fuentes del derecho, en el cual a la ley se le atribuye un monopolio normativo sobre la regulación de los tributos, mientras que la legalidad tributaria implica que el actuar de la administración tributaria debe estar plenamente sometido a la ley. En ese sentido, haciendo referencia al tema en la doctrina española, Rodríguez (2012) indica que:

> Reserva de ley y principio de legalidad son dos caras de la misma moneda que en ocasiones pueden llegar a confundirse. Cuando se utiliza la expresión *reserva de ley* se está poniendo el acento en la dimensión normativa de este principio, que implica que la regulación de la materia financiera ha de hacerse mediante la ley. Por su parte, el *principio de legalidad* hace referencia a la dimensión aplicativa, que exige que la actuación de la Administración se adecúe a la ley.

Habiendo hecho esa distinción, vale acotar que ambos principios están intrínsecamente vinculados entre sí –como se dijo, son dos caras de la misma moneda. En efecto, el mencionado artículo 317 de la CRBV, disposición que consagra ambos principios, establece, por un lado, el monopolio normativo de la creación de los tributos a la ley (reserva de ley), y, por el otro, proscribe a la administración tributaria el cobro de

---

principio de legalidad tributaria, y en otro capítulo titulado 'principio de la legalidad y reserva legal' indica que "(…) [e]l principio de la reserva legal tributaria es un principio básico del Estado de Derecho, que tiene su origen primigenio en el principio de legalidad general" (p. 52); y Ruan (2013) "(…) el principio de legalidad tributaria, [es] en sus diversos aspectos, desde el principio de necesaria intervención de la representación del pueblo para la creación de los tributos en todas sus especies, recogido en la frase inglesa 'no hay tributo sin representación' (No tax without representation) expresado también en la frase latina 'nullum tributum sine legem', (…) hasta la denominada reserva legal tributaria (…)" (p. 79).

estos a menos que haya un acto normativo de rango legal que la faculte a tales efectos (legalidad). Por otro lado, el principio de reserva legal está adicionalmente fundamentado en el artículo 133 *eiusdem*, según el cual "[t]odos tienen el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley"[21], y está igualmente desarrollado con mayor amplitud en el artículo 3 del COT, así:

> Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código las siguientes materias:
>
> 1. Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho imponible; fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo.
>
> 2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto.
>
> 3. Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales.
>
> 4. Las demás materias que les sean remitidas por este Código.
>
> (…)
>
> Parágrafo Segundo. En ningún caso se podrá delegar la definición y fijación de los elementos integradores del tributo así como las demás materias señaladas como de reserva legal por este artículo, sin perjuicio de las disposiciones contenidas en el Parágrafo Tercero de este artículo. No obstante, la ley creadora del tributo correspondiente, podrá autorizar al Ejecutivo Nacional para que proceda a modificar la alícuota del impuesto, en los límites que ella establezca[22].

---

[21] Norma que a su vez estipula el principio de generalidad tributaria y el deber de contribuir a las cargas públicas.

[22] Como una breve nota aparte al trabajo de investigación, en nuestra opinión, la modificación que introdujo el COT en el parágrafo segundo del artículo 3 es inconstitucional por violación a la reserva de ley en materia tributaria (al facultar al Ejecutivo Nacional a fijar la alícuota del tributo a través de actos de rango sub-legal) y a la legalidad tributaria (en caso de que la administración tributaria pretenda cobrar tributos cuyas alícuotas tributarias hubiesen sido fijadas por el Ejecutivo en esos términos).

(…)

Por último, en nuestra opinión el principio de seguridad jurídica deriva en nuestro ordenamiento jurídico del "Estado democrático y social de Derecho y de Justicia" consagrado en el artículo 2 de la CRBV, por cuanto, como bien dice Simón (2008), "[l]a ausencia de certeza sobre los efectos de las propias acciones es la negación del Derecho y el imperio de la arbitrariedad o de la fuerza" (p. 552). Asimismo, en la exposición de motivos de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, se ve la consagración de dicho principio al nombrarse éste como base fundamental del ordenamiento en varias disposiciones, y está expresamente estipulado en el artículo 299 de la CRBV, referida al régimen socioeconómico.

La seguridad jurídica puede ser entendida de dos maneras:

> En *sentido objetivo o formal*, la seguridad jurídica es esa característica del Derecho que hace previsibles las consecuencias del obrar humano (…) [, la cual se alcanza] cuando el ordenamiento jurídico está dotado de ciertas

---

Igualmente serían inconstitucionales las normas contenidas en las leyes ordinarias dictadas bajo ese supuesto, tales como el artículo 197 de la LISLR según el cual "(…) [e]l Ejecutivo Nacional podrá modificar o establecer alícuotas distintas para determinados sujetos pasivos o sectores económicos, pero las mismas no podrá (sic) exceder los límites previstos en el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley", y el artículo 13 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras (2015), el cual estipula "(…) [e]l Ejecutivo Nacional, mediante decreto, podrá reducir la alícuota aquí prevista, de conformidad con el código que rige la materia tributaria". En ese sentido, véase la sentencia No. 2166 de la Sala Constitucional, del 14 de septiembre de 2004, expediente No. 02-1548, sobre la nulidad de artículo 15 del Decreto con Fuerza de Ley de Registro Público y del Notariado (2001). El parágrafo segundo del mencionado artículo 3 antes de ser modificado permitía el caso muy específico de la modificación de alícuotas a través de la ley de presupuesto, la cual si bien es una ley *sui generis* que es presentada por el Ejecutivo Nacional (art. 313 CRBV), sigue siendo una ley formal en los términos que dispone la CRBV. Por ello, la doctrina había entendido que la modificación de alícuotas bajo ese supuesto, cómo sucedía por ejemplo con el impuesto al valor agregado, no violaba la reserva legal en materia tributaria ni el principio de legalidad.

> características que hacen previsibles sus efectos. Desde este punto de vista la seguridad exige que la norma esté promulgada y publicada, que no sea retroactiva, que su contenido esté bien definido y no utilice expresiones ambiguas o desprovistas de claridad, etc. (…)
>
> Desde una perspectiva subjetiva y material, seguridad es el estado en que se encuentra una persona que tiene la certeza y la confianza de no estar sometida a peligros o a daños imprevisibles. Esta seguridad es una aspiración primordial de todo ser humano que, en el ámbito jurídico, adquiere un valor sustantivo y puede decirse que constituye un fin esencial del Derecho (Simón, 2008, p. 553).

Como puede observarse, la legalidad tributaria, la reserva de ley en materia tributaria y la seguridad jurídica son tres principios estrechamente vinculados, por cuanto los dos primeros son garantía del cumplimiento del tercero.

La interpretación del Derecho Tributario

Los artículos 5 y 16 del COT establecen las normas generales de la interpretación de las normas tributarias de la siguiente manera:

> Artículo 5. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, atendiendo a su fin y a su significación económica, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en las normas tributarias.
>
> Las exenciones, exoneraciones, rebajas, desgravámenes y demás beneficios o incentivos fiscales se interpretarán en forma restrictiva.
>
> Artículo 16. Cuando la norma relativa al hecho imponible se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse o apartarse

expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.
(…)

Con relación a esos artículos, se ha entendido que la interpretación del derecho tributario no puede ser distinta a la interpretación del derecho común. En ese sentido, "(…) las leyes tributarias son normales y equiparables, desde el punto de vista de la interpretación, a cualquier norma jurídica (…)" y "(…) [el] reconocimiento de las normas tributarias como verdaderas normas jurídicas, se traduce en la posibilidad de interpretarlas conforme a los distintos métodos elaborados por diversas corrientes de pensamiento, desde los clásicos (…) hasta aquellos considerados propios del derecho tributario (…)" (Octavio, 2002, pp. 228-229). Igualmente, "[s]i bien el Derecho tributario posee una reconocida autonomía, la interpretación de sus normas no puede abstraerse de los cánones elaborados por la hermenéutica general" (Tarsitano, 2008, p. 852).

Por otro lado, hay que decir, siguiendo a Bermúdez (2003), que las mencionadas normas de interpretación aplican a las normas de naturaleza tributaria, i.e. que contengan derecho tributario material, entendido como el contenido de "(…) la relación jurídica tributaria, cuyo núcleo está conformado por hecho imponible, la obligación tributaria y sus prestaciones accesorias, incluso cuando el contribuyente es acreedor del Fisco por razones que incluyen anticipos de impuesto y pagos indebidos" (Bermúdez, 2003, P. 766). Por otro lado, continúa el citado autor, que como consecuencia de lo anterior se excluye de la aplicación de las normas interpretativas del COT a las normas que pertenezcan a otras ramas jurídicas, aunque estén contenidas en leyes tributarias.

A la hora de interpretar sistemáticamente es necesario hacerlo de conformidad con las fuentes del derecho tributario, según lo expuesto en la primera parte de este capítulo.

> [Así] (…) debe acudirse, en primer lugar, a la Constitución de 1999, pues toda interpretación jurídica debe ser coherente con sus valores, principios y normas.
>
> En segundo lugar, debe acudirse a nuestro derecho positivo y a otras fuentes de aplicación obligatoria, como son las decisiones vinculantes de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, la costumbre y los principios generales del derecho, de acuerdo con las reglas especiales que los contemplan. (…)
>
> En tercer lugar, debe acudirse a las llamadas fuentes secundarias y no vinculantes, como son los principios generales del derecho, la jurisprudencia y la doctrina. Esas fuentes contienen criterios hermenéuticos que no están en nuestro derecho positivo, pero son generalmente utilizados por los operadores jurídicos, entre quienes destacan los jueces, intérpretes jurídicos por excelencia, porque son ellos quienes en definitiva resuelven las controversias (Bermúdez, 2003, pp. 768-769).

En dichas fuentes secundarias y no vinculantes, como veremos más adelante, se pudiese encuadrar el fenómeno del *soft law* en ciertos casos.

La interpretación constitucional.

Sobre este punto basta decir ahora que “la Constitución es una unidad orgánica y funcional en la que el todo responde a las partes y éstas al todo” (Luqui, 1992, p.

168). Por ello, afirma Luqui (1992), que al realizar la función interpretativa se debe ahondar en la naturaleza de las instituciones buscando armonizar las cláusulas constitucionales entre sí, y no destruirlas, siempre en pro de las libertades individuales.

La interpretación de los tratados para evitar la doble tributación.

No obstante las normas de interpretación aplicables al derecho tributario material o sustantivo anteriormente tratadas, la interpretación de los tratados o acuerdos internacionales celebrados por la República no necesariamente ha de conducirse por dichas normas. En este sentido, Vogel (1997) indica que la interpretación de dichos instrumentos no debe estar sujeta a las normas domésticas de los Estados participantes, y que deberán aplicarse las normas de interpretación de la CVDT. Así, los tratados para evitar la doble tributación (TDT), como tratados internacionales que son, deben ser interpretados de conformidad con la CVDT:

> [L]e convenzioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio costituiscono trattati internazionali, in quanto derivano da un incontro di volontà manifestate da più Stati nell'esercizio della rispettiva sovranità. Al pari di qualsiasi altro trattato internazionale, assumono pertanto rilevanza le norme contenute nella Convenzione di Vienna sul Diritto dei Trattati che regolano l'interpretazione delle norme internazionali pattizie (Melis, 2008, p. 1207).

Si bien Vogel (1997) indica que la CVDT solo contiene disposiciones relativamente generales de interpretación y que no puede tomar en cuenta las peculiaridades de los TDT, ésta se usa como la base para su interpretación, incluso con

relación a los países que no hayan ratificado la mencionada convención[23], por cuanto ésta recoge –como se afirmó anteriormente– costumbre internacional.

En el marco de la CVDT, la interpretación de los tratados está regulada por los artículos 31 al 33, siendo relevante para este trabajo el texto de las dos primeras normas:

> **31. Regla general de interpretación.** 1. Un tratado deberá 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.
> 2. 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.
> 3. 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.
> 4. Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes.

[23] Sobre este punto Vogel (1997) refiere a *High Court of Australia*, Thiel v. FCT, 21 ATR 531, 541ff. (1990).

32. Medios de interpretación complementarios. Se podrán acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31:

a) deje ambiguo u oscuro el sentido; o

b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.

Con relación a esos artículos, Vogel (1997) señala que debe darse preeminencia al texto íntegro del TDT en contexto, y que los elementos subjetivos de interpretación solo deben buscarse en el propósito del tratado, i.e. la finalidad buscada objetivamente por el tratado, y por lo expresado por las partes en el texto del tratado. Así, continúa el citado autor, la expresión "sentido corriente" de los términos del tratado no necesariamente se refiere al uso común, sino que dicho sentido debe buscarse en los usos legales internacionales que tengan uniformidad, o en los términos técnicos desarrollados por ciertas ramas especializadas, tal como sería el caso del derecho tributario.

Más adelante al tratar el tema del *soft law* y los TDT, ahondaremos más en las nociones de interpretación de tratados descritas brevemente arriba.

Capítulo II

El *Soft Law*

Concepto y Características

El término *soft law*, el cual adquiere particular relevancia en el ámbito de las organizaciones internacionales[24] y es propio del derecho internacional público, no es unívoco[25]. De tal manera, a efectos de este trabajo haremos algunas consideraciones generales en cuanto a su conceptualización y a sus características más destacadas.

En primer lugar, como indican Guzman y Meyer (2014), el *soft law* no es derecho estrictamente hablando (aunque puede llegar a serlo) sino que refiere a instrumentos cuasi-legales[26]. En ese sentido, los citados autores definen el *soft law* como "(…) those nonbinding rules or instruments that interpret or inform our understanding of binding legal rules or represent promises that in turn create expectations about future conduct" (Guzman y Meyer, 2010, p. 174). Por otro lado, para Shelton (2008), el *soft law* es un fenómeno normativo social en vez de legal, que refiere (i) a instrumentos internacionales distintos a un tratado, en el cual se expresan preferencias más que obligaciones, o (ii) a disposiciones indeterminadas o 'suaves' dentro de un tratado vinculante. Igualmente, Boyle (1999) indica que el *soft law*, en

[24] En ese sentido, Shelton (2008): "Many non-binding normative instruments emerge from the work of international organizations, which in most instances lack the power to adopt binding measures" (p. 3).

[25] Según Guzman y Meyer (2014): "Any discussion of soft law must start with an acknowledgement that there is no consensus definition of the term. In fact, there is no meaningful sense in which one can say that there is a single 'true' definition of soft law" (p. 4).

[26] Por eso, Shelton (2008), y Guzman y Meyer (2010, 2014) cuestionan el uso del término *law* en la expresión, pero por cuestiones de simplicidad adoptan el mismo término que se le ha venido dando al fenómeno.

contraposición al *hard law*[27], no es vinculante, consiste en principios y disposiciones generales, y no es ejecutable mediante mecanismos de resolución de controversias.

De lo anterior se evidencia que la característica principal del *soft law* es que no es de obligatorio cumplimiento. No obstante, ello puede ir variando, según examinaremos a continuación, ya que, por ejemplo, un instrumento de *soft law* puede hacerse vinculante al interactuar con ciertos tratados e incorporarse a estos como una referencia implícita en sus términos (Boyle, 1999), o pasando a ser costumbre internacional como consecuencia de su uso por los Estados (Shelton, 2008)[28]. Asimismo, un instrumento de *soft law* puede hacerse vinculante según la legislación doméstica de un Estado, mientras que internacionalmente continúa siendo no vinculante (Shelton, 2008).

Funciones y Justificación

De acuerdo con Boyle (1999), una de las principales funciones del *soft law* es servir de alternativa a los procesos de creación de normas jurídicas, por cuanto éste presenta la ventaja para ciertos Estados de permitirles llegar a acuerdos justamente por no ser estos vinculantes, pudiendo luego construir sobre dichos acuerdos generales, sin tener que pasar *a priori* por los procesos domésticos de ratificación de tratados, los cuales en muchos casos pueden ser complicados. Por otro lado, Guzman y Meyer (2014) indican que el *soft law* es una manera de organizar las relaciones entre Estados

[27] Como dice Pistone (2008), el *hard law* en la doctrina anglosajona son todas las fuentes del Derecho.

[28] "Non-binding norms have a potentially large impact on the development of international law. Customary law, for example, one of the two main sources of international legal obligation, requires compliance (state practice) not only as a result of the obligation, but as a constitutive, essential part of the process by which the law is formed. In recent years, non-binding instruments sometimes have provided the necessary statement of legal obligation (*opinio juris*) to evidence the emergent custom and have assisted to establish the content of the norm" (Shelton, 2008, p. 8).

que permite flexibilidad y evita costes transaccionales. Igualmente permite a los Estados hacer compromisos en situaciones en que llegar a un acuerdo de *hard law* sería difícil, e ir trabajando en el estándar de *soft law* hasta hacerlo vinculante (Guzman y Meyer, 2014).

Por otro lado, los instrumentos de *soft law* son más dinámicos que los tratados en el sentido de que pueden ser modificados o reemplazados más fácilmente, particularmente cuando lo único que se necesita es la voluntad de la organización internacional que lleva a cabo esas tareas (Boyle, 1999), o de los Estados relacionados con el instrumento según lo indicado en el párrafo anterior. Otros roles del *soft law* incluyen la función como mecanismo de interpretación autoritaria o de amplificación de los términos de tratados, o de proveer los estándares o normas técnicas necesarias para la implementación de ciertos tratados (Boyle, 1999).

Por último, Shelton (2008) hace el siguiente listado de posibles funciones del *soft law*:

> (1) codify pre-existing customary international law, helping to provide greater precision through the written text;
> (2) crystallize a trend towards a particular norm, overriding the views of dissenters and persuading those who have little or no relevant state practice to acquiesce in the development of the norm;
> (3) precede and help form new customary international law;
> (4) consolidate political opinion around the need for action on a new problem, fostering consensus that may lead to treaty negotiations or further soft law;
> (5) fill in gaps in existing treaties in force;
> (6) form part of the subsequent state practice that can be utilized to interpret treaties;

(7) provide guidance or a model for domestic laws, without international obligation; and

(8) substitute for legal obligation when on-going relations make formal treaties too costly and time-consuming or otherwise unnecessary or politically unacceptable.

Con relación a los puntos 1 al 3, en el Capítulo III examinaremos la manera en que determinados instrumentos de *soft law* contribuyen a la formación de costumbre internacional, y la manera en que el cumplimiento de ésta es válido o no al formar *opinio juris*. Asimismo, los puntos 5 y 6 que refieren la función de los instrumentos de *soft law* para llenar las lagunas en los tratados o formar criterios de interpretación auténtica de los mismos, serán estudiados con mayor profundidad en el Capítulo III, al determinar si esas funciones los hace vinculantes o no.

Vale la pena mencionar, en todo caso, que un instrumento determinado puede ser considerado *hard law* por un Estado, pero *soft law* por otro; y que los instrumentos de *soft law* pueden estar dirigidos a actores no estatales como empresas, organizaciones internacionales, organizaciones no gubernamentales e individuos, mientras que los tratados rara vez imponen obligaciones a entidades distintas a un Estado en cuanto a su cumplimiento (Shelton, 2008).

Formas

Los instrumentos que tienen las mencionadas características de *soft law* pueden ser resultado de diversos procesos en el ámbito de las relaciones internacionales, y pueden adaptar la forma de, por ejemplo, declaraciones de conferencias intergubernamentales, de algunas resoluciones de organizaciones internacionales, y de guías y recomendaciones de las organizaciones internacionales, todas las cuales pueden tener efectos legales distintos (Boyle, 1999).

Asimismo, indica Shelton (2008), el *soft law* puede presentarse en una variedad casi infinita. La mencionada autora cita como ejemplos los textos preparados en conferencias internacionales o en cumbres entre Estados, las recomendaciones dadas por órganos creados en virtud de tratados, memoranda de entendimiento bilaterales o multilaterales, acuerdos políticos por los poderes ejecutivos, y guías o códigos de conducta adoptados en una variedad de contextos, en conclusión, cualquier declaración normativa no vinculante cuyo cumplimiento no es obligatorio, pero de cuyo texto se puede desprender el deseo de que lo sea, teniendo su incumplimiento entonces efectos políticos más no jurídicos.

Guzman y Meyer (2014) mencionan como ejemplos concretos de instrumentos de *soft law* a la Declaración Universal de Derecho Humanos, al Acta Final de la Conferencia sobre la Seguridad y Cooperación en Europa de Helsinki, y a los Acuerdos de Basilea sobre supervisión bancaria emitidos por el Comité de Basilea de Supervisión Bancaria.

Por último, en nuestra opinión y a efectos de este trabajo, el modelo de TDT de la OCDE y sus comentarios, así como las directrices de dicha organización aplicables en materia de precios de transferencia, constituyen instrumentos de *soft law* para Venezuela en los términos descritos en este capítulo, pues son instrumentos cuyo propósito es servir de guía (i.e. en principio no vinculante) a los Estados miembros de la OCDE en el ordenamiento de sus relaciones fiscales interestatales, y además Venezuela no forma parte de la mencionada organización internacional.

Capítulo III

El *Soft Law* en el Derecho Tributario

El *Soft Law* y los TDT

Venezuela ha suscrito 33 TDT[29], los cuales como afirmamos anteriormente son tratados internacionales suscritos por la República, y por lo tanto son fuente de producción del derecho positivo, con un rango jerárquico normativo por debajo de la CRBV y por encima de las leyes y los actos con fuerza de ley, y se interpretan conforme a las normas de interpretación de la CVDT. En esta sección estudiaremos la interacción de dichos TDT con ciertos instrumentos de *soft law*.

El modelo de TDT de la OCDE y sus comentarios.

Vogel (1997) señala la importancia del modelo de TDT de la OCDE y sus comentarios, por cuanto permite una interpretación común de los TDT a los tribunales de los diferentes Estados, y explica que los TDT únicamente pueden cumplir su función de asignar las potestades tributarias entre los Estados partes, si estos son aplicados de manera consistente por sus cortes y administraciones tributarias. "Therefore, the mandate to interpret a tax treaty 'in the light of its object and purpose' (Art. 31(1) [CVDT]) leads to the requirement that states should seek the treaty interpretation which

[29] Con Alemania en 1995, Arabia Saudita en 2015, Austria en 2006, Barbados en 1998, Bielorrusia en 2007, Bélgica en 1993, Brasil en 2005, Canadá en 2001, China en 2001, Cuba en 2003, Dinamarca en 1998, Emiratos Árabes Unidos en 2010, España en 2003, Estados Unidos de América en 1999, Francia en 1992, Indonesia en 1997, Irán en 2005, Italia en 1990, Kuwait en 2004, Malasia en 2006, Noruega en 1997, Países Bajos en 1991 (con un segundo protocolo en 1995), Palestina en 2014, Portugal en 1996, Qatar en 2006, Reino de Suecia en 1993, Reino Unido en 1996, República Checa en 1996, República de Corea en 2006, Rusia en 2003, Suiza en 1996, Trinidad y Tobago en 1996, y Vietnam en 2008.

is most likely to be accepted in both contraction States (the goal of 'common interpretation')" (Vogel, 1997, p. 39).

Partiendo de esta premisa, debe determinarse el valor interpretativo del mencionado modelo de TDT y sus comentarios. Como afirmáramos *supra*, los TDT se interpretan de conformidad con los artículos 31 al 33 de la CVDT, dándole preeminencia al texto íntegro del TDT, en atención a la finalidad buscada objetivamente por el tratado, y por lo expresado por las partes en el texto del tratado. Con relación a esos artículos, Vogel (1997) indica que es un tema controversial si debe o no usarse el modelo de TDT y sus comentarios para la interpretación de los tratados elaborados a partir de ese modelo, por cuanto, en su opinión, no se trata de "instrumento[s] formulado[s] por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como un instrumento referente al tratado", de conformidad con el artículo 31(2)(b) de la CVDT transcrito *supra*, ya que no son preparados por las partes sino por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Tampoco son "trabajos preparatorios del tratado" según el artículo 32 *eiusdem*, ya que ese artículo se refiere únicamente a instrumentos realizados con ocasión de tratados específicos e individuales, y no a modelos o comentarios de uso general y fácilmente obtenibles.

Sin embargo, indica Vogel (1997), en el caso de países miembros de la OCDE, cuando suscriben un TDT cuyas disposiciones siguen el texto del modelo de esa organización, se debe entender que dichos Estados querían darle a los términos contenidos en las disposiciones del TDT el sentido que se les da en el modelo y sus comentarios, ya que serían el "sentido corriente" o en su defecto el "sentido especial" de acuerdo con los mencionados artículos 31 y 32, respectivamente. El citado autor llega a esa conclusión únicamente para el caso de países miembros de la OCDE en base a que existe para ellos una *"'soft' obligation"* de cumplir las recomendaciones del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, a menos que el Estado miembro haya hecho

reservas u observaciones al discutir la disposición relevante en el modelo OCDE y sus comentarios, o si su derecho doméstico hiciere difícil la aplicación de estos.

Así, a menos que se presenten los mencionado casos, el modelo OCDE y sus comentarios pueden llegar a ser vinculantes para los Estados miembros de dicha organización, siendo eso entonces un ejemplo de un instrumento de *soft law* que se hace obligatorio como consecuencia de su interacción con un tratado internacional. Con relación a esa obligatoriedad para los Estados miembros de la OCDE de interpretar conforme al modelo y a sus comentarios, Vogel (1997) indica que por cuanto ellos se enmarcan en la CVDT como el "sentido corriente" o el "sentido especial" según lo indicado arriba, solo podrá usarse la edición del modelo y los comentarios que eran aplicables al momento de la celebración del TDT de que se trate[30] [31].

Ahora bien, debemos preguntarnos si algunas de las afirmaciones hechas por Vogel (1997) y reseñadas *ut supra* pueden aplicarse a los casos de Estados que no sean miembros de la OCDE. En efecto, Venezuela no forma parte de la OCDE, pero "[m]uchos de los [TDT] suscritos por Venezuela tienen como base el Modelo OCDE (…)" (Rodríguez, 2015, p. 114). En ese sentido, la doctrina patria ha afirmado:

> (…) [A]un cuando nuestro país no es miembro de la OCDE, consideramos que tanto el Modelo como los Comentarios deben ser considerados, sin duda alguna, al interpretar las disposiciones de los [TDT] que hayan tomado como base el modelo.

[30] La OCDE actualiza con cierta periodicidad el modelo de TDT y sus comentarios, introduciendo a veces ciertas modificaciones sustanciales.
[31] Véase en ese sentido también la decisión del Tribunal Supremo Administrativo de Austria No. 92/13/0172, del 31 de julio de 1996, con relación al TDT entre Austria y Suiza.

> En efecto, al considerar el Modelo OCDE como base del [TDT] Venezuela, lo acepta como instrumento referente al tratado y, por tanto, es posible concluir que fue su intención adoptar el sentido corriente dado a la terminología adoptada por el modelo, por lo que conforme al artículo 31 de la CVDT debe ser considerado al interpretar los [TDT] que hayan sido celebrados teniendo como base al Modelo.
>
> Por otra (sic) lado, también es posible sostener el valor interpretativo del Modelo OCDE y sus Comentarios por la vía del artículo 32 de la CVDT (…).
>
> En los casos de [TDT] suscritos por Venezuela que no tengan como base el Modelo OCDE será necesario en primer lugar analizar si el mismo se sustenta en algún otro modelo como el Modelo ONU o el de USA, en cuyo caso, resultarían aplicables los comentarios anteriores respecto al Modelo OCDE y sus Comentarios y el valor interpretativo de dichos instrumentos.
>
> Si por el contrario, se trata de [TDT] que no teniendo como base el Modelo OCDE tampoco acogen otro tipo o modelo convenio, consideramos que por tratarse el Modelo OCDE y sus comentarios de instrumentos elaborados por técnicos especialistas del derecho tributario internacional, cumplen una labor interpretativa unificadora (…) el Modelo OCDE y sus comentarios pueden ser considerados como medios complementarios de interpretación (Rodríguez, 2015, p. 114).

Con relación a lo anterior, tenemos que preguntarnos si entonces todos los TDT suscritos por Venezuela (salvo que estén basados en el modelo de convenio de la Organización de las Naciones Unidas o en el de los Estados Unidos de América) han de ser interpretados tomando en cuenta el modelo OCDE y sus comentarios, lo cual sería deseable para lograr una interpretación común y una aplicación consistente de los

TDT según lo descrito anteriormente. Esto evitaría el fenómeno patológico de la doble tributación internacional.

Sin embargo creemos, siguiendo a Vogel (1977), que no se puede admitirse una afirmación generalizada en ese sentido, sino que este asunto debe estudiarse casuísticamente, y solo si "(…) (1) the text of the provision coincides with the OECD MC [modelo OCDE] and (2) its context suggest no other interpretation" (Vogel, 1997, pp. 45-46), ya que es de allí de donde se puede derivar la finalidad objetiva del tratado según lo mencionado anteriormente al tratar la interpretación de los TDT.

Sobre la base de ese análisis casuístico, debemos afirmar que, en general, y salvo la intención de las partes en el TDT de incorporar los términos del modelo OCDE y sus comentarios al tratado, los instrumentos de *soft law in comento* tendrán solo una calificación similar a las fuentes de conocimiento, i.e. aquellas que ayudan a conocer el significado, contenido y alcance de las fuentes de producción, siendo entonces secundarias y no vinculantes.

Por todo lo anterior, sería recomendable que los Estados (miembros o no de la OCDE), al momento de suscribir un TDT, indiquen expresamente en el texto de éste si quieren adoptar como términos del tratado al modelo de la OCDE y sus comentarios vigentes al momento de celebrar el tratado, como ocurrió, por ejemplo, según Pistone (2008), con el TDT suscrito entre Austria y los Estados Unidos de América en 1996. Ello, en aras de la seguridad jurídica y el principio de capacidad contributiva, debido a que, en caso contrario, podrían verificarse supuestos de doble tributación internacional por la interpretación no uniforme del TDT.

Por otro lado, si bien la doctrina venezolana citada no se pronuncia sobre la posibilidad de una "interpretación dinámica"[32] de los TDT suscritos por países que no forman parte de la OCDE, en nuestra opinión, siguiendo el razonamiento de Vogel (1997), si tal posibilidad está cerrada a los Estados parte de la OCDE, también debería estarlo para los Estados no parte.

En definitiva, a pesar de la insistencia de la OCDE en una interpretación dinámica de sus modelos y, consecuencialmente, de los tratados basados en ellos, no creemos posible la aceptación de esta interpretación en el contexto venezolano. Nuestro rechazo se fundamenta en las disposiciones constitucionales aplicables en el ámbito tributario, tales como la reserva de ley en materia tributaria y la seguridad jurídica.

El modelo OCDE y la costumbre internacional.

Como indicamos *ut supra*, es posible que ciertos instrumentos de *soft law* pasen a formar parte de la costumbre internacional, y como consecuencia se hagan vinculantes. En ese sentido, Nieminen (2015) ha estudiado la posibilidad de que el modelo OCDE y sus comentarios hayan pasado a ser costumbre, en base a un cumplimiento *de facto* de estos. El citado autor continúa afirmando que para que dichos instrumentos pasen de s*oft* a *hard law* por vía de la costumbre internacional, es necesaria la práctica reiterada por parte de los Estados y es necesaria, además, la *opinio juris*. Así, aunque pueda afirmarse la existencia del primer elemento con relación a los comentarios, no se verificaría la *opinio juris*, ya que los Estados miembros de la OCDE

[32] Como adelantamos arriba, algunos autores (y en ciertas instancias ha sido la posición de la OCDE) sostienen que las ediciones posteriores del modelo de TDT de la OCDE y sus comentarios pudiesen ser aplicables a tratados celebrados con anterioridad a la publicación de dichas ediciones, sobre todo con relación a los países parte de la OCDE. Ello sucede como consecuencia de la característica del *soft law* que tratamos *supra* de ser instrumentos más dinámicos que los tratados en el sentido de que pueden ser modificados o reemplazados más fácilmente, particularmente cuando lo único que se necesita es la voluntad de la organización internacional que lleva a cabo esas tareas.

siempre han preferido usar el texto del modelo de TDT en los casos en que lo consideran deseable u oportuno.

El modelo OCDE y los precios de transferencia.

Como afirmamos anteriormente, las directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias de la OCDE son también instrumentos de *soft law*. Ahora bien, dichas directrices tradicionalmente han sido referidas en los comentarios al artículo 9 del modelo OCDE como el estándar aplicable al interpretar el *arm's length principle*. Entonces cabe preguntarse, si Venezuela está obligada por los TDT a la aplicación de esas directrices. La respuesta dependerá de los criterios que indicáramos arriba con relación a la validez del modelo OCDE y de sus comentarios.

En todo caso, vale la pena examinar, aun cuando sea brevemente, este tema con relación a las directrices aplicables en materia de precios de transferencia de la OCDE.

El *Soft Law* y la LISLR

La LISLR establece en su artículo 113 lo siguiente:

> Para todo lo no previsto en el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, serán aplicables las guías sobre precios de transferencia para las empresas multinacionales y las administraciones fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en el año 1995, o aquellas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley y de los tratados celebrados por la República Bolivariana de Venezuela.

Tal como indicamos *supra*, otro de los supuestos en que un instrumento de *soft law* puede pasar a ser de obligatorio cumplimiento para un Estado, se verifica cuando éste lo incorpora o remite a él en su legislación doméstica. Ahora bien, sobre este artículo más que respuestas concretas, tenemos algunos comentarios e interrogantes:

Si, tal como afirmamos *supra*, deben aplicarse las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia en virtud de los TDT suscritos por Venezuela, pero de manera estática, ello conlleva a que en un momento determinado la administración tributaria tenga que aplicar múltiples criterios en materia de precios de transferencia, ya que dichas directrices, al igual que el modelo OCDE y sus comentarios son actualizadas periódicamente por la mencionada organización. Lo anterior sería consecuencia de la primacía de los tratados sobre la ley, con lo cual Venezuela debería aplicar lo dispuesto por el TDT específico, en relación con el artículo 113 *eiusdem*, de manera que se admitirá la interpretación dinámica de las guías, en el ámbito de aplicación de ese tratado en particular.

Lo contrario, es decir, admitir que la administración tributaria aplique las mencionadas directrices de forma dinámica, implicaría aceptar que sí es posible con relación a los comentarios al artículo 9 del modelo OCDE hacer una interpretación dinámica del mismo, lo cual podría llevar a afirmar que se está violando el principio de reserva legal en materia jurídica y el principio de seguridad jurídica.

Tal como ocurre en el caso comentado *supra* de los TDT, Calderón (2007) afirma que una interpretación asimétrica del *arm's length principle*, o una regulación unilateral de éste por parte de un Estado, llevaría a supuestos de doble tributación. De nuevo, la seguridad jurídica pone de relieve la necesidad, también en este caso, de una regulación expresa y coherente para la interpretación de los TDT y del artículo 113 de la LISLR, una interpretación que permita armonizar los criterios de aplicación del

arm's length principle por Venezuela para todos los contribuyentes. Esta interpretación también es deseable desde el punto de vista del principio de eficiencia tributaria.

Por último, debemos considerar que lo idóneo en este caso, es la *juridificación* de las directrices de la OCDE, en aras de garantizar la seguridad jurídica y no dejar el asunto a la sola remisión genérica hecha por el artículo 113 de la LISLR. En nuestra opinión sería deseable que una autoridad competente emitiese opiniones o cualquier otro instrumento que contenga tales directrices.

La falta de *juridificación* llevó, por ejemplo, a la Corte Constitucional colombiana a declarar la inconstitucionalidad del artículo 260-9 de la ley 788 de 2002, la cual disponía, en términos semejantes a los utilizados por el ya citado artículo 113, un reenvío a las directrices OCDE. La Corte estimó que tal posibilidad violaba la reserva de ley y el principio de legalidad, y derogaba la potestad normativa del poder legislativo. Asimismo, como indica Calderón (2007), ese método implica la falta de publicación del instrumento en la Gaceta Oficial de los países, lo cual podría igualmente llevar a considerar su falta de validez y la violación de la seguridad jurídica, en vista del carácter dinámico de las directrices.

Es por todo ello que Calderón (2007) considera poco idóneo ese método de incorporación al derecho interno de las directrices, y recomienda que las guías se incorporen como opinión administrativa en las consultas de este tipo ante la administración tributaria.

Conclusiones y Recomendaciones

De acuerdo con el criterio jerárquico, las tres primeras fuentes de producción del derecho tributario son, en orden de mayor a menor jerarquía, la CRBV, los tratados o acuerdos internacionales suscritos por la República, y las leyes y los actos con fuerza de ley.

Como consecuencia del principio de supremacía de la CRBV y su eficacia directa sobre todos los operadores jurídicos, el funcionamiento de las fuentes de menor jerarquía debe necesariamente ceñirse a las disposiciones constitucionales, siendo de particular importancia en el ámbito del derecho tributario los principios constitucionales de la tributación.

Aunque se considere que el COT no afirma con plena seguridad que los tratados o acuerdos tienen una jerarquía superior a las leyes y a los actos con fuerza de ley, se puede sostener que dichos tratados sí tienen una aplicación preferente sobre las leyes, debido a que ello es una tendencia de nuestro ordenamiento jurídico demostrada en varias otras leyes, y debido a la fuerza pasiva de los tratados derivada del principio *pacta sunt servanda*. En ese sentido, algunas disposiciones de la CDVT han sido consideradas que forman parte del *ius cogens* por la doctrina y la jurisprudencia, incluyendo las disposiciones relativas al principio *pacta sunt servanda* y a la interpretación de los tratados o acuerdos internacionales.

La ley es la fuente más trascendental del derecho tributario como consecuencia del principio de reserva legal en materia tributaria. En la categoría de ley se incluyen ciertos actos que tienen fuerza de ley y los actos sancionados por las autoridades estadales y municipales actuando como cuerpos legisladores. Por otro lado, las leyes pueden clasificarse habilitantes, ordinarias y orgánicas, existiendo varios criterios jurisprudenciales para calificar como tal a estas últimas.

La CRBV como norma suprema limita al poder tributario a través de los principios constitucionales tributarios, entre los cuales se encuentran los principios de legalidad tributaria y de reserva de ley en materia tributaria. Si bien ambos principios están consagrados en una misma disposición constitucional, no es correcto considerarlos como una unidad, por cuanto la reserva de ley es consecuencia de la atribución de un monopolio normativo sobre la regulación de los tributos a la ley, mientras que la legalidad tributaria implica el sometimiento de la administración tributaria a la ley. Igualmente, esos dos principios son garantía de cumplimiento de la seguridad jurídica, la cual deriva del Estado de Derecho.

La interpretación del derecho tributario no ha de abstraerse de la hermenéutica general a pesar de su autonomía y de la especificidad técnica de su ámbito de aplicación. Por otro lado, la Constitución ha de interpretarse de manera armónica en pro de las libertades individuales, y los tratados internacionales, incluyendo los TDT suscritos por Venezuela, se interpretan de conformidad de la CVDT. Al interpretar los TDT es necesario darle preeminencia al texto en contexto del tratado, buscando su propósito.

El concepto de *soft law* no es unívoco, pero en términos generales se refiere a un fenómeno de producción normativa no vinculante propio del derecho internacional público, y a los instrumentos cuasi-legales derivados de éste. Dichos instrumentos podrían llegar a hacerse vinculantes por varias razones, incluyendo por su interacción con tratados internacionales, y por la incorporación de estos en la legislación doméstica de algún Estado.

Las funciones y formas de los instrumentos de *soft law* son muy variadas, pero entre sus funciones más importantes están: (i) permitir a Estados llegar a acuerdos preliminares no vinculantes, cuando de inicio fuese muy complicado llegar a acuerdos vinculantes o de *hard law*; (ii) ser una manera flexible y que evita costos

transaccionales de organizar las relaciones interestatales y de Estados con organizaciones internacionales; y (iii) servir de estándar hasta hacer al instrumento vinculante, por ejemplo a través de la costumbre internacional.

Venezuela ha suscrito 33 TDT por lo que es de suma importancia estudiar la manera en que estos interactúan con ciertos instrumentos de *soft law*, sobre todo si se puede lograr la finalidad de la interpretación común y la aplicación consistente de los TDT, lo cual evitaría ciertos supuestos de doble tributación. Entre esos instrumentos, está el modelo de TDT de la OCDE y sus comentarios los cuáles, generalmente, pueden llegar a ser vinculantes para los miembros de dicha organización internacional. Por otro lado, si bien fuese posible que en ciertos casos dichos instrumentos llegasen a ser vinculantes para países no miembros como Venezuela, lo cierto es que generalmente tendrán una calificación similar a las fuentes de conocimiento, secundarias o no vinculantes.

Sería recomendable que los países (miembros o no de la OCDE) indiquen expresamente en el texto de los TDT si quieren adoptar como términos del tratado al modelo de la OCDE y sus comentarios vigentes al momento de celebrar el tratado, en aras de la seguridad jurídica. Igualmente, como consecuencia de ese principio y de la reserva de ley en materia tributaria, debe rechazarse cualquier intento de interpretación dinámica en el ámbito del derecho tributario.

El modelo OCDE y sus comentarios no tienen la *opinio juris* suficiente para constituir costumbre internacional. Por otro lado, vale la pena preguntarse sobre la obligatoriedad o no de las directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias de la OCDE en el caso venezolano, como consecuencia de los comentarios al artículo 9 del modelo OCDE, referidos al *arm's length principle* como estándar internacional en la materia.

El artículo 113 dispone una interpretación dinámica del mencionado *arm's length principle*, la cual debe ser estudiada desde el punto de vista de la seguridad jurídica y de la reserva de ley en materia tributaria. El mencionado artículo a su vez hace a un instrumento de *soft law* obligatorio.

En atención a los principios de seguridad jurídica y la reserva de ley en materia tributaria, es necesario que el ordenamiento jurídico venezolano disponga de criterios coherentes de interpretación que armonicen las situaciones que derivan de los TDT con las que derivan de la LISLR. Asimismo, ello es cónsono con el principio de eficiencia tributaria.

Por último, la experiencia en el derecho comparado ha demostrado que la incorporación de las directrices sobre precios de transferencia de la OCDE a través de reenvíos en leyes tributarias no ha sido la más idónea. Por eso, sería deseable que se planteen nuevas formas, como por ejemplo, incorporando dichas directrices a través de opiniones consultivas de la administración tributaria.

Referencias

Referencias de Revistas, Libros y Documentos Electrónicos

Belisario, J. (2013). El Principio de Legalidad como institución jurídica fundamental para el régimen constitucional de garantías del Sistema Tributario Venezolano. En Dupouy, E., Fermín, J., Márquez, L. Y Sol, J. (Coord.), *Manual venezolano de derecho tributario (Tomo I),* (pp. 130-134). Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT.

Benshimol, A. (1998). Interpretación uniforme de los tratados bilaterales para evitar la doble tributación. En *IV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario* (pp. 359-390). Caracas: Editorial Livrosca.

Bermúdez, J. (2003). Interpretación jurídica y calificación de los hechos según el Código Orgánico Tributario de 2001. En Sol, J. (Coord.), *60 años de Imposición a la Renta en Venezuela: Evolución histórica y estudios de la legislación actual,* (pp. 765-818). Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT.

Boyle, A. (1999). Some Reflections on the Relationship of Treaties and Soft Law. *International and Comparative Law Quarterly, 48(4),* 901-913.

Calderón, J. (2007). The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law: Is Globalization Reaching the Tax Law? *Intertax, 35(1),* 4-29.

Cruz, L. (2008). Fuentes del derecho tributario. En García, C. y Hoyos, C. (Coord.), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI (Tomo I),* (pp. 279-328). Buenos Aires: Marcial Pons.

Fraga, L. (2012). *Principios constitucionales de la tributación*. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.

Guzman, A. y Meyer, T. (2010). International soft law. *Journal of Legal Analysis, 2(1),* 171-225.

Guzman, A. y Meyer, T. (2014). Soft law. Kontorovich, E. (Ed.) *The Research Handbook on the Economics of Public International Law, 17*. Recuperado de http://ssrn.com/abstract=2437956

Haro, J. (1999a). La justicia constitucional en Venezuela y la necesidad de un Tribunal Federal Constitucional (Una propuesta para la Asamblea Nacional Constituyente de 1999). En *Revista de Derecho Administrativo, 6,* 51-114.

Haro, J. (1999b). La justicia constitucional en Venezuela y la Constitución de 1999. En *Revista de Derecho Constitucional, 1,* 135-194.

Jaffé, A. (2008). *Derecho Internacional Público.* Caracas: Academia de Ciencias Políticas y Sociales.

Luqui, J. (1993). *Derecho constitucional tributario.* Buenos Aires: Depalma.

Melis, G. (2008). L'interpretazione delle convenzioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio. En García, C. y Hoyos, C. (Coord.), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI (Tomo I),* (pp. 1207-586). Buenos Aires: Marcial Pons.

Nieminen, M. (2015). Dual Role of the OECD Commentaries: Part 2. *Intertax, 43(12),* 773-795.

Nikken, C. (2006). Constitución y "bloque de la constitucionalidad". En *El derecho público a los 100 números de la revista de derecho público 1980-2005* (pp. 69-87). Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.

Octavio, J. (2002). La interpretación de las normas tributarias. En *Estudios sobre la reforma del Código Orgánico Tributario de 2001* (pp. 225-259). Caracas: LIVROSCA, C.A.

Pistone, P. (2008). Tratados fiscales internacionales y *soft law*. En García, C. y Hoyos, C. (Coord.), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI (Tomo I),* (pp. 1195-1206). Buenos Aires: Marcial Pons.

Shelton, D. (2008). *Soft Law*. Recuperado de http://scholarship.law.gwu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2048&context=faculty_publications

Simón, E. (2001). La ley tributaria. En Amatucci, A. (Coord.), *Tratado de Derecho Tributario (Tomo Primero),* (pp. 541-565). Bogotá: Editorial Temis, S.A.

Simón, E. (2008). El principio de legalidad y la seguridad jurídica en el ámbito tributario. En García, C. y Hoyos, C. (Coord.), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI (Tomo I),* (pp. 551-586). Buenos Aires: Marcial Pons.

Tarsitano, A. (2008). Teoría de la interpretación tributaria. En García, C. y Hoyos, C. (Coord.), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI (Tomo I),* (pp. 851-877). Buenos Aires: Marcial Pons.

Peña, J. (2009*). Las fuentes del derecho en el marco de la Constitución de 1999*. Caracas: Ediciones FUNEDA.

Rodríguez, N. (2015). Interpretación de los convenios para evitar la doble imposición: Valor interpretativo de los comentarios al modelo OCDE y documentos similares. En *Convenios para Evitar la Doble Imposición: Memorias de las XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario (Tomo II),* (pp. 99-116). Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT.

Rodríguez, S. (2012). Progresividad de los principios de reserva de ley, seguridad y certeza jurídica en el Derecho Tributario. En *30 años de la Codificación del Derecho Tributario Venezolano: Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario (Tomo III),* (pp. 171-258). Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT.

Ruan, G. (2013). Las fuentes del derecho tributario. En Dupouy, E., Fermín, J., Márquez, L. Y Sol, J. (Coord.), *Manual venezolano de derecho tributario (Tomo I),* (pp. 69-97). Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT.

Valdés, R. (2004). *Instituciones de Derecho Tributario* (2da Ed.). Buenos Aires: Depalma.

Verdross, A. (1966). Jus dispositivum and jus cogens in international law. *Am. J. Int'l L., 60,* 55.

Vogel, K. (1997). *Doppelbesteuerungsabkommen* (3ra Ed., Trad. J Marin y B. Elvin). Massachusetts: Kluwer Law International. (Original en alemán, publicado en 1996).

Vogel, K. (2004). New Europe Bids Farewell to Treaty Override. *Bulletin – Tax Treaty Monitor, 58,* 5-8.

Vogel, K. (2005). Völkerrechtliche Verträge und innerstaatliche Gesetzgebung–Eine neue Entscheidung des BVerfG hat Bedeutung auch für die Beurteilung des treaty override. *Internationales Steuerrecht, 14,* 29-30.

Referencias de Documentos Normativos y Jurisprudenciales

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (2009). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 5.908 (Extraordinaria), febrero 15, 2009.

Convención de Viena sobre el derecho de los tratados (1980). *Serie de Tratados de las Naciones Unidas,* vol. 331, no. 1155, enero 27, 1980.

Decreto con Fuerza de Ley de Registro Público y del Notariado (2001). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 5.556 (Extraordinaria), noviembre 13, 2001.

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario (2014). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 6.152, noviembre 18, 2014.

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras (2015). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 6.210, diciembre 30, 2015.

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 6.210, diciembre 30, 2015.

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Administración Pública (2014). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela,* 6.147, noviembre 17, 2014.

Ley de Comercio Marítimo (2006). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela,* 38.351, enero 5, 2006.

Ley de Derecho Internacional Privado (1998). *Gaceta Oficial de la República de Venezuela,* 36.511, agosto 6, 1998.

Ley Fundamental de la República Federal de Alemania (1949). *Boletín Oficial Federal*, 1, mayo 23, 1949.

Ley sobre el Derecho de Autor (1993). *Gaceta Oficial de la República de Venezuela*, 4.638 (Extraordinaria), octubre 1, 1993.

Sentencia de la Corte Constitucional de Colombial, No. C-690/03, del 12 de agosto de 2003 (Juan Guillermo Saldarriaga Sanín). Recuperada de http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/C-690-03.htm

Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia venezolano, No. 1971, Exp. 00-0024 (Víctor Rafael Hernández Mendible), del 16 de octubre de 2001. Recuperada de http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/octubre/1971-161001-00-0024.htm

Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia venezolano, No. 1723, Exp. 02-1434 (Asamblea Nacional), del 31 de julio de 2002. Recuperada de http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/julio/1723-310702-02-1434..htm

Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia venezolano, No. 2573, Exp. 02-2413 (Asamblea Nacional), del 16 de octubre de 2002. Recuperada de http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/octubre/2573-161002-02-2413.htm

Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia venezolano, No. 34, Exp. 03-2109 (Vestalia Sampedro De Araujo y otros), del 26 de enero de 2004. Recuperada de http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/julio/1723-310702-02-1434..htm

Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia venezolano, No. 2166, Exp. 02-1548 (Jairo José Aranguren Piñuela y otra), del 14 de septiembre de 2004. Recuperada de http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/septiembre/2166-140904-02-1548.htm

Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia venezolano, No. 937, Exp. 14-0770 (Hugo Armando Carvajal Segovia), del 25 de julio de 2014. Recuperada de http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/julio/167284-937-25714-2014-14-0770.html

Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia venezolano, No. 00249, Exp. 2010-0985 (Programa Venezolano de Educación Acción en Derechos Humanos "PROVEA"), del 21 de marzo de 2012. Recuperada de http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/marzo/00249-21312-2012-2010-0985.html

Sentencia del Tribunal Supremo Administrativo de Austria No. 92/13/0172, del 31 de julio de 1996.