

## **Desafíos de la armonización tributaria internacional**

**Rafael Alejandro Uzcátegui Castro\***

**RESUMEN:** El fenómeno de la globalización ha impactado de forma significativa las relaciones comerciales de los diversos actores económicos a nivel mundial, como consecuencia, ha surgido la necesidad por parte de los Estados de armonizar sus sistemas tributarios a efectos de solventar las deficiencias que actualmente ostentan a escala mundial, principalmente en el establecimiento de una armonizada imposición de las rentas, así como de los controles orientados al cumplimiento de las obligaciones de orden fiscal, siempre atendiendo a la naturaleza real del hecho objeto de imposición, toda vez que los modelos tradicionales de la tributación, resultan insuficientes para hacer frente a estos desafíos pluridimensionales. El análisis de los Desafíos de la Armonización Tributaria Internacional, se realizó mediante una investigación erigida sobre el paradigma interpretativo con un enfoque eminentemente cualitativo, de tipo documental y descriptivo con diseño eminentemente bibliográfico y la observación documental fundamentada principalmente en las guías desarrolladas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE, 2015) el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015), el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario (2014) y doctrina autorizada tanto nacional como extranjera. El recurso utilizado para analizar la información recolectada fue el método deductivo, analítico, hermenéutico y exegético, así como técnicas de interpretación y análisis de contenido. Concluyendo que en la actualidad, la armonización tributaria internacional asume un papel preponderante dentro de las políticas macroeconómicas de los responsables políticos estatales a escala mundial, como agenda necesaria a los fines de

---

\* Abogado con mención Honorífica cum laude egresado de la Universidad Dr. Rafael Bellosa Chacín (URBE), Magister Scientiarum en Gerencia Tributaria, otorgado por la misma universidad, actualmente cursando el Doctorado en Ciencias Políticas en la referida casa de Estudios. Coordinador Legal en Entra Consulting, anterior Coordinador del Diplomado en Derecho de la Empresa en la Universidad Dr. Rafael Bellosa Chacín (URBE); Profesor del módulo Propiedad Intelectual del referido diplomado y facilitador de diversas materias del Diplomado en Administración Tributaria y Gestión Aduanera y Comercio Exterior de la misma Universidad. [rafaeluzcategui07@gmail.com](mailto:rafaeluzcategui07@gmail.com) [rafaeluzcategui@entraconsulting.com](mailto:rafaeluzcategui@entraconsulting.com)

disminuir los efectos negativos de la deslocalización de rentas conjuntamente con la elusión y evasión tributaria en detrimento del gasto público, como consecuencia del dinamismo comercial que presentan los mercados internacionales

**Palabras Claves:** Tributación Internacional, Armonización Tributaria, Economía Digital, Gobernanza Tributaria

**ABSTRACT:** The phenomenon of globalization has had a significant impact on the commercial relations of the various economic actors worldwide. As a consequence, there has been a need on the part of the States to harmonize their tax systems in order to solve the deficiencies that they currently have on a scale worldwide, mainly in establishing a harmonized taxation of income, as well as controls aimed at complying with fiscal obligations, always taking into account the real nature of the taxable event, since traditional taxation models, are insufficient to meet these multidimensional challenges. The analysis of Challenges of International Tax Harmonization was approached through an erected investigation on the interpretive paradigm with an eminently qualitative approach, of a documentary and descriptive type with eminently bibliographic design and documentary observation based mainly on the guides developed by the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD, 2015) the Decree with Rank, Value and Force of Income Tax Law (2015), the Decree with Rank, Value and Force of Law of the Organic Tax Code ( 2014) and national and foreign authorized doctrine. The resource used to analyze the information collected was the deductive, analytical, hermeneutic and exegetic method, as well as interpretation techniques and content analysis. Concluding that at present, international tax harmonization assumes a preponderant role within the macroeconomic policies of state policy makers worldwide, as a necessary agenda in order to reduce the negative effects of relocation of income together with circumvention and evasion tax at the expense of public spending, as a result of the commercial dynamism that international markets present.

**Key Words:** International Taxation, Tax Harmonization, Digital Economy, Tax Governance

## **I-Introducción**

El fenómeno de la globalización ha impactado de forma significativa las relaciones comerciales de los diversos actores económicos a nivel mundial, producto de una serie de situaciones que a escala internacional se han venido desarrollando, dentro de los cuales destaca el creciente y masificado proceso de digitalización del comercio en general, así como los diferentes conflictos de calificación de rentas, como consecuencia de la potestad de cada Estado en atención a su soberanía, de gravar aquello que consideran adecuado para su fines y finalmente, los abusos de los sistemas tributarios propiciados por los contribuyentes mediante la adopción sistematizada de mecanismos elusivos contrarios a los valores axiológicos que inspiran la tributación equitativa.

Como consecuencia, ha surgido la necesidad por parte de los Estados de armonizar sus sistemas tributarios a efectos de solventar las deficiencias que actualmente ostentan a escala mundial, principalmente en el establecimiento de una armonizada imposición de las rentas, así como de los controles orientados al cumplimiento de las obligaciones de orden fiscal, siempre atendiendo a la naturaleza real del hecho objeto de imposición, toda vez que los modelos tradicionales de la tributación, resultan insuficientes para hacer frente a estos desafíos pluridimensionales.

Sin embargo, la labor de una necesaria armonización es compleja, partiendo del hecho de que los Estados, ostentan una potestad tributaria en principio ilimitada, ejecutando la misma desde el espacio geográfico en el cual ejercen su imperio, pero pudiendo en ciertos casos extenderse a hechos verificados fuera de sus límites territoriales, atendiendo a disímiles diversos factores de conexión, tal sería el caso de las jurisdicciones que se encuentren regidas bajo el sistema de renta mundial.

Constituyendo una obligación de los responsables políticos, establecer los criterios jurídico-económicos y los factores de conexión necesarios a efectos de precisar la forma de distribuir la tributación de las rentas derivadas de operaciones donde confluyan dos o más jurisdicciones, en consonancia con su política macroeconómica y la generación de

los recursos indispensables para el financiamiento del gasto público, como fines fundamentales.

Momento en el cual, redimensionar las políticas económicas estatales con el objeto de lograr una armonización de las mismas en aras de afrontar los nuevos desafíos que demandan estas nuevas prácticas internacionales, instrumentando de esta manera los mecanismos orientados a frenar las nuevas formas de elusión y fraude fiscal, encuentra su indefectible dificultad. Todo esto como consecuencia, a que la imperante necesidad de adaptar las reglas y principios fundamentales de la tributación ante este nuevo escenario de globalización e interconectividad, se erige inicialmente sobre la base de subvertir la soberanía de cada Estado, bien gravando o dejando de gravar determinadas manifestaciones de riqueza.

Razón por la cual, la presente investigación surge con el objetivo de analizar los principales desafíos que en materia de armonización tributaria internacional enfrentan los Estados, para así lograr desarrollar algunas soluciones y parámetros que deben ser evaluados por parte de estos sujetos de derecho internacional en la armonización de sus ordenamientos jurídicos en aras de coadyuvar en el establecimiento de una tributación sostenible, justa y equitativa en atención a los fines axiológicos del derecho tributario.

## **II.-Una Necesaria Armonización Tributaria Internacional**

El impacto de la globalización en conjunto con la consolidación de las tecnologías de la información y comunicación (TICS), han impulsado en gran medida la dinámica del comercio a nivel mundial, transformando la estructura tradicional de producción y distribución de bienes y servicios a un modelo donde los elementos intangibles en consonancia con las plataformas tecnológicas, ostentan una papel fundamental.

Siguiendo esta premisa, la economía a nivel mundial se mueve a pasos agigantados, lastimosamente no con la misma velocidad que los sistemas jurídicos y políticos de los diversos Estados a escala global, degenerando indefectiblemente en deficiencias en los modelos mercantiles y tributarios tradicionales para hacer frente a estos nuevos fenómenos jurídico-económicos, afectando en definitiva, tanto la dinámica comercial

como consecuencia de la inseguridad jurídica que afrontan los diversos actores económicos, así como la recaudación eficiente, desfavorecida como resultado de las dificultades en la calificación de las manifestaciones económicas en atención al principio de legalidad en materia tributaria confrontado con el principio de capacidad económica de los contribuyentes.

En consecuencia, resulta característico de los diversos sistemas jurídicos y políticos, la ausencia de regulación actualizada en contraste con los cambios de las conductas sociales, más aun, en el plano Venezolano, donde existe un abandono a nivel legislativo en atención a desarrollar los lineamientos para la correcta regulación de las actividades comerciales bajo estructuras erigidas sobre la gobernanza como modelo preponderante para la generación de políticas públicas legítimas como resultado del consenso.

Por el contrario, la actividad legislativa se ha orientado a criminalizar y establecer supuestos de responsabilidad solidaria en materia laboral, penal, ambiental y muy especialmente a los efectos de esta investigación, tributarias, con lo cual lejos de dinamizar la actividad económica, influye de forma negativa en la expectativa del mercado, ejemplos abundan dentro de nuestro sistema, tal sería el caso de los contratos atípicos y las alianzas estratégicas, en los cuales pueden estar interviniendo diversas organizaciones o grupos multinacionales, implicando la afectación diversas jurisdicciones y deviniendo en conflictos de calificación de rentas derivadas de dichas operaciones comerciales en atención a la soberanía de cada Estado en conjunción con la generalizada adopción del principio de renta mundial.

En razón de lo anterior y atendiendo a los cambios significativos en materia de apertura comercial y financiera internacional, los Estados se han visto obligados a repensar tanto las normas domésticas como las existentes en materia de tributación internacional, degenerando en el crecimiento de los controles en materia de régimen de transparencia fiscal internacional producto de la competencia fiscal nociva, orientada a la lucha contra la elusión fiscal internacional por parte de las diversas administraciones tributarias en el mundo y la reevaluación de conceptos tributarios como el establecimiento permanente y

la residencia, en aras a disminuir los riesgos asociados a la deslocalización de rentas o bien, la erosión de la base imponible.

Diversos son los espacios en los cuales los Estados han debatido esta problemática, que va desde la necesidad de garantizar seguridad jurídica hasta una justa distribución de la riqueza, teniendo un papel preponderante pero no excluyente., la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), la cual a lo largo de su actividad ha propiciado el desarrollo de políticas, principios y normas para prevenir la elusión fiscal y la erosión de la base imponible (BEPS) por sus siglas en inglés, la cual ha circunscrito el problema bajo las consideraciones siguientes, OCDE (2015, p. 5 ):

*Los problemas de la fiscalidad internacional nunca habían ocupado un lugar tan prioritario en las agendas políticas como hoy en día. La integración de las economías y los mercados nacionales se ha intensificado de manera sustancial en los últimos años, colocando contra las cuerdas al sistema fiscal internacional, diseñado hace más de un siglo. Las normas actuales han dejado al descubierto una serie de puntos débiles que generan oportunidades para la erosión de bases y el traslado de beneficios (en adelante BEPS, de acuerdo a sus siglas en inglés), haciendo necesario un movimiento valiente por parte de los políticos para recobrar la confianza en el sistema y asegurar que los beneficios queden gravados allá donde tienen lugar las actividades económicas y se añade valor*

De la aseveración que antecede, se evidencia tanto la necesidad de armonizar los sistemas jurídicos para poder enfrentar los desafíos propios de la tributación internacional actual como la insuficiencia de los sistemas tributarios actuales para frenar de forma aislada estas prácticas en un mundo que se encuentra cada vez más integrado y que las exigibilidades de gobernabilidad reposan en la legitimidad y confianza en los sistemas, más aun cuando nos enfrentamos a la justa distribución de la riqueza, la capacidad económica de los contribuyentes y donde el multilateralismo avanza a una gobernanza tributaria global.

### **III.-Principales Desafíos de la Tributación Internacional**

Como se ha venido evaluando, diversos son los problemas que plantea la tributación internacional, así como complejos y disímiles en cuanto a su naturaleza y contenido, tomando en consideración que dentro del proyecto para prevenir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios impulsado por la OCDE (2013), precisa una serie de 15 acciones a ser abordadas por los Estados, de las cuales a los efectos de destacar los principales problemas de armonización tributaria, en la presente investigación se afrontaran: (i) la necesidad de abordar los retos de la economía digital para la imposición, (ii) neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos, (iii) Impedir la utilización abusiva de convenios y (iv) ampliar el régimen de transparencia fiscal internacional, todos ellos retos de significativamente vigencia actual.

#### **1)     .-Aproximación a los Retos Fiscales de la Economía Digital**

La plataforma pluridimensional de la economía digital plantea problemas específicos para los responsables políticos, desde la perspectiva de la tributación de las operaciones y transacciones comerciales, los cuales parten en su mayoría de la planificación fiscal agresiva encaminada a disminuir artificialmente la base imponible o trasladar los beneficios a jurisdicciones de escasa o nula tributación en el caso de grupos multinacionales, sin dejar de lado los problemas derivados de los nuevos modelos de negocio, asociados a la calificación de las rentas tributables y los criterios de sujeción para fines tributarios.

Siguiendo el orden de ideas anterior, diversas son las razones que han dinamizado esta transformación de la actividad comercial, por su parte, desde la óptica de la OCDE (2015, p. 5) este es el resultado de la consolidación de las tecnologías de la información y comunicación en el comercio, así lo circunscribe en sus informes finales bajo la siguiente premisa:

*La economía digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC), cuya revolución ha abaratado y potenciado las tecnologías, al tiempo que las ha estandarizado ampliamente, mejorando así los procesos*

comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía.

Desde una perspectiva local, ANDRADE (2018, p. 139), en su percepción particular, manifiesta que:

*El avance tecnológico del siglo XX permite que los negocios se realicen cada vez con mayor facilidad y a mayor escala, pudiendo llegar a consumidores y lugares a los que hubiese sido imposible llegar en el pasado. La velocidad de las telecomunicaciones permite crear, desarrollar e implementar negocios al instante, y el simple hecho de cambiar de un lápiz a un teclado y de un papel a un monitor facilita la toma de decisiones al momento de realizar cualquier operación, disminuyendo considerablemente los costos tanto para los consumidores como para los productores. Estamos viviendo una nueva Era del Comercio.*

En consecuencia, la economía digital se erige como el resultado de un proceso histórico de transformación del comercio, propiciado primigeniamente por la consolidación de las tecnologías de la información y comunicación, facilitando los procesos comerciales acorde con la naturaleza dinámica del comercio en general, ante esta realidad, surgen diversas implicaciones en materia regulatoria, de las cuales sin querer agotar el debate, indefectiblemente serán abordadas desde la óptica de la tributación directa e indirecta.

En consecuencia, desde una óptica local, CABALLERO (2018, p. 188) circunscribe estos conflictos en la forma siguiente:

*La economía digital plantea innumerables retos. Desde la perspectiva internacional, destaca el vigente debate en torno a la idoneidad o no del sistema de fiscalidad internacional y la falta de atención a las grandes compañías o multinacionales que no necesariamente tributan de forma justa y acorde con los enriquecimientos percibidos, por el uso -o abuso- de distintas prácticas o maniobras para trasladar sus beneficios a jurisdicciones de baja o nula imposición fiscal, mientras que, desde el punto*

*de vista nacional, es claro el interés de los Estados en dar atención a estos casos y efectuar las modificaciones pertinentes sobre sus ordenamientos jurídicos que ya no pueden -ni deben- permanecer estáticos ante estos fenómenos propios de una era digital.*

Sobre este particular, la doctrina internacional asume los problemas tributarios de la economía digital desde diferentes ópticas, por su parte ARBIZA (2015), circunscribe estos problemas al abuso por parte de los grupos multinacionales que operan en la red en oposición con los precios de transferencia, la determinación de la fuente u origen de la renta y el valor agregado de las operaciones en contraste con la residencia del prestador de la operación, la fiscalización de las operaciones, el control aduanero de bienes que no ingresan por recintos aduaneros y finalmente la calificación de las transacciones por internet como bienes y servicios en armonía con los distintos sistemas tributarios a nivel mundial.

Desde otra perspectiva, SANÍN (2015, p. 237) precisa que los principales problemas a nivel tributario de la economía digital, radican en:

*1) La determinación del país que tiene la potestad de gravar las rentas provenientes de las operaciones de comercio electrónico, 2) La determinación de la fuente de los ingresos provenientes de operaciones de comercio electrónico, 3) La indeterminación o falta de caracterización de las operaciones de comercio electrónico, 4) La aplicación de reglas de precios de transferencia por operaciones de comercio electrónico entre empresas vinculadas, y 5) La cooperación fiscal internacional para el recaudo de impuestos entre países por operaciones de comercio electrónico.*

En ese mismo orden de ideas, GUZMÁN (2015) encierra los problemas en conflictos de imposición directa e indirecta, con respecto a los primeros los subsume a la determinación de la residencia del contribuyente, las dificultades en la aplicación del concepto de establecimiento permanente y la calificación de las rentas obtenidas, a su

vez, en lo que respecta a los segundos, asocia los mismos principalmente a la calificación de las operaciones como servicios o entrega de bienes y el lugar de la realización de las operaciones objeto de impuesto al valor agregado.

Finalmente, la OCDE (2015, p.7) abordando estos desafíos desde la política fiscal, hace un llamando a los responsables políticos y delimita los riesgos tributarios en la forma siguiente:

*Los responsables políticos se enfrentan igualmente a otros desafíos fiscales de la economía digital. Estos desafíos, relacionados con la determinación de la existencia de un nexo (también denominado punto de conexión o criterio de sujeción), con el tratamiento fiscal de los datos y con la calificación de las rentas a efectos de la imposición directa, a menudo están interrelacionados. Por otra parte, la economía digital plantea desafíos con miras a la recaudación por impuesto sobre el valor añadido (IVA), especialmente cuando un consumidor privado adquiere bienes, servicios y activos intangibles de proveedores situados en el extranjero.*

En consecuencia, de las aseveraciones que anteceden es posible identificar que los problemas trascendentales que plantea la economía digital en materia de tributación, se encuentran asociados a la tributación directa y la tributación indirecta, en el primer caso, las plataformas digitales diluyen las fronteras entre las diversas jurisdicciones degenerando en conflictos de potestad tributaria, donde diversos Estados podrían estar gravando un mismo ingreso, aunado a la insuficiencia de los conceptos tradicionales, en atención al principio de legalidad tributaria, para hacer frente a estas nuevas realidades.

Asimismo, en lo que respecta a la tributación indirecta, destaca la dificultad de determinar que jurisdicción ejercería la potestad tributaria, problema que trasciende cuando estamos en presencia de elementos en su totalidad intangibles así como en su recaudación, al no existir contacto directo entre quien suministra los bienes y servicios y el cliente.

En síntesis, como se evidencia de las posturas desarrolladas, existen diversos puntos claves a ser evaluados dentro de la política fiscal del plano digital por parte de los responsables políticos, en aras a establecer una tributación equitativa, donde nuevamente el carácter pluridimensional de la economía digital trasciende como un elemento decisivo dentro de dicha problemática, degenerando en diversas consecuencias para estos sujetos de derecho internacional, motivados por el plausible riesgo fiscal de escasa o nula tributación y los problemas asociados a la calificación de las rentas tributables y los criterios de sujeción para fines tributarios, propiciado por las deficiencias legales de los diversos sistemas tributarios a escala mundial en contraste con la mutabilidad del comercio y los intentos descoordinados y unilaterales por parte de los Estados.

## **2) b.-Desajustes Fiscales Derivados de los Instrumentos o Mecanismos Híbridos**

El crecimiento escalonado y progresivo de los mercados ha generado un desarrollo sistemático en lo que refiere a las formas de hacer negocios y la estructuración de la actividad empresarial en general, todo lo cual ha traído como consecuencia lógica, el perfeccionamiento de un abanico de opciones, en todo lo que se refiere a la forma de financiar una empresa, una operación o bien un determinado proceso productivo, encontrándose dentro de este andamiaje de opciones una serie de instrumentos comprendidos en medio de los conceptos de deuda y capital, los cuales han sido denominados a lo largo de la doctrina fiscal contemporánea como instrumentos híbridos.

Siguiendo ese orden de ideas, NÚÑEZ (2010, p. 167) define a estos mecanismos híbridos como:

*Una clase especial de instrumentos financieros que presentan características que son, total o parcialmente inconsistentes con su forma legal. Estos instrumentos poseen características consistentes con más de una clasificación tributaria.*

Asimismo, arguye el referido autor (2010, p. 167) que:

*Debe destacarse que este tipo de instrumentos financieros pueden ser ubicados dentro de una larga línea. En un extremo de ella, nos encontramos con operaciones clásicas de deuda, con una tasa de interés fija. Mientras que, en el otro extremo, estamos ante inversión de capital puro. Los instrumentos financieros híbridos se encuentran dentro de esta larga línea por cuanto combinan dentro de un solo instrumentos elementos de capital y deuda y hasta características propias de instrumentos derivados.*

Por su parte, la OCDE (2015, p. 9) circunscribe los instrumentos híbridos como mecanismos negativos hacia la política fiscal, bajo la siguiente premisa:

*Los mecanismos híbridos se nutren de las asimetrías o divergencias existentes en cuanto al tratamiento fiscal de una entidad o de un instrumento financiero con arreglo a los ordenamientos de dos o más jurisdicciones, lo que puede acabar generando una doble no imposición o, bien el diferimiento a largo plazo de los tributos. Este tipo de mecanismos y/o acuerdos, cuyo uso está ampliamente extendido, se traduce en una erosión significativa de las bases imponibles de los países afectados, provocando un impacto global negativo desde el punto de vista de la competencia, eficiencia, transparencia y justicia.*

Siguiendo el mismo orden de ideas, estas asimetrías se caracterizan por generar en el transcurso de su aplicación, deducciones múltiples de gastos incurridos una sola vez en conjunto con deducciones sin la correspondiente tributación de las rentas, o la generación de múltiples deducciones por doble imposición internacional a partir de un único impuesto pagado, todo esto propiciado por su dificultad de calificación y la ausencia de armonización y conjunción de esfuerzos por parte de las diversas jurisdicciones para hacer frente a estos mecanismos.

Finalmente, en contraste con las posturas desarrolladas, es posible evidenciar los riesgos fiscales que supone para los responsables políticos dentro del desarrollo de sus políticas económicas los mecanismos híbridos, todo ello propiciado por su naturaleza disímil, siendo que estos mecanismos se nutren de las asimetrías o divergencias existentes en cuanto al tratamiento fiscal derivado de la calificación jurídica de una entidad o comúnmente de un instrumento financiero, con arreglo a los ordenamientos jurídicos de dos o más jurisdicciones.

### **3) C.- Utilización Abusiva de los Convenios Fiscales (Treaty Shopping)**

Históricamente, durante los primeros conflictos de tributación internacional asociados a la adopción generalizada del principio de renta mundial por parte de las diversas jurisdicciones a escala mundial, proliferaron los conflictos de doble imposición internacional en materia de tributación directa, afectando considerablemente el desarrollo económico de las organizaciones multinacionales, así como de los contribuyentes con impacto internacional en general, resultando en el desarrollo de los convenios para evitar la doble imposición.

En ese mismo orden de ideas, los convenios para evitar la doble imposición, son definidos por EVANS (2000, p. 63) como:

*Los convenios para evitar la doble tributación sirven para delimitar el alcance de la potestad tributaria de los Estados. Esto se hace a través de un reparto de las materias imponibles entre los dos países, previéndose el derecho de tributación de forma exclusiva por parte de uno de los Estados contratantes, en algunos casos, o de forma compartida, en otros casos. Los convenios típicamente contiene normas contra la no discriminación entre nacionales y extranjeros y mecanismos de resolución de controversias a través de un procedimiento amistoso entre los Estados. Se regula de igual forma la cooperación internacional entre las dos administraciones tributarias, a los fines de combatir la evasión y el fraude fiscal*

Por su parte, la importancia de estos tratados dentro de la dinámica comercial radica, siguiendo a PACHÓN (2011) en que el masificado desarrollo económico de los Estados en consonancia con sus necesidades de eliminar las barreras que de alguna manera, frenen o dificulten estructuralmente el libre comercio, en un mercado internacional cada día más globalizado, ha constreñido a estos sujetos de derecho internacional a lo largo de sus relaciones, a celebrar múltiples tratados con el objetivo de facilitar la dinámica del comercio internacional y minimizar los efectos negativos del mismo dentro de sus políticas económicas, direccionando sus fines siempre al logro de un mayor grado de desarrollo económico.

En razón de lo anterior, los convenios para evitar la doble imposición, ostentan una finalidad bidireccional al impulsar la dinámica del comercio internacional mediante parámetros de certeza y seguridad jurídica para los diversos capitales desde la óptica tributaria y como consecuencia lógica de esto, disminuyen los efectos negativos de del comercio internacional dentro de la política macroeconómica.

Siendo entonces que, los embates y asimetrías fiscales derivados de la adopción del principio de renta mundial, dieron origen a una respuesta armonizada aunque bilateral, en este caso, los convenios para evitar la doble imposición fiscal, teniendo en cuenta que la lucha inicial era evitar este doble pago que contrariaba los fines axiológicos de la tributación y la capacidad económica de los contribuyentes.

Sin embargo, la evolución de la actividad comercial propiciada en gran medida por su naturaleza dinámica en contraste con el fenómeno de la globalización, ha transformado la lucha fiscal que inicialmente se erigió contra la doble imposición internacional, producto de los esfuerzos por parte de diversos grupos económicos de distorsionar los fines axiológicos que motivaron el desarrollo de estos convenios al emplear los mismos para erosionar la base imponible, degenerando en consecuencias de escasa o nula tributación, colocando de esta manera sobre la palestra internacional los conflictos de “doble no imposición fiscal internacional”, direccionando de esta manera la lucha internacional al abuso de los tratados o treaty shopping.

Siguiendo el mismo orden de ideas, de conformidad con los lineamientos de la OCDE (2015), el treaty Shopping es concebido como un mecanismo de abuso propio de los convenios para evitar la doble tributación, consistente en que un residente de un tercer país mediante una operación internacional que involucre la participación de una persona residente en uno de los dos Estados contratantes del convenio, disfrute de forma indirecta de las ventajas o beneficios derivados de la aplicación de las disposiciones del mismo, a lo cual no habría tenido derecho de efectuar alguna operación de forma directa.

Partiendo de las consideraciones que anteceden, resulta forzoso destacar los efectos nocivos derivados de la subversión de los fines axiológicos de los tratados para evitar la doble imposición por intermedio del Treaty Shopping, siendo que estos mecanismos minan sistemáticamente la soberanía tributaria de los Estados afectados al coadyuvar en la reclamación ilegítima de beneficios derivados de la aplicación de un convenio tributario, en circunstancias en las cuales no resulta aplicable o que siendo aplicable, se alteran los fines en virtud de los cuales fue concertado dicho tratado, lo que enfrenta a los países en cuestión a la consiguiente pérdida de ingresos fiscales o de recaudación tributaria.

#### **4) D.-La Lucha en la Transparencia Fiscal Internacional**

Las medidas asociadas al régimen de transparencia fiscal internacional han sido de las primeras adoptadas por los Estados a escala mundial, teniendo como objetivos no solo la transparencia en las operaciones económicas en las cuales se involucran diversas jurisdicciones, entre ellas, aquellas denominadas de baja imposición fiscal, aunado a la necesidad de establecer mecanismos para mitigar la competencia económica desleal que propician estas jurisdicciones, sin dejar de lado, los conflictos en materia de legitimación de capitales.

Siguiendo al maestro MACHADO (2019, p.71) en lo que refiere a la creciente preocupación por este fenómeno:

*A nivel internacional, el tema de la transparencia fiscal internacional ha venido tomando mayor relevancia, al punto que muchos países,*

*organismos y agrupaciones globales como la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), el grupo de los veinte países (G-20), el International Revenue Service (IRS) y la Oficina de Control de Activos Extranjeros (OFAC), del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos, entre otros, están trabajando arduamente para evitar los manejos ilícitos y practicas elusivas mediante países e instituciones financieras que no permitan transparencia o suministro de información sobre el origen de los fondos.*

Atendiendo a la afirmación que antecede, la creciente preocupación si bien no es novedosa en contraste con el resto de las asimetrías fiscales desarrolladas, si está creciendo a pasos agigantados, no solo por los riesgos de escasa o nula tributación que afectan al gasto público ni por la necesidad de una competencia fiscal internacional justa, donde jurisdicciones de baja imposición fiscal degeneran los mecanismos de gobernanza internacional, sino por problemas vinculados a la legitimación de capitales.

Siendo entonces que, el régimen de transparencia fiscal internacional podría entenderse siguiendo a MACHADO (2019, p. 73) atendiendo a la siguiente aseveración:

*Las normas sobre transparencia fiscal internacional (TFI) son mecanismos o normas de control fiscal anti elusión, que complementan el principio de renta mundial del impuesto sobre la renta, y que persiguen evitar que se realicen prácticas elusivas del impuesto sobre la renta a través de jurisdicciones de baja imposición fiscal (paraísos fiscales) e intermediaciones para diferir, disminuir o eliminar la tributación.*

En Venezuela, las normas de transparencia fiscal han sido de las primeras en ser adoptadas a nivel de la tributación del impuesto sobre la renta en contrasta con el resto de las asimetrías evaluadas, el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Impuesto Sobre la Renta (2015), destina una capítulo al Régimen de Transparencia Fiscal, precisando normas y estableciendo obligaciones para los contribuyentes que llevan a cabo operaciones en paraísos fiscales.

En ese mismo orden de ideas, dentro de su política fiscal ha desarrollado dichas obligaciones y parámetros, desarrollando a tal efecto, las jurisdicciones que han de considerarse de baja imposición fiscal por medio de la providencia administrativa SNAT/2010/0232, a los fines de la aplicación de la normativa en materia de impuesto sobre la renta (ISLR), sin perjuicio de la disposición residual a los fines de determinar las jurisdicción de baja imposición fiscal.

En síntesis, el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional (TFI) comprende un conjunto de normas y principios asociados a la necesidad de hacer frente a las prácticas perniciosas sobre las cuales se diluye la base imponible mediante la interacción con jurisdicciones de escasa o nula tributación y no existe claridad con respecto al origen de los fondos de las operaciones, donde estos mecanismos de control fiscal antielusivo si bien persiguen establecer los mecanismos idóneos para enfrentar estas patologías tributarias, sin una correcta armonización y gobernanza tributaria a nivel global, se destaca una virtual imposibilidad de cumplir con dichos objetivos.

#### **IV.-Enfrentando las Asimetrías Fiscales Internacionales.**

Diversos han sido los esfuerzos asumidos por parte de los organismos internacionales para lograr el establecimiento de políticas firmes, orientadas a desarrollar las bases fundamentales de la armonización internacional de políticas fiscales, para así mitigar los efectos negativos de la misma sobre los ingresos públicos, destacando las planteadas por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), diseminadas a lo largo del Proyecto para la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS).

No obstante, la tarea de desarrollar estas políticas no ha sido fácil, debido a que la necesidad de armonización tributaria debe corresponderse con los fines axiológicos no solo del derecho tributario sino de aquellos otros elementos jurídicos y metajurídicos que poseen estricta relación con la tributación, con el objeto de obtener resultados acorde con la realidad de las situaciones sometidas a imposición sin degenerar en

arbitrariedades que afectan sistemáticamente la actividad económica ni la dinámica del comercio en general.

En consecuencia, resulta preciso destacar que las soluciones planteadas han sido diversas y aún se encuentran en constante evaluación por parte de los organismos internacionales, resaltando los resultados matizados en el informe final del proyecto BEPS (OCDE, 2015), las cuales en lo que respecta a los desafíos fiscales de la economía digital, destaca como posibles alternativas: (i) la creación de un nuevo concepto de establecimiento permanente virtual y (ii) el establecimiento de una retención de salida sobre transacciones digitales.

Por su parte, SANÍN (2015) apoyado en los lineamientos de la acción No. 1 del proyecto BEPS, plantea como solución en materia de imposición indirecta, el establecimiento del criterio tributario de gravar el impuesto al valor agregado (IVA) en la jurisdicción donde se aprovechan los bienes y servicios, adoptando el concepto de destino del consumo, por su parte, en materia de imposición directa recomienda instituir un concepto de establecimiento permanente virtual, así como también, el establecimiento de un criterio basado en la “presencia digital significativa” en sustitución del criterio de establecimiento permanente, únicamente para aquellos negocios que operen bajo medios electrónicos con ausencia de medios físicos.

Si bien, en Venezuela la adopción del principio de renta mundial, permite gravar la renta producto de operaciones tanto a nivel territorial como extranjero, partiendo de un conjunto de elementos o factores de conexión como presupuestos lógicos para extender la potestad del Estado fuera de los límites territoriales, en materia de imposición directa resulta insuficiente para calificar de forma correcta las rentas en contraste con la dinámica del comercio internacional, generando conflictos de seguridad y certeza a los contribuyentes, aun frente a la normativa en materia de rentas presuntas y el régimen de transparencia internacional del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015). En ese mismo orden de ideas, aun cuando en materia de imposición indirecta el principio de destino se enarbola como instrumento, su

recaudación y control presenta problemas para las diversas administraciones tributarias a nivel mundial.

Desde otra perspectiva, en lo que respecta a los instrumentos financieros híbridos, NUÑEZ (2010) destaca la trascendencia de las implicaciones negativas de la aplicación de estos a nivel internacional, sin una correcta y armonizada regulación, degenerando en instrumentos capaces de originar que un rendimiento en específico no se encuentre sujeto a imposición a lo largo de ninguna jurisdicción.

Asimismo, el referido autor (2010, p. 180) analiza los parámetros que deben ser evaluados a los fines de realizar un análisis real de los instrumentos financieros híbridos circunscribiéndolo en los términos siguiente:

*Un instrumento financiero híbrido debe ser analizado de manera integral. Existen determinadas condiciones abstractas que verificarse a fin de establecer si el instrumento bajo análisis, contiene mayores características de deuda o de capital. Estas condiciones se vinculan con los riesgos, con los plazos y con los elementos de control. La verificación de condiciones abstractas debe complementarse con un análisis de condiciones propias de la empresa emisora, tales como las relativas a su estructura corporativa y las de sus accionistas, las condiciones del mercado en el que opera, su nivel de endeudamiento entre otras.*

Por su parte, la OCDE (2015) en lo que respecta al tratamiento fiscal de estas figuras, prevé que los Estados dentro de sus políticas económicas, nieguen a los contribuyentes la posibilidad de deducir un pago, siempre y cuando este no se encuentre incluido en la base imponible gravable del beneficiario en la jurisdicción contraparte o bien cuando esta resultare igualmente deducible en esta última.

En razón de lo anterior, Venezuela se encuentra dotada de un conjunto de normas anti elusivas, en materia tributaria el Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario (2014), desarrolla la posibilidad de desconocer formas jurídicas que

no se correspondan con la realidad económica de las operaciones, teniendo en cuenta esta como una facultad excepcional y siendo la regla general la autonomía de la voluntad de las partes, sin embargo, la escasa legislación que instrumente los principios de las nuevas formas de contratación dificulta la posibilidad de calificar las diversas formas jurídicas que hacen vida en la dinámica del comercio en general, en respeto de las garantías de los contribuyentes y los fines axiológicos del derecho tributario.

En este plano se encuentran los instrumentos híbridos, destacando la necesidad de propender a una armonización tributaria en materia legislativa en contraste con el desarrollo de instrumentos multilaterales que permitan calificar, con idoneidad práctica, los conceptos de deuda y capital atendiendo al estudio pormenorizado de cada figura jurídica, y llevar a cabo la distribución tributaria correspondiente asumiendo o negando deducciones según sea el caso.

Desde otra perspectiva, en lo que respecta al Treaty Shopping, la OCDE (2015) destaca la necesidad de inclusión de una cláusula de limitación de beneficios a nivel internacional, orientada a restringir el acceso a las ventajas concedidas a consecuencia del convenio internacional a las entidades que reúnen ciertas condiciones atendiendo a sus actividades en general aunado al hecho de precisar el establecimiento de un vínculo suficiente en lo que respecta a dicha entidad en contraste con su Estado de residencia.

No obstante, PACHÓN (2011) contrario a la postura asumida por la OCDE manifiesta que la cláusula de limitación de beneficios, tiene su génesis en la defensa del principio de realidad económica, que puede resultar extraña a Estados que se rigen bajo el sistema del Civil Law, donde se precisa el sostenimiento de un equilibrio entre la sustancia y la forma, en lo que respecta a la aplicación de las normas de contenido fiscal, arguyendo en definitiva que lo más propicio sería reforzar las normas asociadas al concepto de beneficiario efectivo a nivel internacional, para así disminuir los mecanismos elusivos sin lesionar garantías tributarias de los contribuyentes.

En función de lo anterior, Venezuela no se encuentra ajena a la realidad de la lucha contra la doble imposición fiscal, como bien hemos venido afirmando, la dinámica de la doble imposición frente a los conflictos que presenta la tributación a nivel internacional ha cambiado, el empleo de los convenios para evitar la doble imposición fiscal de forma contraria a los fines axiológicos por medio de los cuales fueron erigidos, ha dado cabida a al fenómeno de la doble imposición, destacando la necesidad de adopción armonizada de los convenios multilaterales que incluyan elementos tales como el beneficiario efectivo, instituyendo de esta manera, la generación de valor como conexión y realidad frente a estas estructuras.

Finalmente, MACHADO (2019) en lo que se refiere a la transparencia fiscal internacional, destaca la importancia del Common Reporting Estándar (CRS) o estándar común de comunicación, como modelo de intercambio automático de información financiera entre países con finalidad tributaria, como herramienta multilateral a los fines de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias en esta materia.

Sobre este particular, el ordenamiento jurídico venezolano se encuentra dotado de diversas normas asociadas al régimen de transparencia fiscal internacional aunado a la suscripción de diversos tratados y acuerdos orientados a evitar el fraude fiscal, sin embargo, la situación actual demanda la necesidad de integrar un instrumento multilateral que permita enfrentar este flagelo económico, momento en el cual, el Common Reporting Estándar (CRS) o estándar común de comunicación destacan como alternativa idónea.

### **V.-Metodología Empleada**

El presente trabajo fue abordado a través de una investigación erigida sobre el paradigma interpretativo con un enfoque eminentemente cualitativo, de tipo documental y descriptivo con diseño eminentemente bibliográfico, cuya técnica de recolección de datos fue el fichaje bibliográfico y la observación documental, aplicando como instrumento de recolección, la observación documental, asimismo, los datos se

analizaron mediante la aplicación del método deductivo, analítico, hermenéutico y exegético, así como técnicas de interpretación y análisis de contenido.

## **VI.- Resultados.**

Realizada como ha sido la revisión crítica de las bases documentales asociadas a la presente investigación, se establecieron los siguientes resultados:

- Los principales desafíos fiscales que plantea la economía digital, son numerosos, imperando los asociados a problemas de tributación directa e indirecta, No obstante, se plantea como solución en materia de imposición indirecta, el establecimiento del criterio tributario de gravar el impuesto al valor agregado (IVA) en la jurisdicción donde se aprovechan los bienes y servicios, por su parte, en materia de imposición directa se recomienda instituir un concepto de establecimiento permanente virtual, así como también, el establecimiento de un criterio basado en la presencia digital significativa.
- Por su parte, en lo que respecta a los instrumentos híbridos, se evidenciaron las distorsiones generadas como consecuencia de la falta de un armonizado tratamiento de los conceptos de deuda y capital, sin embargo, se destacaron como posibles soluciones, la obligación de los Estados de desarrollar, la exclusión de la posibilidad, por parte de los contribuyentes de deducir un pago, siempre que este no se encuentre incluido en la base imponible gravable del beneficiario en la jurisdicción contraparte o cuando esta resultare igualmente deducible en esta última.
- A su vez, se destaca la trascendencia del treaty shopping, el cual se erige como un mecanismo orientado a subvertir los fines axiológicos de los tratados para evitar la doble imposición, donde se propugna como algunas alternativas el reforzamiento del concepto de beneficiario efectivo y su inserción como concepto dentro de los convenios internacionales, a los fines de mitigar los conflictos de calificación derivados de la aplicación de la legislación doméstica.
- Finalmente, el régimen de transparencia fiscal internacional demanda la necesidad de integrar un instrumento multilateral que permita las practicas perniciosas y desleales derivadas de los paraísos fiscales, destacando el

Common Reporting Estándar (CRS) o estándar común de comunicación destacan como alternativa idónea por parte de los sujetos de derecho internacional, en la actualización de las administraciones tributarias para hacer frente a este conflictos.

- A los fines de disminuir las asimetrías fiscales a las cuales se enfrentan los diversos Estados a nivel mundial, resulta necesario precisar mecanismos erigidos sobre la base de la gobernanza tributaria mundial que demanda la sociedad actual, en orden de satisfacer el gasto público y dar legitimidad a los sistemas tributarios sobre políticas armonizadas.

## **VII.-Conclusiones**

En la actualidad, la armonización tributaria internacional asume un papel preponderante dentro de las políticas macroeconómicas de los responsables políticos estatales a escala mundial, como agenda necesaria a los fines de disminuir los efectos negativos de la deslocalización de rentas conjuntamente con la elusión y evasión tributaria en detrimento del gasto público, como consecuencia del dinamismo comercial que presentan los mercados internacionales.

Finalmente, resulta indefectible afirmar que los principales desafíos asociados a la tributación internacional para los Estados, son diversos y disimiles entre sí, pudiendo variar en cada caso en virtud de la versatilidad del comercio en general y del derecho tributario y su relación con otras ramas jurídicas y metajurídicas, degenerando en conflictos de inequidad, bien para el contribuyente como consecuencia del ejercicio de distintas soberanías sobre un mismo hecho objeto de imposición, o bien para los diversos Estados a escala mundial, propiciado por la migración o deslocalización de rentas productos de la nueva dinámica comercial.

Se vislumbra, la necesidad de instituir mecanismos de gobernanza tributaria a escala mundial, a los fines de sentar las bases para el desarrollo de políticas económicas de orden fiscal que comprendan y evalúen de forma holística las asimetrías fiscales internacionales, toda vez que la lucha aislada de los Estados resulta ineficiente e ineficaz

dimanando en la necesidad de contribuir en esfuerzos en la generación de una política tributaria consensuada en respecto de los valores axiológicos de la tributación.

### **Referencias Bibliográficas**

Machado, J (2019) El Uso de Divisas y El Régimen de Transparencia Fiscal Internacional. Revista Internacional de Ciencias Fiscales. Segunda Edición. Colombia.

Andrade, I. (2018). En Miras del Futuro: ¿El Derecho Tributario Venezolano a la Altura de la Era Digital? La Tributación en la Era de la Economía Digital, Memorias de las XVII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Caracas

Caballero, R. (2018) Aproximaciones a la Fiscalidad de la Sociedad Digital y la Economía Colaborativa. Una Reflexión para Venezuela. La Tributación en la Era de la Economía Digital, Memorias de las XVII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Caracas

Sanín, J (2015) Tributación de la Economía Digital; Perspectivas desde el Derecho Internacional. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario. núm. 72, pág. 233-248, Bogotá D.C.

Arbiza, G (2015) La Economía Digital y su Tributación; Boletín Foro Fiscal Iberoamericano; Núm. 21, España.

Guzman, R (2015) Comercio Electrónico: Imposición Directa e Indirecta. Boletín Foro Fiscal Iberoamericano, Núm. 21,. España

Núñez, F (2010) Instrumentos Financieros Híbridos. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, No. 49 Abril 2010. Perú.

Pachon, A (2011) El Treaty Shopping como Fenómeno de Elusión Fiscal Internacional en los Convenios de Doble Imposición Suscritos por Colombia. Colombia

Evans, R. (2000) Los Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional y otros Aspectos Internacionales de la Política Tributaria Venezolana. Academia de Ciencias Políticas y Sociales: Comentarios a la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1999. Caracas, Venezuela.

Organización Para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) (2013). Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

Organización Para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) (2015) Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Resúmenes Informes Finales 2015. París.

Organización Para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) (2015) Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Resúmenes Informes Finales 2015 Nota explicativa. París.

Ejecutivo Nacional, Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015). Gaceta Oficial No. 6.210.

Ejecutivo Nacional, Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario (2014), Gaceta Oficial Extraordinaria 6.152.

Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria. Providencia Administrativa SNAT/2004/0232. Por Medio de la cual se califican las Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal a los Efectos del Impuesto Sobre La Renta. (2004)