



XIX CONGRESO NACIONAL  
DE LA ACADEMIA MÉXICANA  
DE DERECHO FISCAL

TEMA PRINCIPAL:

*Derechos de los Contribuyentes*

— 16, 17 Y 18 DE OCTUBRE 2019 —



XIX CONGRESO NACIONAL  
DE LA ACADEMIA MÉXICANA  
DE DERECHO FISCAL

# LOS NUEVOS RETOS DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

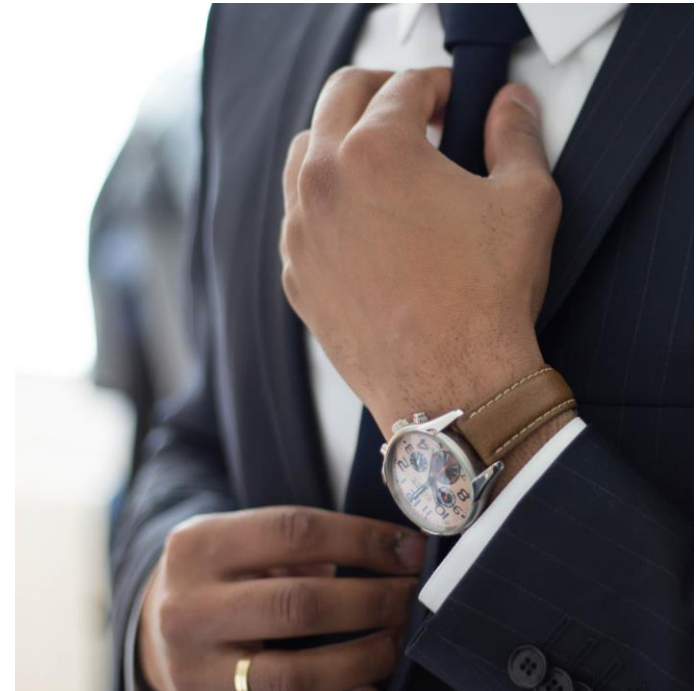
SERVILIANO ABACHE CARVAJAL  
VENEZUELA

# PLAN DE TRABAJO



XIX CONGRESO NACIONAL  
DE LA ACADEMIA MEXICANA  
DE DERECHO FISCAL

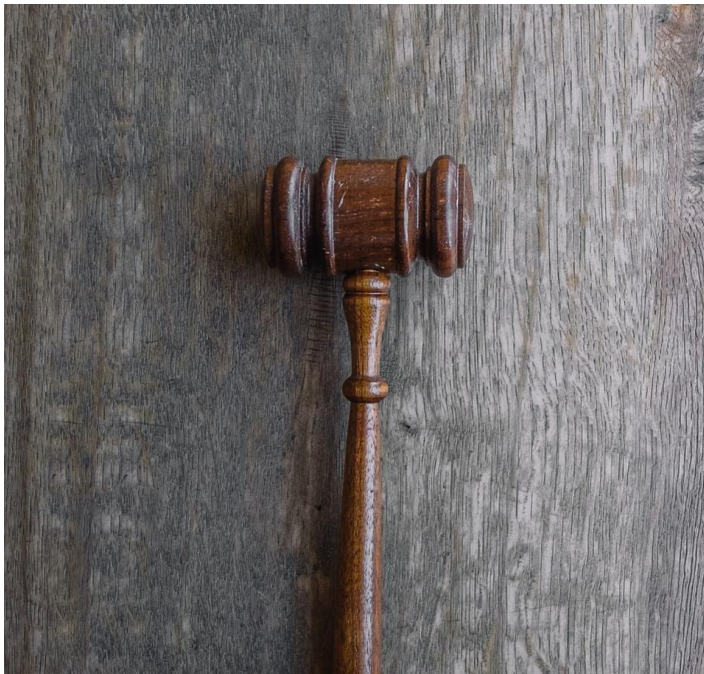
- La idea central.
  1. Presupuestos necesarios para abordar los nuevos retos de la fiscalidad internacional.
  2. La idea de justicia en el sistema de fiscalidad internacional, los problemas de los CDIs y la competencia fiscal internacional (jurisdicciones de baja imposición y regímenes fiscales perjudiciales).
  3. El Plan BEPS: su viabilidad en el ordenamiento jurídico venezolano (y otros



# IDEA CENTRAL



XIX CONGRESO NACIONAL  
DE LA ACADEMIA MEXICANA  
DE DERECHO FISCAL



El Derecho en general –y el Derecho tributario internacional en particular-, está experimentado cambios sustanciales que suponen nuevos retos, como consecuencia del paradigma de la globalización económica, los cuales deben ser atendidos por los ordenamientos jurídicos de los distintos países.



XIX CONGRESO NACIONAL  
DE LA ACADEMIA MEXICANA  
DE DERECHO FISCAL

# Presupuestos necesarios para abordar los nuevos retos de la fiscalidad internacional

# Presupuestos necesarios para abordar los nuevos retos de la fiscalidad



XIX CONGRESO NACIONAL  
DE LA ACADEMIA MEXICANA  
DE DERECHO FISCAL

- a. Retorno a (¿o implementación de?) un modelo económico de libre mercado.
  - Economías altamente intervenidas, dirigidas y controladas.
  - Serias afectaciones o amenazas a la propiedad privada.
  - **Valor de mercado:** dato clave para la tributación, en general, y para las reglas de precios de transferencia y el arm's length principle, en lo particular (libertad, vinculación e igualdad).

# Presupuestos necesarios para abordar los nuevos retos de la fiscalidad



XIX CONGRESO NACIONAL  
DE LA ACADEMIA MEXICANA  
DE DERECHO FISCAL

- b. Superación del control de cambio, los controles de precios y las inconsistencias por el establecimiento de normas contables ajenas a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Caso particular de Venezuela: regímenes excluyentes de Derecho regulatorio, Derecho tributario y normas contables (NIF/NIC).

=

DISTORSIÓN ABSOLUTA DE LOS VALORES Y PRECIOS (DE MERCADO).

# Presupuestos necesarios para abordar los nuevos retos de la fiscalidad



XIX CONGRESO NACIONAL  
DE LA ACADEMIA MEXICANA  
DE DERECHO FISCAL

## c. Sujeción y acatamiento a las decisiones de los tribunales arbitrales internacionales.

Conocidas sentencias del Tribunal Supremo de Justicia de Venezuela que no han reconocido —bajo el falaz argumento de la soberanía nacional— las decisiones de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (art. 23 Constitución).

=

(IN)SEGURIDAD JURÍDICA + (DES)INVERSIÓN EXTRANJERA





XIX CONGRESO NACIONAL  
DE LA ACADEMIA MÉXICANA  
DE DERECHO FISCAL

La idea de justicia en el sistema de  
fiscalidad internacional, los problemas  
de los CDIs y la competencia fiscal  
internacional  
(Jurisdicciones de baja imposición y  
regímenes fiscales perjudiciales)

# La idea de justicia en el sistema de fiscalidad internacional, los problemas de los CDIs



## y la competencia fiscal internacional

### a. Los problemas de los CDIs y el régimen actual de fiscalidad internacional.

¿Innecesidad actual de los CDIs?

Para algunos, el fenómeno de la **doble imposición internacional** se ha resuelto por los países con “**medidas unilaterales**” en sus legislaciones internas —especialmente en los países desarrollados, cuyos residentes son los afectados por este problema—, bien sea vía imputación o acreditación de impuestos (tax credit) o exención de rentas de fuente extranjera.

# La idea de justicia en el sistema de fiscalidad internacional, los problemas de los CDIs



XIX CONGRESO NACIONAL  
DE LA ACADEMIA MEXICANA  
DE DERECHO FISCAL

## y la competencia fiscal internacional

Es cierto que las medidas unilaterales ayudan con este problema, pero eso no significa que los CDIs sean “innecesarios”.

Finalidad de los CDIs = **REPARTIR** la potestad tributaria entre los Estados de la fuente y de la residencia.

Modelo OCDE **privilegia** al Estado de la **residencia**:

1. Significa una **limitación** para el Estado de la fuente.
2. Significa una **garantía** de no doble imposición para el Estado de la residencia.

# La idea de justicia en el sistema de fiscalidad internacional, los problemas de los CDIs



## y la competencia fiscal internacional

- b. **Competencia fiscal internacional: entre las jurisdicciones de baja imposición y los regímenes fiscales perjudiciales.**

**PREMISA BÁSICA 1:** Los contribuyentes tienen el derecho de escoger libremente las opciones fiscalmente menos gravosas dentro de las jurídicamente disponibles. (CSJ EEUU, caso Gregory v. Helvering, 1935; Cámara de Lores, resolución Duque de Westminster, 1936).

**Derecho a la planificación fiscal** consiste en: “la posibilidad que tiene el contribuyente de optar dentro de la legalidad por las fórmulas fiscales más beneficiosas sobre la base de la libertad económica. O, lo que es lo mismo, la posibilidad de la evitación del tributo (tax avoidance) a través del legítimo derecho a optar por las vías fiscales menos onerosas” (García Novoa).

# La idea de justicia en el sistema de fiscalidad internacional, los problemas de los CDIs



**PREMISA BÁSICA 2:** «Cada Estado adopta su sistema fiscal atendiendo a sus intereses y condicionantes». (García Novoa)

**CRÍTICA CONOCIDA:** países que para atraer empresas, capitales o inversiones, otorgan ventajas o beneficios fiscales considerados «excesivos», incurriendo así en la conocida “carrera de sucesivas reducciones fiscales (race to the bottom)”. (García Novoa)

# La idea de justicia en el sistema de fiscalidad internacional, los problemas de los CDIs



## y la competencia fiscal internacional

**CAMBIO DE PARADIGMA**: de “paraísos fiscales” a jurisdicciones no cooperantes = clave es el INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN.

E.G. LISLR venezolana régimen de “Transparencia Fiscal Internacional” (reglas CFC). Criterios calificación “paraíso fiscal”:

1. Tributación máxima 20% (effective-tax-rate approach);
2. Lista negra (designated-jurisdiction approach);
3. **CDI sin cláusula de intercambio o acuerdo autónomo de intercambio de información.**

# La idea de justicia en el sistema de fiscalidad internacional, los problemas de los CDIs



## y la competencia fiscal internacional

### c. Cambios en el tax mix o estructura tributaria por el fenómeno de la competencia fiscal entre países y la utilización de paraísos fiscales: ¿perjuicio o beneficio?

Al margen de las conocidas críticas, ¿tiene **efectos positivos** la competencia fiscal entre países y la utilización de paraísos fiscales?.

1. Menor presión fiscal para las personas, los individuos, al verse obligados los Estados a reducir sus alícuotas impositivas para evitar que los capitales y las inversiones se trasladen a otras jurisdicciones menos gravosas.
2. Fomento de la inversión nacional y extranjera y, con ello, crecimiento de la actividad económica del país.
3. Disminución del aparato estatal mediante la racionalización del gasto público, encaminándose hacia un equilibrio entre el catálogo de tributos y los servicios públicos sufragados con éstos.



La (libre) utilización de paraísos fiscales no es, per se, una práctica ilegal.

«La competencia fiscal no puede calificarse como un comportamiento elusivo, salvo que este aprovechamiento resulte artificioso o sea consecuencia de maniobras tendentes a alterar los criterios de residencia o, simplemente, a fingir una residencia que no responde a la realidad de una vinculación efectiva con un territorio. Bien porque la residencia es ficticia o porque la entidad residente es una sociedad interpuesta abusivamente»

(García Novoa)





XIX CONGRESO NACIONAL  
DE LA ACADEMIA MÉXICANA  
DE DERECHO FISCAL

# El Plan BEPS: su viabilidad en el ordenamiento jurídico venezolano (y otros similares) y los derechos de los contribuyentes

# El Plan BEPS: su viabilidad en el ordenamiento jurídico venezolano (y otros similares) y los derechos de los contribuyentes



XIX CONGRESO NACIONAL  
DE LA ACADEMIA MEXICANA  
DE DERECHO FISCAL

- a. Valor jurídico del Plan BEPS dentro del ordenamiento jurídico venezolano: el ablandamiento del Derecho tributario o el conflicto entre el principio de legalidad tributaria y el soft law.

Las directrices y planes de la OCDE **no son Derecho**: carecen de **validez** y **eficacia** jurídica.

Son considerados como parte de lo que dentro del Derecho Internacional Público se denomina “**soft law**”, es decir, normas o lineamientos que no son jurídicamente vinculantes, aunque tengan “relevancia legal”.



«Las reglas de soft law son aprobadas por un organismo como el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, que adolece de falta de capacidad normativa, elaboradas por funcionarios representantes de los Estados miembros ante una organización internacional. No se puede decir que las recomendaciones de la OCDE (normalmente dictadas al amparo del artículo 5 de su Convenio fundacional) y los informes del Comité de Asuntos Fiscales sean auténticas normas jurídicas» (García Novoa).

# El Plan BEPS: su viabilidad en el ordenamiento jurídico venezolano (y otros similares) y los derechos de los contribuyentes



XIX CONGRESO NACIONAL  
DE LA ACADEMIA MEXICANA  
DE DERECHO FISCAL

## a.1 Aproximación, características y funciones del soft law.

Hay 4 elementos que permiten conceptualizar el soft law.

1. Se trata de enunciados (en sentido amplio) emanados de organismos internacionales **sin** capacidad normativa (en sentido estricto) (clave).
2. Carecen de fuerza vinculante u obligante (clave).
3. Buscan influir o incidir en el ordenamiento jurídico internacional y en los nacionales o interno (funciones: pre, post y para-legislativa, así como interpretativa).
4. Tampoco son —en principio— coercibles, en la medida que se basan en la “adhesión voluntaria” .

# El Plan BEPS: su viabilidad en el ordenamiento jurídico venezolano (y otros similares) y los derechos de los contribuyentes



XIX CONGRESO NACIONAL  
DE LA ACADEMIA MEXICANA  
DE DERECHO FISCAL

## **a.2 El soft law como fuente de Derecho en el ordenamiento jurídico tributario venezolano**

Artículo 2 COT venezolano (fuentes del Derecho tributario venezolano): NO está incluido (lista cerrada).

## **a.3 La adopción del soft law como norma jurídica en Venezuela.**

1. Normas de reenvío “legales” (e. g. artículo 113 LISLR: Guías de PT).
2. Ley Aprobatoria o reforma legislativa.
3. Normas de reenvío en Reglamentos.

# El Plan BEPS: su viabilidad en el ordenamiento jurídico venezolano (y otros similares) y los derechos de los contribuyentes



XIX CONGRESO NACIONAL  
DE LA ACADEMIA MEXICANA  
DE DERECHO FISCAL

## a.3 La adopción del soft law como norma jurídica en Venezuela (Continuación – 1. Normas de reenvío “legales”)

- 1.1. Cumple estricta “formalidad” de la reserva legal.
- 1.2. Carecen de “sustancia en la forma”: no se debaten, discuten, etc., las normas objeto del reenvío = doble fundamento de la reserva legal tributaria: (i) representación y legitimidad democrática (libertad); y (ii) derecho a la certeza del contribuyente: tipicidad legal tributaria (García Novoa).
- 1.3. Coyuntura actual más peligrosa: ni forma ni sustancia, ante el dictado de “leyes” tributarias vía Decretos-Leyes (artículos 115, 133 y 317 Constitución, y artículos 3 y 2, párrafo segundo COT).



XIX CONGRESO NACIONAL  
DE LA ACADEMIA MÉXICANA  
DE DERECHO FISCAL

«Pasar por el tamiz del Poder Legislativo, en preservación de los principios de legalidad tributaria, seguridad jurídica, igualdad, entre otros principios y garantías constitucionales»  
(Castillo Carvajal)

«El significado constitucional de la reserva de ley se traduce en la competencia exclusiva del legislador en la decisión normativa de crear el tributo y en regulación de sus aspectos esenciales»  
(García Novoa)

=

**Ley Aprobatoria o reforma legislativa  
(procedimiento de formación de leyes)**

# El Plan BEPS: su viabilidad en el ordenamiento jurídico venezolano (y otros similares) y los derechos de los contribuyentes



XIX CONGRESO NACIONAL  
DE LA ACADEMIA MEXICANA  
DE DERECHO FISCAL

- b. Viabilidad y eventual recepción del Plan BEPS en el ordenamiento jurídico venezolano: especial análisis de la acción 1 (economía digital), la acción 2 (mecanismos híbridos) y la acción 4 (deducciones de intereses y otros pagos financieros).

COMENTARIO GENERAL: De varias acciones del plan BEPS, se evidencia un **cambio de paradigma** por parte de la OCDE, nuevamente enfocándose en redirigir la fiscalidad internacional hacia el **Estado de la fuente**.

ANTES: Modelo CDI OCDE beneficio al **Estado de la residencia**, limitación o sacrificio del Estado de la fuente.



# El Plan BEPS: su viabilidad en el ordenamiento jurídico venezolano (y otros similares) y los derechos de los contribuyentes



XIX CONGRESO NACIONAL  
DE LA ACADEMIA MEXICANA  
DE DERECHO FISCAL

## b.1 Mecanismos híbridos: análisis de la acción 2 del plan BEPS y su viabilidad en el ordenamiento jurídico venezolano.

Los mecanismos híbridos (instrumentos y entidades) buscan aprovecharse de las **discordancias** entre regímenes tributarios de distintas jurisdicciones, para generar la (mal) llamada **doble no imposición** o **no imposición internacional** (Billardi).

Los mecanismos híbridos consisten en «arreglos legales que explotan los tratamientos fiscales inconsistentes o asimétricos que bajo las leyes de dos o más jurisdicciones se le otorga a un mismo instrumento o entidad, con fines de lograr doble no imposición o el diferimiento de impuestos a largo plazo» (Valecillos).

# El Plan BEPS: su viabilidad en el ordenamiento jurídico venezolano (y otros similares) y los derechos de los contribuyentes



XIX CONGRESO NACIONAL  
DE LA ACADEMIA MEXICANA  
DE DERECHO FISCAL

## b.1.1 Aproximación a los mecanismos híbridos desde la óptica del international tax arbitrage: entre los conceptos de elusión fiscal y planificación fiscal internacional.

International Tax Arbitrage (ITA) o Arbitraje Fiscal Internacional consiste en aprovechar las **asimetrías** de los distintos regímenes fiscales (**fenómeno**), con vertientes “buena” (lícita planificación fiscal) y “mala” (elusión tributaria).

Mecanismos híbridos (entidades o instrumentos): **medio** para lograr o materializar el international tax arbitrage.

# El Plan BEPS: su viabilidad en el ordenamiento jurídico venezolano (y otros similares) y los derechos de los contribuyentes



XIX CONGRESO NACIONAL  
DE LA ACADEMIA MEXICANA  
DE DERECHO FISCAL

## b.1.1 Aproximación a los mecanismos híbridos desde la óptica del international tax arbitrage: entre los conceptos de elusión fiscal y planificación fiscal internacional. (Cont.)

**ANTES:** elusión fiscal internacional = ITA con paraísos fiscales, regímenes fiscales perjudiciales o jurisdicciones no cooperativas. Por argumento a contrario, lícita planificación fiscal = sin esas jurisdicciones.

**AHORA:** criticable elasticidad negativa (reducción) del concepto lícita planificación fiscal (García Novoa) = **ampliación** peligrosa del concepto elusión fiscal internacional.

# El Plan BEPS: su viabilidad en el ordenamiento jurídico venezolano (y otros similares) y los derechos de los contribuyentes



XIX CONGRESO NACIONAL  
DE LA ACADEMIA MEXICANA  
DE DERECHO FISCAL

**b.1.2 Resultados (típicos) perseguidos mediante la utilización de mecanismos híbridos: deducción/no inclusión (D/NI outcomes); deducción/duplicada (D/D outcomes); y deducción/no inclusión indirectos (indirect D/NI outcomes).**

D/NI: gasto deducible en una jurisdicción es un ingreso no gravable en la otra.

D/D o “double dip”: mismo gasto aprovechable en dos jurisdicciones.

# El Plan BEPS: su viabilidad en el ordenamiento jurídico venezolano (y otros similares) y los derechos de los contribuyentes



XIX CONGRESO NACIONAL  
DE LA ACADEMIA MEXICANA  
DE DERECHO FISCAL

## **b.2 Servicios financieros, préstamos intercompañías y deducibilidad de intereses: análisis de la acción 4 del plan BEPS y su viabilidad en el ordenamiento jurídico venezolano.**

Finalidad de la acción 4: «Limitar la deducción de los intereses y otros tipos de instrumentos financieros, tomando en cuenta la facilidad que pueden tener los grupos de multiplicar el nivel de deuda de unas de las entidades del grupo a través del financiamiento intragrupo»

(Figueira).

# El Plan BEPS: su viabilidad en el ordenamiento jurídico venezolano (y otros similares) y los derechos de los contribuyentes



XIX CONGRESO NACIONAL  
DE LA ACADEMIA MEXICANA  
DE DERECHO FISCAL

## b.2 Continuación.

Artículo 116 LISLR venezolana: norma de subcapitalización.

1. Más severa de la región = **debt/equity ratio (1:1)**.
2. No permite coeficientes distintos de endeudamiento = **ratio única**.
3. Contempla métodos objetivo y subjetivo, PERO sin posibilidad de uso simultáneo o combinado = **dos formas de lograr la calificación de subcapitalización**.

# El Plan BEPS: su viabilidad en el ordenamiento jurídico venezolano (y otros similares) y los derechos de los contribuyentes



XIX CONGRESO NACIONAL  
DE LA ACADEMIA MEXICANA  
DE DERECHO FISCAL

## b.2 Continuación.

### EL PAL VS. OTROS PRINCIPIOS (REALIDAD ECONÓMICA, IGUALDAD DE TRATO, ETC.), A PROPÓSITO DE LA SUBCAPITALIZACIÓN (REFLEXIÓN FINAL).

Finalidad PAL = **evitar** la «manipulación artificial» de los precios pactados entre **entes vinculados** (estimación aprox. 80% operaciones mundiales).



¿Cómo? = establecimiento de precios **al margen de la realidad de las partes** y, eventualmente, de la operación en concreto, porque la realidad es que **no son partes independientes**, en efecto **son partes vinculadas** y, como tales, lo normal es que actúen, se comporten y se interrelacionen así, ¿acaso ello no respondería al principio de sustancia o realidad económica?

Debe recordarse que es tan discriminatorio tratar desigual a los iguales, que igual a los desiguales (**vinculados y no vinculados, ¡por igual!**).





XIX CONGRESO NACIONAL  
DE LA ACADEMIA MEXICANA  
DE DERECHO FISCAL

**Serviliano Abache Carvajal**  
**s.abachecarvajal@abacheblanc**  
**o.com**  
**+58 412.2083202**

**¡Gracias!**



@AMDF4



ACADEMIA MEXICANA DE DERECHO FISCAL



ACADEMIA MEXICANA DE DERECHO FISCAL, A.C.