

## LA OCDE Y EL NUEVO PARADIGMA DEL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO. ¿SOLUCIÓN O PROBLEMA?

*Jonás E. Aponte A.*

Abogado de la Universidad Central de Venezuela (UCV). Licenciado en Ciencias Fiscales Mención Rentas de la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública (ENAHF IUT). Especialista en Derecho Tributario (UCV).

### Resumen

Con el presente trabajo analizaré los nuevos derroteros del derecho tributario, conjurado en una desformalización de sus normas y principios. El Plan BEPS además de formular 15 grandes líneas de acción ha introducido y popularizado ciertos términos que criminalizan tanto a los contribuyentes en general y a las prácticas o esquemas utilizados para procurar disminuir las cargas fiscales, en ocasiones inapropiadas. En tal sentido, haremos referencia a la naturaleza del Plan BEPS y cómo lejos de ayudar a frenar la distracción de ingresos fiscales genera mucha inseguridad jurídica.

**Palabras claves:** Plan BEPS, establecimiento permanente, planificación fiscal agresiva.

## THE OECD AND THE NEW PARADIGM OF INTERNATIONAL TAX LAW. SOLUTION OR PROBLEM?

### Abstract

With the present work I will analyze the new courses of tax law, conjured in a deformatization of its rules and principles. The BEPS Plan, in addition to formulating 15 major lines of action, has introduced and popularized certain terms that criminalize both taxpayers in general and the practices or schemes used to try to reduce tax burdens, sometimes inappropriate. In this sense, we will refer to the nature of the BEPS Plan and how far from helping to stop the distraction of tax revenues, it generates a lot of legal uncertainty.

**Key words:** BEPS plan, permanent establishment, aggressive tax planning.

## I. PLATEAMIENTO DEL PROBLEMA

La globalización ha supuesto un ingente reto para la humanidad. La velocidad con la cual se producen los cambios en la sociedad producto de los avances científicos, de las tecnologías de la información y comunicación (TIC) y de cualquier circunstancia que implique la modificación acelerada del *status quo* en pro de mejorar las condiciones de los individuos, está prosternando el método que de ordinario hemos empleado para regular la vida en sociedad.

En las próximas décadas muchas carreras, profesiones y disciplinas están dispuestas para ser sustituidas por la robótica. Por lo menos, en EEUU el 47% de los trabajos existentes en la actualidad corren el riesgo de ser automatizados. Inclusive, merece la pena rescatar el vaticinio realizado en el año 2016 por el Foro Económico Mundial, en el cual destacó que en el 2020, es decir, año en el que escribo las presentes líneas, se habrían eliminado por lo menos 7 millones de empleos como consecuencia de la Cuarta Revolución Industrial<sup>1</sup>.

El referido Foro en el año 2018 ofreció un pronóstico igual de alarmante, señalando que, con motivo a los avances tecnológicos, en 2025 la pérdida de empleos ascenderá a 75 millones, pero atenúa la catástrofe indicando que esta misma tecnología dará vida a más de 133 millones de nuevos roles de trabajo, con lo que se generarán 58 millones de nuevos empleos<sup>2</sup>. Aún no hay respuestas para los problemas que se avecinan, más todavía en el entendido que cinco años es relativamente poco tiempo.

Inclusive, los recientes acontecimientos que se han producido por el COVID-19, una de las pandemias más complejas de la era digital, ha resultado un verdadero rompecabezas para las Administraciones a nivel mundial. En este tablero de ajedrez el rey está en jaque y la única jugada posible es: sacrificar a la reina<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> <https://www.aecoc.es/innovation-hub-noticias/estos-son-los-trabajos-que-seran-reemplazados-por-robots/>

<sup>2</sup> «*The Future of Jobs Report 2018*», World Economic Forum, Centre for the New Economy and Society, acceso el 1 de junio de 2020. [http://www3.weforum.org/docs/WEF\\_Future\\_of\\_Jobs\\_2018.pdf](http://www3.weforum.org/docs/WEF_Future_of_Jobs_2018.pdf)

<sup>3</sup> El gran dilema se presenta cuando al restringir las libertades individuales se producen, al mismo tiempo, otros epifenómenos relacionados con la pérdidas de empleo, situación que afecta dramáticamente la

**Jonás E. Aponte A.**

Ya hemos dicho en otra oportunidad que uno de los temas que ha provocado mayor interés en cuanto a sus dimensiones económicas, políticas y sociales, paradójicamente, por los usos y aplicaciones que esconde, está relacionada con los criptomonedas y las tecnologías *blockchain*, especialmente porque paulatinamente se modificarán las formas cómo interactúa la sociedad entre sí y las que mantiene con el Estado<sup>4</sup>. Un claro ejemplo de lo señalado es ostensible en los contratos inteligentes, que persiguen reducir e inclusive eliminar la intermediación que de ordinario es aplicada para el perfeccionamiento de acuerdos y convenios, hasta el punto que si este modelo de contabilidad distribuida invade toda clase de operaciones no hará falta la fe pública que le atribuye el notario<sup>5</sup>.

La cuarta gran revolución industrial está dejando muy atrás el derecho que, en lo absoluto, puede ser granítico e impávido a los cambios y transformaciones sociales, la rigidez lo petrifica y lo hace ineficaz<sup>6</sup>. Para Novoa Monreal existe una brecha creciente entre la realidad social y el derecho, debido a la inflexibilidad de este último, por lo que: “[p]odría pensarse que un legislador atento a estas transformaciones y ágil en su elaboración preceptiva, podría evitar el desequilibrio, dictando nuevas normas que tuvieran por finalidad poner al día las reglas caducas, para mantener siempre un derecho fresco y actualizado. Pero en realidad práctica no existe ese legislador atento y ágil”<sup>7</sup>.

---

economía de los hogares, como ha ocurrido, que bien va de la mano con el trastocamiento de la libertad económica al impedir que tanto grandes como pequeños comercios abran sus puertas, generando una disminución de la producción que a la postre repercute en la generación de ingresos y por ende del cobro de tributos; pero, ser totalmente abiertos y liberalizar las medidas puede traer otros problemas de contenido social además de los económicos someramente descritos *v.g.* la muerte de los sostenes de casa, el aumento de niños huérfanos que de pronto queden a cargo del Estado, el hacinamiento de los hospitales que hagan colapsar el sistema de salud, personas perdiendo sus empleos y recibiendo hospedaje en una gélida calle y esperando el mendrugo que alguien dejó caer por fortuna en sus manos.

<sup>4</sup> Aponte A., Jonás E, «Regulación tributaria de las criptomonedas en Venezuela. Estado del arte», *Transformación digital, modernización e innovación en la administración pública. Con motivo de los 25 años de FUNEDA*, Centro para la Integración y el Derecho Público (CIDEP) y la Fundación Estudios de Derecho Administrativo (FUNEDA) (2019): 61-62.

<sup>5</sup> Aponte, «Regulación tributaria de las criptomonedas en Venezuela», 62.

<sup>6</sup> Aponte A., Jonás E, «Las formas en el derecho y los actos administrativos. Una revisión a la luz de la teoría de Santo Tomás de Aquino», *Revista Electrónica de Derecho Administrativo (REDAV)* n.º 15, Centro de Estudios de Derecho Público, Universidad Monteávila, (2019): 81. <http://redav.com.ve/redav-no-15/>

<sup>7</sup> Novoa M., Eduardo, *El Derecho Como Obstáculo al Cambio Social* (México: Siglo Veintiuno Editores, 1981), 37.

**Jonás E. Aponte A.**

Ahora bien, el objeto de este trabajo es analizar algunos conceptos que ha introducido el Derecho tributario internacional para hacer frente a estos nuevos modelos de negocios, conductas y comportamientos que tienen por objeto eludir o erosionar el sistema tributario pero que hasta cierto punto son tan discrecionales que rayan en la arbitrariedad, dotando al Fisco y a los jueces de tan inconmensurables poderes que en algunos casos lesionan derechos y libertades.

Por tal motivo, para fines metodológicos del presente artículo, resulta oportuno repasemos cuáles son esos conceptos que en el marco del Derecho Internacional Tributario y en especial, del Plan BEPS<sup>8</sup>, han provocado su laxitud, proveyendo de una profusa discrecionalidad a las Administraciones tributarias por mor de evitar la creciente pérdida en la recaudación fiscal.

## **II. EL DERECHO Y SUS LIMITACIONES**

Las normas se hacen cada vez menos eficientes para resolver los problemas y por lo tanto se necesita alterar la dogmática legal para flexibilizarla al punto que pueda ser aplicada a la mayor cantidad de casos sin necesidad de atravesar por los complejos y lentos procesos legislativos. Aun cuando el carácter general y abstracto son elementos distintivos de toda norma jurídica, ese no es el problema de fondo, sino la forma en la que a determinados instrumentos se le atribuye arbitrariamente determinada categoría, entre ellas la de Ley o Tratado, y por lo tanto con fuerza regulatoria y vinculante para disciplinar la conducta y comportamiento de determinados agentes económicos, políticos y sociales.

Alejandro Nieto en un magnífico opúsculo denominado: *Limitaciones del conocimiento jurídico*, con su siempre desafiante prosa y cuyo título nos ofrece *ad initio* una panorámica muy clara de lo que va hablar, señala que el conocimiento teórico sistemático se forja a través de conceptos (método conceptual) el cual tiene por objeto la comprensión, elaboración y exposición de conceptos abstractos, a los que se llega en un proceso de eliminación de las características individuales de los fenómenos reales

---

<sup>8</sup> *Base erosion and profit shifting* (BEPS) por sus siglas en el inglés.

Jonás E. Aponte A.

conocidos<sup>9</sup>. Pese a que Nieto no es ni mucho menos seguidor de este método, su definición es válida y para nuestro propósito, eficiente.

El derecho no es realidad objetiva dada, preexistente, que se domina mejor o peor según sea la agudeza del conocimiento sino que se va formando maleablemente por el propio conocimiento<sup>10</sup>.

Para Nieto el mayor riesgo del método conceptual estriba en que al descender a los fenómenos individuales “se desnaturaliza el mínimo jurídico de lo abstracto y se aplica a fenómenos que por su singularidad son incompatibles con el régimen general atribuido al concepto abstracto”<sup>11</sup>. Ahora bien, el río de problemas que se le puedan atribuir al método conceptual ha arrastrado consigo una serie de dogmáticas que tienen por objeto relajar tanto el mecanismo empleado para la elaboración de las normas como para su interpretación; entre ellos tenemos, el método de ponderación de intereses, el cual señala, entre otras cosas, que el método conceptual desconoce que la aplicación del Derecho no es una operación lógica sino social: basada en una ponderación de intereses en conflicto<sup>12</sup>.

Es preciso señalar que el método de ponderación de intereses está en boga precisamente por las formidables y coherentes, pero igualmente controversiales teorías preconizadas por Robert Alexy, Gustavo Zagrebelsky y Ricardo Guastini, entre otros, y de alguna manera por el garantismo propuesto por Luigi Ferrajoli, todas estas teorías encuadradas dentro del nuevo constitucionalismo o también conocido como neoconstitucionalismo<sup>13</sup>. Estas transformaciones que va sufriendo el derecho a despecho

---

<sup>9</sup> Nieto, Alejandro y Gordillo, Agustín, *Las limitaciones del conocimiento jurídico* (Madrid: Editorial Trotta, 2003), 20.

<sup>10</sup> Nieto y Gordillo, *Las limitaciones...*, 18.

<sup>11</sup> Nieto y Gordillo, *Las limitaciones...*, 25.

<sup>12</sup> Nieto y Gordillo, *Las limitaciones...*, 23 y 25.

<sup>13</sup> El neoconstitucionalismo comporta otra forma de analizar la Constitución, entendida ésta como: *i*) un conjunto de reglas y principios con valor programático y axiológico que han de orientar las relaciones entre el poder, la sociedad y el ciudadano; *ii*) principios, como informadores del ordenamiento jurídico; *iii*) norma constitucional, suficiente para, por sí misma, resolver casos concretos, es decir, derecho directamente aplicable; *iv*) constitucionalización del derecho; *v*) los derechos fundamentales como dimensión objetiva, que informan todo el ordenamiento y condicionan la actuación de los poderes públicos; y *vi*) se propicia un nexo más real entre los derechos de igualdad y los derechos de libertad, garantizando la reducción de las desigualdades económicas y sociales. Cfr. Villabela A., Carlos M.,

Jonás E. Aponte A.

del positivismo para hacer más dúctil su aplicación e interpretación puede que ofrezca ventajas especialmente para el Juez que no tiene que verse atado por rígidos esquemas legales y que, como hemos indicado, no se adaptan tan rápidamente a los cambios que paulatinamente va experimentando la sociedad, pero debilita la seguridad jurídica y el Estado de derecho. Sin embargo, el Juez se transforma en un creador del derecho, demiurgo de normas, confeccionadas al compás de casos que presenten diatribas o colisiones incapaces de ser resueltas por la pura lógica legal.

Alexy, su principal patrocinador, la denominó ley de colisión, en virtud que el juzgador deba establecer en función de dos principios dentro del ordenamiento jurídico que tienen el mismo rango en abstracto posee mayor peso en concreto<sup>14</sup>.

Sobre el particular, Gustavo Zagrebelsky se refiere al engranaje constitucional como: Constitución viviente, esto es, un orden que va de la mano con las necesidades históricas de los tiempos sociales en que vivimos y en donde los principios constitucionales son las garantías destinadas a satisfacer estas necesidades en caso que la ley de una u otra manera no pueda hacerlo, o su contenido posea un sentido contrapuesto. Para este autor, el concepto evoca nuevas precisiones para el ámbito de la

---

«Constitución y Democracia en el Nuevo Constitucionalismo Latinoamericano», *Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla*, n.º 25, (2010): 52 y ss. Señala Abache que: “no resulta muy difícil concluir que toda teoría casuística o ponderadora de principios, para dotarlos de contenido *ex post*, caso por caso, se encuentra en la acera de enfrente de la libertad individual, ante la indeterminación o inseguridad en la que se coloca al individuo, quien (sin saber a qué atenerse) se encuentra en las manos del juez que actuará de acuerdo con su moral –y, por vía de consecuencia, en contra de la moral que subyace al Derecho democráticamente legislado-, en lugar de ubicarse en el imperio de la Ley y en la seguridad de sus reglas cuyo contenido conoce *ex ante*, pudiendo el individuo, en esta otra perspectiva, entender qué puede esperar de sus acciones u omisiones frente a las dimensiones permisivas, obligatorias y prohibitivas del fenómeno jurídico, a otras voces, gozar de previsibilidad y de autonomía en su libre desarrollo personal”. Abache C., Serviliano, «Iusmoralismos, seguridad jurídica y libertad individual», *Vitrina Legal*, acceso el 01 de junio de 2020, 2. <http://www.vitrinalegal.com.ve/wp-content/uploads/2019/08/Iusmoralismo-seguridad-juridica-y-libertad-2.pdf>

<sup>14</sup> Alexy, Robert, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, (Madrid; Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002), 50 y ss. En el mismo sentido, para Zagrebelsky el juzgador debe ponerse al servicio de dos señores: la ley y la realidad y sólo a través de la tensión entre estas dos vertientes de la actividad judicial se podrá respetar esta concepción práctica del derecho. En efecto, “el caso no puede comprenderse jurídicamente si no es con referencia a la norma y ésta por referencia a aquél, pues no sólo es el caso el que debe orientarse por la norma, sino también la norma la que debe orientarse al caso. La ignorancia de cada uno de estos elementos de la interpretación produciría dos efectos opuestos. Tomar en consideración exclusivamente los casos daría lugar a una casuística, incompatible con la existencia del derecho como ordenamiento; tomar en consideración exclusivamente el ordenamiento jurídico conduciría a una ciencia teórica, inútil para la finalidad del derecho. Exceso de concreción en un caso; exceso de abstracción en el otro. En cualquier caso, malentendimiento de la naturaleza del derecho y malentendimiento de la interpretación misma”. Zagrebelsky, Gustavo, *El Derecho Dúctil* (Madrid: Editorial Trotta, 2008), 132.

Jonás E. Aponte A.

interpretación jurídica, en lugar de continuar con ideales conservadores que, si son perseguidos, no anquilosarían el avance del orden jurídico en paralelo con la realidad social<sup>15</sup>.

Estrictamente vinculado con lo anterior, Ferrajoli señala que la teoría del derecho al estar elaborado en un lenguaje enteramente artificial y convencional, es un sistema de conceptos y enunciados que puede perfectamente ser organizado según una estructura formal rigurosa y exactamente preestablecida<sup>16</sup>. Es esa organización de sus conceptos y enunciados la que el método axiomático puede llevar a cabo mediante la formalización del lenguaje en el que están formulados. Para el autor italiano, este método consta de cuatro tipos de operaciones:

- a) la estipulación de una serie de reglas de formación y de transformación del lenguaje teórico; b) la estipulación, según las reglas de formación preestablecidas, de un número restringido de conceptos no definidos, llamados por ello «conceptos primitivos», así como de proposiciones no derivadas de otras proposiciones de la teoría, llamadas por esa razón «postulados»; c) la definición, según las mismas reglas, del resto de los conceptos de la teoría por medio de los conceptos primitivos y/o de otros conceptos definidos a su vez con anterioridad; d) la derivación, según las reglas de transformación preestablecidas, del resto de las proposiciones de la teoría a partir de los postulados y/o de las definiciones y/o de otras proposiciones derivadas con anterioridad del mismo modo<sup>17</sup>.

Para Ferrajoli no resulta superfluo indicar que el conjunto de los términos primitivos, de los postulados y de las definiciones teóricas constituye una premisa abierta, que puede ser modificada o ampliada, allí donde lo requiera el desarrollo de la teoría, con la introducción de nuevos términos primitivos y/o de nuevos postulados y/o de definiciones nuevas o diferentes. Por otra parte, cualquier incremento del número de los términos primitivos o de los postulados produce un reforzamiento de la teoría, esto es, la posibilidad de desarrollos ulteriores de la misma y por consiguiente el aumento

---

<sup>15</sup> Zagrebelsky, Gustavo y Martini, Carlo María, *La exigencia de justicia* (Madrid: Editorial Trotta, 2006), 47. En el mismo sentido, señala Zagrebelsky que el derecho en las sociedades democráticas debe ser “concebido como algo plural, carente de rigidez, para superar la concepción legalista y de sistema en que se halla encerrado”. Zagrebelsky, *El Derecho Dúctil*, 63.

<sup>16</sup> Ferrajoli, Luigi, *Principia Iuris. Teoría del derecho y de la democracia*, «Traducción de Perfecto Andrés Ibáñez, Carlos Bayón, Marina Gascón, Luis Prieto Sanchís y Alfonso Ruiz Miguel», (Madrid: Editorial Trotta, 2011), 48.

<sup>17</sup> Ferrajoli, *Principia Iuris*, 48.

Jonás E. Aponte A.

potencial de su capacidad explicativa. Naturalmente, para que se produzca un reforzamiento efectivo es necesario que los nuevos términos primitivos sean, además de no definidos, indefinibles, es decir, no definibles mediante otros términos (primitivos o definidos) de la teoría; y que los nuevos postulados, además de no demostrados, sean indemostrables, esto es, no deducibles a partir de otras tesis (primitivas o demostradas) de la teoría. La indefinibilidad y la indemostrabilidad son, por lo demás, las condiciones en presencia de las cuales se puede hablar precisamente de «términos primitivos» y «postulados»<sup>18</sup>.

El problema de estos nuevos términos primitivos es que si son considerados axiomas, capaces de integrarse correctamente al sistema sin objeciones, pueden producir un quiebre en las instituciones del derecho, en especial de aquellas que pretenden garantizar la libertad, la propiedad y la certeza. A juicio de Guastini, la vaguedad de las expresiones usadas en el lenguaje de las fuentes, que no se resuelven en una interpretación en abstracto, provoca que en el caso marginal, es decir, que cae en la penumbra, la posibilidad de decidir discrecionalmente si el supuesto de hecho en cuestión debe, o no, ser incluido en el ámbito de la aplicación de la norma<sup>19</sup>.

#### a. Una nueva valoración de las fuentes del derecho tributario

La creación del derecho está siendo producida por el desarrollo de recomendaciones, planes y doctrinas de grandes *iuspublicistas* que interpelan violentamente al derecho vigente, socavando sus bases y tallando indirectamente la conducta que deben seguir determinadas personas, entes e instituciones. En el caso del derecho tributario, las Administraciones han sido cautivadas por el Plan BEBS, que pese a tener un propósito legítimo en el fondo, se está recibiendo el incorrecto mensaje relativo a que los contribuyentes en general<sup>20</sup>, están distrayendo y domiciliando sus ingresos a través de complejas estructuras o abigarrados esquemas a la sombra de las oscuridades de la Ley y de la bondades de los tratados para evitar la doble imposición. Muchos

---

<sup>18</sup> Ferrajoli, *Principia Iuris*, 54.

<sup>19</sup> Guastini, Riccardo, *Teoría Analítica del Derecho*, (Lima: Zela Grupo Editorial, 2017), 105.

<sup>20</sup> Ciertamente, principalmente las medidas van dirigidas a las Empresas Multinacionales (EMN) y fundamentalmente a las grandes tecnológicas mundiales, Google, Apple, Facebook, Amazon y Microsoft -conocidas bajo el acrónimo de GAFAM, pero por mor de no quedar atrás con los lineamientos que propone el Plan BEPS, se intentan realizar aligeras reformas a despecho de las formas establecidas.

Jonás E. Aponte A.

países se han sentido atraídos por esos conceptos: planificación fiscal agresiva, riesgos a la fiscalidad, esquemas tributarios, y han diseñado políticas para evitar esas conductas *velis nolis*, sin advertir la necesidad de y propiciar un cambio en las formas y en las leyes.

### **b. El lenguaje y el derecho**

Para Guastini, la filosofía analítica del derecho que nació en Italia con el estudio de Norberto Bobbio “*Scienza del diritto e analisis del liguao*” parte de dos presupuestos: *i*) metafísico (común a la filosofía contemporánea de tendencia empírica (inaugurada por Gottlob y Rusell) que postula que la filosofía no es una particular forma de conocimiento, provista de un método y objeto específico, sino, en su lugar, por el análisis lógico del lenguaje; y *ii*) ontológico-jurídico, enunciado con gran claridad por Bobbio, al señalar que el derecho más que un lenguaje es un discurso: “el discurso del ‘legislador’ en sentido material, vale decir, el conjunto de enunciados formulados por las autoridades normativas. En consecuencia, las normas jurídicas son entidades lingüísticas”<sup>21</sup>.

La importancia del lenguaje en el derecho es fundamental y por ende la carga de cada palabra y su dimensión óptica. Por lo tanto, la indeterminación de la norma en una Ley ya es peligrosa, imaginemos en un instrumento que no cumple con dicho rango.

Sobre este contexto se erige la teoría analítica de la interpretación, la cual no pasa por acceder a la mente de los jueces o intérpretes en general, sino que prefiere dedicarse a los productos de estos procesos, es decir, al discurso interpretativo, y en el caso de la interpretación judicial ésta dirige la mirada no a la psicología, sino a la lógica<sup>22</sup>.

La imposibilidad técnica y material de poder dar al traste con algunos problemas que produce la globalización han supuesto que el derecho deba adaptarse paulatinamente a través de un estiramiento morfosintáctico de los conceptos que lo integran. Los conceptos se pueden torcer lo que genera que la norma no sólo pueda ser interpretada para amalgamarla a determinadas situaciones específicas sino que pueda ser

---

<sup>21</sup> Guastini, *Teoría Analítica del Derecho*, 22.

<sup>22</sup> Guastini, *Teoría Analítica del Derecho*, 44.

**Jonás E. Aponte A.**

condicionada con efectos *ex post* para que pueda ser sustituida con la misma velocidad con la cual fue creada.

No pretendo hacer de este trabajo un desarrollo de la teoría constitucional sobre las normas y los conceptos pero, evidentemente, comprender cómo se genera un concepto y qué fin persigue el derecho, más allá de los tradicionales: la justicia, bien común y seguridad jurídica, nos permitirá profundizar en los aspectos claves de su desconstrucción. Amengual, siguiendo la teoría normativista de Bobbio indicó que para éste las normas jurídicas, al igual que las religiosas, morales, sociales, consuetudinarias, etc., “son proposiciones que tienen como fin influir en el comportamiento de los individuos y de los grupos, dirigiendo sus acciones hacia ciertos objetivos socialmente estimables, por lo que todas ellas son, en ese sentido, normativas”<sup>23</sup>.

A renglón seguido, expresa Amengual que, para Bobbio, esta teoría en su planteamiento esencial se limita a sostener que el fenómeno que genera a la experiencia jurídica, es la regla de conducta toda vez que se puede hablar de derecho “cuando hay un sistema de normas que forman un ordenamiento, y que, por tanto, el derecho no es norma, sino conjunto coordinado de normas. En suma, que una norma jurídica no se encuentra nunca sola, sino ligada a otras, formando un sistema normativo”<sup>24</sup>. Por lo tanto, lo importante será siempre identificar correctamente qué entendemos por norma.

El prolegómeno anterior principalmente tiene fundamento para entender cómo se está moviendo el derecho en general y en especial el tributario a nivel mundial bajo el argumento de poder ofrecer alternativas para hacer frente a las nuevas formas de ilícitos tributarios, de evasión y elusión fiscal. Pero la suerte que está orientando a la teoría del derecho, al ser descompuesto para hacerlo más dúctil, maleable y flexible, está generando una serie de conceptos que invaden el núcleo de la norma afectando así el sistema, y siendo tan ambiguos y discrecionales que puede resultar atentatorios y violatorios a los derechos de los contribuyentes. Y particularmente en el marco del Derecho Internacional Tributario, el lenguaje que se está haciendo cargo de dicha reforma –allende de ser abierto, indeterminado e indeterminable– es de guerra, de lucha,

---

<sup>23</sup> Amengual S., Andrés, «¿Norma o Enunciado?», Vitrina Legal, acceso el 01 de junio de 2020, 2.

<http://www.vitrinallegal.com.ve/wp-content/uploads/2017/08/Norma-o-Enunciado.pdf>

<sup>24</sup> Amengual S., «¿Norma o Enunciado?», 2.

**Jonás E. Aponte A.**

de lid, como si se tratara de hacer una epopeya a costa de los derechos y garantías del contribuyente.

Es muy peligrosa la criminalización de la que están siendo víctimas algunos contribuyentes, sobre todo los GAFAM, a los cuales no se les mide por sus inconmensurables aportes en el mundo de la tecnología sino por lo que presuntamente dejen de tributar en algunas latitudes. En el supuesto negado que estén eludiendo tributos, las diferentes administraciones tienen la posibilidad de corregir su conducta, hacer los reparos correspondientes y exigir los importes no pagados, pero ofrecerle epítetos muy parecidos a los de criminales de guerra, me parece una exageración.

## **II. EL PLAN BEPS. VISIÓN ONTOLÓGICA**

El Plan BEPS nace en el 2013 impulsado por el G-20 y la OCDE con el propósito de coordinar la integración del sistema tributario, centrándose en la tributación de las compañías multinacionales<sup>25</sup>. Los principales objetivos que pretende cumplir las quince (15) acciones del Plan son: *i*) eliminar la doble exención de la tributación debido a la incongruencia y a la existencia de lagunas en los sistemas tributarios; *ii*) diseñar nuevos estándares internacionales para asegurar la coherencia del Impuesto sobre Sociedades a nivel internacional; y *iii*) realinear la imposición para adaptarla a la imparable evolución de los modelos empresariales y de las nuevas tecnologías<sup>26</sup>.

La insuficiencia de la normativa doméstica y los tratados bilaterales como mecanismo para resolver los problemas fiscales en un mundo de economía digital y global han provocado, en palabras de Montero Simó –citado por Atencio– la urgencia por tomar soluciones globales para hacer realidad los principios de coherencia

---

<sup>25</sup> Garcia-Gassul, Gerard, «El Plan BEPS», *Vitrina Legal*, acceso el 01 de junio de 2020, <http://www.vitrinalegal.com.ve/wp-content/uploads/2017/08/El-Plan-Beps.pdf>

<sup>26</sup> Garcia-Gassul, «El Plan BEPS».

Jonás E. Aponte A.

internacional en materia de ingresos y gastos, el de prevalencia de la sustancia sobre la forma<sup>27</sup> y el principio de transparencia<sup>28</sup>.

La OCDE indica que el Plan BEPS hace referencia a que la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios se debe a la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales, con lo cual se deja ver desde un principio que los esfuerzos irán dirigidos a establecer cambios en los patrones de cómo hemos establecidos e interpretado las normas tributarias. De igual forma, indicó la OCDE que de estas inconsistencias normativas se han servido las empresas multinacionales (EMN) “con el fin de hacer ‘desaparecer’ beneficios a efectos fiscales, o bien de trasladar beneficios hacia ubicaciones donde existe escasa o nula actividad real, si bien goza de una débil imposición, derivando en escasa o nula renta sobre sociedades<sup>29</sup>”.

A tenor de la creciente movilidad del capital y de activos tales como la propiedad intelectual, así como de los nuevos modelos de negocio del siglo XXI, a juicio de la OCDE, BEPS se ha convertido en un serio problema<sup>30</sup>.

---

<sup>27</sup> Sobre el particular, hemos indicado que en ocasiones se procura quebrantar las formas del derecho para cumplir con determinados fines. Para ello se suelen emplear criterios maniqueos con el objetivo, no diremos único pero si recurrente, de enfrentar forma y materia, forma y justicia o forma y realidad, como si se trataran de nociones totalmente dicotómicas encontradas en las antípodas de algún tipo de racionalidad: la jurídica. *Vid.* Aponte, «Las formas en el derecho y los actos administrativos... », 69.

<sup>28</sup> Atencio, Gilberto V., «El Plan Beps y su incidencia en las sociedades digitales», *Revista Venezolana de Derecho Tributario*, n.º 155 (2017): 55.

<sup>29</sup> «10 Preguntas sobre BEPS», OCDE, acceso el 01 de junio de 2020, <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntassobre-beps.pdf>.

<sup>30</sup> «10 Preguntas sobre BEPS», OCDE. Según la OCDE, fruto del fenómeno de la globalización el comercio entre diferentes Estados y regiones ha cambiado drásticamente, produciendo la creación de empresas de carácter multinacional y, fundamentalmente que en la actualidad, las inversiones y el traslado de utilidades se realice con pocas tangentes de procedimiento. Algunas instituciones y organismos a nivel mundial han acusado a las Multinacionales de distraer dineros destinados a tributos, entre ellos, la Asamblea Nacional Francesa, en el que en un informe elaborado por la Comisión de Finanzas, Economía General y Control Presupuestario sobre la optimización fiscal de las empresas en un contexto internacional, atribuyó al hecho que coexistan múltiples legislaciones y a la presión fiscal como las causas determinantes de las estrategias de planificación fiscal puestas en marcha por las empresas multinacionales; de igual forma, el Subcomité Permanente de Investigaciones del Senado norteamericano ha llevado a cabo una serie de audiencias a importantes empresas multinacionales estadounidenses “y ha llegado a la conclusión de que las multinacionales estadounidenses están desviando billones de dólares de impuestos nacionales empleando complejas estructuras y transacciones con la finalidad de explotar al máximo los agujeros del sistema tributario, incluyendo el denominado ‘*check the box*’, para eludir el pago de impuestos y desviar sus beneficios a territorios *offshore* o donde exista una muy baja tributación”. *Vid.* García-Lastra, Carmen B., «La armonización de la base imponible común consolidada del Impuesto sobre

Jonás E. Aponte A.

En palabras de Oriol Mir Puigpelat el Poder del Estado-nación ha cedido y erosionado ante la omnipresencia de las corporaciones transnacionales y las organizaciones internacionales, quien además de imponer sus normas y mecanismos alternativos para la resolución de disputas, también procuran la supresión de todo tipo de barreras a la circulación de bienes, servicios y capitales, y para ello imponen al Estado que adapte su normativa a sus exigencias, lo cual ha generado “una auténtica competencia entre los ordenamientos jurídicos nacionales (la denominada *regulatory competition*)”<sup>31</sup>.

A propósito de la competencia regulatoria, Cassese citado por Mir Puigpelant, señala que: “los Estados no compiten ya –como sucedía en el siglo XIX o en los inicios del XX– para defender su propio territorio, sino por conquistar los mercados, transformándose de guardianes de la seguridad nacional en guardianes de la inseguridad de las [otras] naciones, en un mercado que no posee ya barreras nacionales”<sup>32</sup>. Supiot denomina dicho fenómeno como Darwinismo normativo, que permite a los inversores sustraer las leyes de los países donde operan y elijan otras que les sean más provechosas, denominado igualmente *law shopping* o mercado de productos legislativos<sup>33</sup>.

Ahora bien, la finalidad del Plan BEPS, según Andrade, giran en torno a tres (3) pilares fundamentales: *i*) la coherencia de la imposición a la renta a nivel internacional; *ii*) la sustancia económica de las operaciones y; *iii*) la transparencia, junto con la seguridad jurídica y la predictibilidad, que a su vez pueden disgregarse en 6 áreas

---

Sociedades y su incidencia en el sistema tributario español» (Tesis doctoral: Universidad Complutense de Madrid, 2016), 10-11.

<sup>31</sup> Mir Puigpelat, Oriol, *Globalización, Estado y Derecho. Las Transformaciones recientes del Derecho Administrativo* (Madrid: Thomson-Civitas, 2004), 40 y ss.

<sup>32</sup> Mir Puigpelat, *Globalización...*, 40 y ss.

<sup>33</sup> Supiot, Alain, *El Espíritu de Filadelfia, La Justicia social frente al Mercado Total* (Barcelona: Editorial Península, 2011), 66-67. A criterio de Sanz Sanz, refiriéndose a los distintos márgenes de distorsión del impuesto sobre sociedades señaló que desde que el famoso Informe Meade viese la luz en 1978, el factor económico más relevante desde la perspectiva tributaria empresarial es la globalización económica y la consecuente generalización de los flujos internacionales de capitales y beneficios. Por lo tanto, dónde generar internacionalmente los beneficios empresariales y cómo competir entre países para atraer la inversión foránea son algunas de las cuestiones que mayor atención han generado en este nuevo escenario internacional. Cfr. Sanz S. José F., «Los costes de la imposición: un sistema fiscal eficiente para una economía en crecimiento, trabajo colectivo: Una Reforma Fiscal para el crecimiento y el empleo», Fundación para el análisis y los estudios sociales, acceso el 01 de mayo de 2016, 22. [http://www.fundacionfaes.org/file\\_upload/news/pdfs/20130702133516.pdf](http://www.fundacionfaes.org/file_upload/news/pdfs/20130702133516.pdf)

Jonás E. Aponte A.

claves, conforme a la OCDE, vale decir, 1) híbridos y desajustes; 2) saldo de impuesto de residencia-fuente, en el contexto particular de la economía digital; 3) departamento de financiación, con empresas en países de altos impuestos que se encuentran cargados de deuda; 4) transferencia de precios para lo cual es relevante revisar como el tratamiento de las sinergias de grupo, riesgos, realización efectiva de la actividad productiva; 5) la efectividad de las reglas contra la evasión que a menudo son desaplicadas debido a la excesiva burocracia y presión competitiva y; 6) la existencia de regímenes preferenciales<sup>34</sup>.

Es preciso destacar que la globalización ha supuesto la creación de nuevas formas de comisión de los tradicionales ilícitos tributarios, entre ellos, la legitimación de capitales, y es por tal motivo que a nivel internacional se han intensificado las medidas de combate contra la evasión y la elusión tributaria internacional a través del Plan BEPS, que pretende atacar las fórmulas de las que se han valido algunos actores del comercio internacional para disminuir injustamente su carga tributaria<sup>35</sup>.

Dentro de estas medidas, señala Weffe, se contempla la posibilidad de: i) incorporar cláusulas generales antielusivas al sistema de convenios tributarios [por medio del examen del propósito principal de negocios para la configuración de los actos fiscalmente relevantes o el *Principal purpose test* (PPT)<sup>36</sup>]; ii) la limitación de los beneficios del tratado (LOB) con base en restricciones derivadas de la real vinculación de los sujetos a las jurisdicciones partes de los convenios tributarios y a la sustancia económica de sus operaciones; iii) la reconfiguración del concepto de establecimiento permanente para evitar la manipulación formal de la figura a través de la fragmentación de actividades; iv) al tiempo, se ha propuesto –a través del denominado marco inclusivo de la OCDE– la implementación de mecanismos de intercambio automático de información entre autoridades tributarias, así como el establecimiento de obligaciones

---

<sup>34</sup> Andrade R., Betty, «BEPS, *soft law* y derechos humanos», *Revista Venezolana de Derecho Tributario*, n.º 149, (2016): 55.

<sup>35</sup> Weffe H., Carlos E., «La defraudación tributaria y las nuevas formas de ilícitos tributarios», acceso el 30 de junio de 2020, 8. [http://www.vitrinallegal.com/wp-content/uploads/2018/07/C.Weffe\\_.La-Defraudación.pdf](http://www.vitrinallegal.com/wp-content/uploads/2018/07/C.Weffe_.La-Defraudación.pdf)

<sup>36</sup> En el mismo sentido, léase a: Mosquer V., Irma, «What does the PPT say about Global Tax Governance? », Kluwer International Tax Blog, acceso el 30 de junio de 2020, [http://kluwertaxblog.com/2019/07/26/what-does-the-ppt-say-about-global-tax-governance/?doing\\_wp\\_cron=1591535023.6616959571838378906250](http://kluwertaxblog.com/2019/07/26/what-does-the-ppt-say-about-global-tax-governance/?doing_wp_cron=1591535023.6616959571838378906250)

**Jonás E. Aponte A.**

generales y específicas de reporte general y país por país de las operaciones fiscalmente relevantes llevadas a cabo por las empresas multinacionales (*master file*, *local file* y *country by country reporting*)<sup>37</sup>.

Ahora bien, que la economía digital sea el primer objetivo del movimiento anti BEPS, según Korody Tagliaferro, responde a la crisis financiera mundial del 2007-2008, lo cual trajo secuelas importantes en el patrimonio fiscal de los Estados, tanto por la caída en la recaudación por la recesión económica, como por las medidas fiscales que tuvieron que tomar los Estados para reimpulsar sus mercados<sup>38</sup>. Por ende, por finalidades meramente crematísticas los Estados Unidos, la India y el Reino Unido, entre otros, comenzaron una serie de fiscalizaciones que se pudieran calificar como agresivas y emblemáticas a grandes empresas multinacionales, la mayoría de ellas provenientes del nuevo mundo del comercio digital<sup>39</sup>.

La Comisión de la Unión Europea indicó que desde el punto de vista político, los Gobiernos se enfrentan a un doble reto en lo que se refiere a la fiscalidad de las empresas, por una parte, existe una fuerte demanda de los ciudadanos de una mayor justicia fiscal y, por la otra, los Estados miembros están sometidos a una fuerte presión para crear regímenes de imposición de las sociedades que resulten atractivos para los inversores multinacionales y competitivos a escala internacional<sup>40</sup>.

La erosión de la base imponible, la reducción de los ingresos fiscales por el orden de 100-240 millones de dólares anuales, que oscila entre el 4 y el 10% de la recaudación global del impuesto sobre la renta a la actividad empresarial, el empleo de multinacionales para lavar el dinero y ejecutar toda clase de fraudes fiscales, todo ello en el contexto en el que los Estados tienen una creciente necesidad de financiación que les permita afrontar las demandas propias de la actividad prestacional, ha contribuido a

---

<sup>37</sup> Mosquer, «What does the PPT...».

<sup>38</sup> Korody Tagliaferro, Juan E. «La tributación del comercio electrónico frente a los nuevos estándares de la fiscalidad internacional» (XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario: Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2015), 329.

<sup>39</sup> Korody, «La tributación del comercio electrónico...», 329.

<sup>40</sup> Andrade, «BEPS, *soft law* y derechos humanos», 116.

**Jonás E. Aponte A.**

la construcción de una narrativa de emergencia vinculada a la eficacia del sistema tributario, de la que las Administraciones tributarias han devenido en víctimas<sup>41</sup>.

Esta victimización de las administraciones tributarias se ha traducido en el paroxismo de acabar con las inequidades del sistema a través de la optimización de la recaudación fiscal, la persecución de la evasión y la elusión tributaria pero con el derecho sancionador tributario como arma, ha producido un desplazamiento hacia la administrativización del *ius puniendi* fiscal<sup>42</sup>.

De igual manera, a juicio de Caamaño y Calderón la globalización también ha situado la fiscalidad entre los factores que más influencia ejercen sobre los operadores económicos a la hora de tomar decisiones sobre el lugar de localización de sus inversiones financieras y productivas, circunstancias que han traído consigo que la política fiscal de los diferentes Estados se vea fuertemente condicionada por consideraciones de índole económica, v.g. la desfiscalización de la imposición de las rentas de capital<sup>43</sup>. Es por tal motivo que ciertos principios clásicos y constitucionales de la imposición, terminan siendo orillados, flexibilizados y sacrificados, entre ellos, los principios de igualdad, capacidad económica, progresividad y redistribución<sup>44</sup>.

### **III. CAMBIO DE ENFOQUE DE LA OCDE**

La OCDE ha virado el timón de sus acciones de babor a estribor. Anteriormente, se trataba de evitar la doble imposición internacional, fuese ésta económica o jurídica, ahora el mantra internacional intenta por medio de la iniciativa BEPS evitar la doble no

---

<sup>41</sup> Weffe H., Carlos E. «Derechos del contribuyente vs. expansión sancionadora. Una aproximación garantista al Derecho Tributario Sancionador post-BEPS» (Derechos de los contribuyentes: Academia Mexicana de Derecho Fiscal, 2019), 18.

<sup>42</sup> Weffe, «Derechos del contribuyente vs...», 18.

<sup>43</sup> Caamaño A., Miguel A. y Calderón C., José M., «Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 114, (2002): 245.

<sup>44</sup> Caamaño A., y Calderón, «Globalización Económica y Poder Tributario...», 245.

Jonás E. Aponte A.

imposición internacional o la reducción intencionada e ilegal de la imposición sobre las rentas o patrimonios internacionales<sup>45</sup>.

Señala Andrade que pese a existir un cambio de visión pendular acerca del fenómeno tributario internacional, que habría pasado de la protección del contribuyente a la protección de las competencias de las Administraciones Tributarias y la recaudación por los Estados de los tributos formalmente causados en su territorio, tal situación no puede plantear como antagónicos dos objetivos que, claramente, no lo son<sup>46</sup>.

Inclusive, de dicho cambio dio cuenta el Catalogo Tributario del año 2016, al señalar que a nivel mundial se “ha ido construyendo un renovado estándar de comportamiento tributario con un despliegue de diferentes acciones, las que principalmente se ven reflejadas en el denominado Plan de Acción BEPS”<sup>47</sup>. Es evidente que ese cambio de paradigma influyó en las conductas de todas las administraciones tributarias, por ejemplo en la chilena. No con ello quiero decir que esté mal, sino que incorrectamente mal advertido puede generar complicaciones a los contribuyentes.

Al respecto, Carbajo Vasco señala que el primer grave problema con el que se enfrenta el Plan BEPS es la convivencia entre un modelo de fiscalidad internacional centrado en eliminar la doble imposición y su modelo opuesto; y más aún cuando los problemas que se persiguen erradicar van a seguir existiendo<sup>48</sup>.

#### IV. *SOFT LAW* Y EL PLAN BEPS

Es preciso destacar que para poder lograr producir ese cambio de enfoque se requiere que los países comiencen a introducir reformas legislativas y se discutan modificaciones de los Tratados a través de protocolos que cambien los puntos que

---

<sup>45</sup> Carbajo Vasco, Domingo, «El plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial», Instituto de Estudios Fiscales, *Crónica Tributaria*, n.º 154 (Madrid): 52.

<sup>46</sup> Andrade, «BEPS, *soft law* y derechos humanos», 116.

<sup>47</sup> «Catálogo de esquemas tributarios 2016», Servicio de Impuestos Internos (SII), acceso el 30 de junio de 2020, [http://www.sii.cl/destacados/catalogo\\_esquemas/index.html](http://www.sii.cl/destacados/catalogo_esquemas/index.html)

<sup>48</sup> Carbajo, «El plan de acción de la iniciativa BEPS...», 51 y 52.

Jonás E. Aponte A.

pudieran generar interpretaciones oscuras y ambiguas que den lugar a la erosión de beneficios. No obstante, para que los cambios comenzasen a generarse algunos países optaron, aunque veladamente, por acreditarle al Plan BEPS el rango de principio ordenador y por ende uniformador del sistema jurídico y, por ende, pese a que su aplicación no era obligatoria sí podría ser empleado para que las normas se interpretaran conforme a sus postulados.

En ese caso, habría que preguntarse: ¿Debe aplicarse el Plan BEPS sin cortapisa? o ¿su naturaleza es de *soft law*?

**a. ¿Qué es un *soft law*?**

El término *soft law* se le atribuye al jurista británico y primer presidente de la Corte Europea de Derechos Humanos, quien acuñó por primera vez el término para referirse a principios operativos abstractos que eran usados en la interpretación judicial a los que quería abarcar como enunciados normativos<sup>49</sup>. A juicio de Durán, el *soft law* contendría: *a)* a todo instrumento con pretensión jurídica pero sin fuerza vinculante, aunque no carente de efectos jurídicos o con cierta relevancia jurídica; y *b)* puede el instrumento ser producido por entidades *supra* estatales o paraestatales e inclusive por entidades privadas como por ejemplo el *Accounting Standards Board (IASB)*<sup>50</sup>.

En términos generales, el *soft law* se caracteriza por responder a un esquema de consejo o recomendación, proponiendo y no imponiendo la realización de conductas; su análisis avanza en los diversos sectores del derecho, el internacional, el tributario, el laboral, el societario y el administrativo, generándose dentro de la globalización por lo que esta propuesta “de forma clara, indubitada y poco interpretable establecen determinados contenidos, pero los fijan a través del instrumento de la recomendación y la llamada a la adhesión voluntaria, y no mediante el recurso a la coacción”<sup>51</sup>.

---

<sup>49</sup> Durán R., Luis, «Uso del *soft law* en el derecho tributario como manifestación del cambio de paradigma jurídico. Primeras reflexiones para revisar la experiencia peruana», *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, n.º 57, (2014): 78.

<sup>50</sup> Durán, «Uso del *soft law* en el derecho tributario...», 78-79.

<sup>51</sup> Altamirano, Alejandro, «El ‘*Soft law*’ y el Derecho Internacional Tributario. ¿Es fuente de Derecho?», *Tratado de Derecho Internacional Tributario, Tomo I* (La Ley: Buenos Aires, 2013), 9.

Jonás E. Aponte A.

A corolario de lo anterior, podemos decir que el *soft law* “se ha desarrollado en el ámbito del Derecho Internacional para hacer referencia a instrumentos heterogéneos que, aun no siendo jurídicamente vinculantes, tienen sin embargo una cierta relevancia jurídica pues terminan desplegando efectos en la práctica”<sup>52</sup>.

**b. ¿Es el plan beps *soft law*?**

Ahora bien, es importante señalar que incorporar el Plan BEPS de la OCDE al derecho interno sin seguir los procesos correspondientes y con ellos atribuirle la condición de tratado o acuerdo internacional es ante todo una violación de orden constitucional, por cuanto soslaya abiertamente lo establecido en las normas relativas a las condiciones para la entrada en vigencia de un tratado, vale decir, artículo 154 y siguientes de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Adicionalmente, es incorrecto decir que es un acuerdo simplificado (*agreement*) y con ello evitar que el Congreso controle su contenido, su naturaleza se acomoda más a la de recomendación y por ende de un instrumento de *soft law*.

Para Andrade, posición que compartimos completamente y que se ajusta a lo que hemos venido señalando:

la asunción por las administraciones tributarias de las disposiciones del Modelo OCDE o de los nuevos comentarios al Modelo como formas de interpretación de los tratados ya firmados por sus Estados, atentaría contra los derechos de los administrados, yendo contra el principio de certeza, así como de reserva legal, por cuanto (i) por esta vía podría realizarse una modificación implícita de los convenios internacionales, que se apartaría de la intención del Estado firmante al momento de la ratificación del tratado, (ii) tal modificación no habría sido objeto de aprobación por el parlamento nacional, (iii) no estaría disponible a través de una publicación oficial y (iv) mucho menos a través de una traducción oficial al idioma español. En consecuencia, la adopción de estos comentarios afectaría directamente el conocimiento por los particulares de las consecuencias fiscales de sus actos y, lo que es más grave aún, se admitiría la flexibilización de las normas vigentes sin reforma legal, en clara violación del principio de reserva legal<sup>53</sup>.

---

<sup>52</sup> Mazuelos, Ángeles, «*Soft law*: Mucho ruido y pocas nueces», *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, n.8, (2004); 3. <http://www.reei.org/index.php/revista/num8/articulos/soft-law-mucho-ruido-pocas-nueces>

<sup>53</sup> Andrade, «BEPS, *soft law* y derechos humanos», 116.

**Jonás E. Aponte A.**

Sobre el particular, Serrano Antón señala que: “debe insistirse en la idea del déficit democrático que se pone de manifiesto en el seno de las organizaciones en las que se aprueban estas disposiciones. La composición gubernamental-administrativa, por técnicas o representantes de distintos países y, a veces de los sectores económicos implicados, hace que no haya ocasión de plantear un debate en los órganos depositarios de la soberanía nacional sobre las distintas alternativas y soluciones y, por tanto, estas *pseudonormas* no gozan de la legitimidad democrática, de las posibilidades de debate, de la publicidad y transparencia que ostentan las fuentes normativas clásicas”<sup>54</sup>.

En el mismo sentido, García Novoa, citado por Atencio, indicó que en cualquier replanteamiento de la fiscalidad internacional “los derechos y garantías del contribuyente deben adquirir un protagonismo del que hoy carecen. Es necesario configurar una verdadera Carta de Derechos del Contribuyente a nivel internacional, que fije los derechos de notificación, audiencia y recurso como garantías mínimas en estos procedimientos internacionales”<sup>55</sup>.

Para Vega, el *soft law* ha generado incerteza sobre el contenido del Derecho Internacional en algunos ámbitos, por cuanto “resulta problemático diferenciar entre lo que es Derecho y lo que no lo es, de forma que se estaría poniendo en peligro el propio sistema jurídico”<sup>56</sup>. A renglón seguido, citando a Marek, el *soft law* no constituye un verdadero progreso, sino al contrario, “una fuente de inseguridad y de desorden que provoca una degradación del Derecho Internacional. En este sentido, KLABBERS incluso apunta que al introducir incertidumbre en las estructuras jurídicas tradicionales, el *soft law* provoca el desmoronamiento del sistema jurídico”<sup>57</sup>.

Como corolario de lo anterior, el Plan BEPS y todas sus hijuelas deben reputarse como recomendaciones, bajo esta especial denominación del *soft law*, por lo que en ningún caso, su aplicación es automática, ni siquiera invocándola como principios o valores informadores del ordenamiento jurídico.

---

<sup>54</sup> Serrano A., Fernando, «El programa BEPS: la OCDE contra la erosión de bases imponibles y la traslación de beneficios en el marco internacional», *Fiscalidad en tiempos de crisis*, (Madrid: Thomson Reuters Aranzadi, 2014), 507.

<sup>55</sup> Atencio, «El Plan Beps y su incidencia en las sociedades digitales», 62.

<sup>56</sup> Vega G., Alberto, *El soft law en la fiscalidad internacional* (Tesis doctoral: Universitat Pompeu Fabra, 2014), 132.

<sup>57</sup> Vega, *El soft law en la fiscalidad internacional*, 132.

## V. LOS INSTRUMENTOS HÍBRIDOS

La Acción 2 se plantea diversas recomendaciones de política legislativa, siendo su objetivo fundamental “diseñar cláusulas nacionales que permitan evitar los esquemas de deducción/no exclusión para lograr la coherencia en el tratamiento transfronterizo de esta clase de instrumentos”<sup>58</sup>. Como se aprecia, una de las acciones propuestas por el Plan BEPS es eliminar los instrumentos híbridos. Esta clase de instrumentos se caracterizan porque las empresas buscan atraer financiamiento al menor costo posible y, al mismo tiempo, obtener ventajas competitivas.

Los instrumentos híbridos consisten en que una determinada clase de financiamiento puede ser estructurado o considerado deuda en un país y como capital en el otro, tanto de desde una perspectiva legal y tributaria. Esta inconsistencia, señala Tim citado por Nuñez, en cualquiera sistema tributario puede ser explotada por los contribuyentes, está dada por el tratamiento tributario distinto que se aplica a los intereses con respecto a los dividendos. Con esta clase de financiamientos las empresas podrían acceder a recursos en el mercado a menores costos que los instrumentos tradicionales<sup>59</sup>.

Para la OCDE las reglas para evitar los desajustes en la imposición se plantean desde la perspectiva de la practicabilidad y la eficacia, limitando la aplicación de la exención para evitar la doble imposición económica internacional a los pagos que no hayan sido deducibles en sede del pagador previamente. La OCDE a la hora de definir el ámbito de aplicación de las reglas propuestas optó por un enfoque inclusivo *bottom-up approach* y por reglas de vinculación *linking rules*,<sup>60</sup>.

---

<sup>58</sup> Jiménez-Valladolid L., Domingo J., «Doble (no) imposición e híbridos financieros: tendencias internacionales y reforma del Impuesto sobre Sociedades», *Encuentro de derecho financiero y tributario La reforma del sistema tributario español*, 3.a edición, (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2015), 141.

<sup>59</sup> Nuñez C., Fernando, «Instrumentos Financieros Híbridos», *Revista* n.º 49, (2010): 164.

<sup>60</sup> Las reglas del *bottom-up approach* tratan de evitar los desajustes a través del uso de instrumentos atípicos por partes vinculadas o en los casos en que se emplea un instrumento diseñado específicamente para producir un desajuste, como por ejemplo: i) que el instrumento incluya elementos estructurados por motivos estrictamente fiscales; ii) que el instrumento se comercialice en función de sus ventajas fiscales; iii) que el precio pactado tenga en cuenta los beneficios fiscales a obtener mediante la explotación del

Jonás E. Aponte A.

Es importante destacar que la implementación de estas soluciones puede realizarse desplazando el coste de su gestión a la propia Administración tributaria, que deberá comunicarse con el Fisco del otro Estado para comprobar la realidad de la inclusión del pago o con el sujeto pasivo que informará sobre la situación del mismo en el Estado de residencia del perceptor para poder deducirlo<sup>61</sup>.

Ahora bien, la implementación de las reglas exigirá mayor compromiso de las Administraciones tributarias, “pues las dificultades en su aplicación pueden tener dramáticas consecuencias para los operadores, que podrían acabar enfrentándose a situaciones en que se produjera una doble imposición, al menos de modo temporal”<sup>62</sup>.

Roger Matthei, citado por Gonzalo Polanco, indicó que la legislación de Chile no logra visibilizar normativas que ataquen o se hagan cargo de la fiscalización de los mecanismos híbridos, por lo que “no apostaría por una reforma tributaria en este sentido, sino, en su lugar, apostaría por las medidas BEPS, que son tan potentes en sus principios que “desde un inicio otorgan facultades poderosas a la administración fiscal”<sup>63</sup>.

Hay que destacar que dentro de las 15 acciones del Plan BEPS alguna de ellas requieren que se introduzcan reformas internas, por ejemplo, la acción 2: *neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos*, vale decir, la doble exención, la doble deducción o el diferimiento a largo plazo de los mecanismos y de las entidades que hagan uso de los mismos. Propone la OCDE la introducción de una norma anti-híbridos “modificada que requiera que los pagos intragrupo realizados a una Sociedad Extranjera Contralada

---

instrumento. Por otra parte, los *linking rules* tratan de alinear el tratamiento fiscal de los pagos basados en estos instrumentos mediante el examen de las consecuencias que tiene el pago en la otra jurisdicción. Para ello se propone dos reglas básicas: la primera, regla primaria, el Estado del pagador deberá evitar la deducción del pago si el perceptor no lo incluye en sus beneficios ordinarios; la segunda, regla defensiva, si el Estado del pagador no evita la deducción, el Estado del perceptor deberá asegurar que el pago se incluye en la BI. Cfr. Núñez, «Instrumentos Financieros Híbridos», 141.

<sup>61</sup> Núñez, «Instrumentos Financieros Híbridos», 141.

<sup>62</sup> Jiménez-Valladolid, «Doble (no) imposición e híbridos financieros...», 141.

<sup>63</sup> Polanco, Gonzalo, «Expertos tributarios analizan el nuevo escenario global de la iniciativa BEPS», Centro de Estudios Tributarios, acceso el 1 de junio de 2020. [http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com\\_content&view=article&id=2105:expertos-tributarios-analizan-el-nuevo-escenario-global-de-la-iniciativa-beps&catid=190:nd67-octubre-2016-&Itemid=281](http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=2105:expertos-tributarios-analizan-el-nuevo-escenario-global-de-la-iniciativa-beps&catid=190:nd67-octubre-2016-&Itemid=281)

Jonás E. Aponte A.

(SEC) sean tenidos en cuenta a la hora de calcular la renta sujeta al régimen de TFI”<sup>64</sup>. Por tal motivo, que la OCDE recomiende al menos para un caso en específico una reforma legal, contradice las posiciones relativas a que sólo basta con intensificar las actividades de fiscalización con las herramientas con las que se cuenta.

Apostar al incremento de las competencias o facultades tributarias sin acomodo legal es muy peligroso, no tanto por desconfiar de los interlocutores del Fisco, sino por la voracidad fiscal que acompaña a algunas políticas públicas. Adicionalmente, el principio de legalidad tributaria debe sobre todas las cosas preservarse como pilar fundamental del Estado de derecho y garantía de la seguridad, certeza jurídica y de la confianza legítima<sup>65</sup>. Inclusive, señalar que del Plan BEPS pueden aplicarse sus principios para robustecer las competencias de la Hacienda, sin indicar qué será extraído del mismo, deja a un lado su naturaleza de *soft law*.

Para Mazuelo el problema se plantea con crudeza sobre todo cuando una resolución propone un cambio normativo respecto de una norma u obligación vigente, vale decir, mientras el nuevo contenido normativo no adquiera estatus de *lex lata* perviven dos realidades imposible de conciliar<sup>66</sup>.

Como corolario de lo anteriormente descrito, los problemas de la doble imposición siempre estarán latentes, pero se podrían agudizar si a las recomendaciones del Plan BEPS se le atribuye la condición de principio, capaz de oxigenar y supuestamente servir de crisol el ordenamiento jurídico; consideraciones como ésta *ipso facto* otorgarían poderes a la Administración al margen de la Ley.

---

<sup>64</sup> «Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces Acción 3 – Informe final 2015», (Paris: OCDE, 2015), 24.

<sup>65</sup> García Novoa, citado por Díaz-Rubio, señaló que el requisito de la publicidad oficial que exige el Tribunal Constitucional “no es más que una traducción del principio de publicidad que permite al ciudadano tomar conocimiento de la existencia y contenido, no sólo de las leyes ya aprobadas, sino de cambios normativos en proceso de gestión parlamentaria”. (GARCÍA NOVOA, CÉSAR. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria)”. Vid. Díaz Rubio, Patricia, *El principio de confianza legítima en Derecho Tributario*, (Tesis doctoral: Universidad de Almería, 2012), 222.

<sup>66</sup> Mazuelos, «Soft law: Mucho ruido y pocas nueces», 5.

## VI. EL NUEVO PARADIGMA DEL DERECHO TRIBUTARIO: MÁS DISCRECIONALIDAD, MÁS AMBIGÜEDAD Y POR LO TANTO MÁS ARBITRARIEDAD

### a. Concepto de planificación fiscal agresiva

Ya arriba habremos adelantado que la OCDE cambió de paradigma, sus fines no son tanto garantizar para que no se graven dos veces la misma renta, sino evitar que producto de artilugios y por mor del uso de métodos de ingeniería financiera, el pago de los tributos se realice con disminuciones injustas o llanamente no se paguen. Esta nueva visión que ha impregnado al derecho no es de reciente data, tiene más de dos décadas en la que se hacen esfuerzos para corregir las discrepancias en el pago de tributos, situación de la cual se le imputa a las empresas transnacionales, pero que tuvo su coronamiento con el Plan BEPS.

A criterio de Contreras, dentro de los comportamientos de planificación fiscal agresiva, estas son, *tax shelters* (paraísos fiscales) y *tax schemes* (esquemas fiscales) fueron prácticas que se desarrollaron en algunos países como Estados Unidos de forma cuantitativamente muy relevante desde la segunda mitad de la década de los 90<sup>67</sup>.

En el año 2006, en la Declaración de Seúl, a título meramente ilustrativo, quedó en evidencia la preocupación de los participantes acerca del crecimiento de las denominadas “mecanismos inaceptables de mitigación de la obligación tributaria”<sup>68</sup> y particularmente, la necesidad de clarificar su ausencia resultó en un grupo de trabajo para la elaboración del “Estudio sobre el papel de los intermediarios fiscales”, para que identificasen aquellas áreas o conductas que más preocupaban a las Administraciones Tributarias, entre las cuales se citaron las siguientes: *i*) una planificación que implique adoptar una posición fiscal que posee fundamento o defensa (formalmente legal) pero que tiene consecuencias imprevistas y no deseadas sobre la recaudación tributaria; y *ii*) una planificación que implique adoptar una posición fiscal favorable para el contribuyente sin revelar abiertamente a la Administración Tributaria la existencia de un

---

<sup>67</sup> Contreras G., Carlos, *Planificación Fiscal. Principios, metodología y aplicaciones*, (Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2016), 35.

<sup>68</sup> *Unacceptable tax minimisation arrangements*.

**Jonás E. Aponte A.**

cierto grado de incertidumbre sobre si ciertos aspectos significativos de la declaración tributaria resultan conformes a la ley o no<sup>69</sup>.

Ahora bien, este intento de categorización de la noción de planificación fiscal agresiva se reproduce en otros documentos de la OCDE como el “*Framework for a Voluntary Code of Conduct for Banks and Revenue Bodies*”, y se emplea intensivamente a partir de 2008 en otros informes relacionados con el Proyecto BEPS y, muy en particular, en el marco de la Acción 12 del Plan BEPS, sin que nos conste mayor desarrollo conceptual de esta noción tan central en el marco de los principales trabajos de fiscalidad internacional posteriores a 2008. De hecho, el informe de la OCDE titulado “*Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced relationship to co-operative compliance*” (2013) no profundiza en la delimitación del concepto de planificación fiscal agresiva, si bien desarrolla varias ideas relacionadas con el estándar de cumplimiento de acuerdo con el espíritu de la norma en el ámbito de los programas de cumplimiento cooperativo<sup>70</sup>.

Pero... ¿Qué es la planificación fiscal agresiva?

Antes de responder esta interrogante es propicio señalar que las estrategias que ordinariamente son empleadas para reducir el impacto sobre la utilidad del pago son: a) diferimiento de la imposición a través del empleo de la inversión en planes de pensiones o en instrumentos financieros que generan plusvalías latentes o a través de figuras fiduciarias (*trust*); b) cambios temporales en la realización del hecho imponible (*retiming*), ligados a una expectativa de cambio de la normativa fiscal; c) arbitraje entre operaciones con distinto tratamiento fiscal. Esta estrategia tiene dos modalidades: la realización de operaciones calificadas como no sujetas o como exentas respecto a determinado impuesto y las organización de determinada actividad bajo la forma de operaciones sujetas a un impuesto pero gravadas con tipos impositivos menores por razón de su calificación; y d) arbitraje entre impuestos distintos y/o tipos de gravamen

---

<sup>69</sup> Calderón C., José Manuel y Quintas S., Alberto, «Una aproximación al concepto de Planificación Fiscal Agresiva», *Revista Análisis Tributario*, n.º 337, (Lima, AELE SAC, 2016): 19.

<sup>70</sup> Calderón y Quintas, «Una aproximación al concepto...», 19.

**Jonás E. Aponte A.**

diferentes. Ejemplo: un profesional constituye una sociedad desde la que desarrolla su actividad a los fines de poder disfrutar de las partidas de gastos deducibles<sup>71</sup>.

Para Calderón y Quintas existe cierto consenso al considerar a la planificación fiscal agresiva basada en el arbitraje fiscal internacional (*double dipping*, dobles deducciones, doble aprovechamiento de pérdidas, utilización de entidades e instrumentos híbridos, etc.), pero, como regla general, no son ilegales ni encajan en el concepto de evasión fiscal y no pueden combatirse normalmente a través de la utilización de cláusulas generales anti-abuso (GAAR)<sup>72</sup> o por medio “de la interpretación finalista de las normas, sino que requieren una acción normativa específica, que en muchos casos debe realizarse a escala global a través de mecanismos de coordinación fiscal internacional como los que está tratando de desarrollar la OCDE, el G20 o la UE, entre otros”<sup>73</sup>.

La Comisión Europea incluso antes de la publicación del Plan BEPS habría señalado que la planificación fiscal agresiva supone: “aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria, y puede adoptar diversas formas. Entre sus consecuencias, cabe señalar las deducciones dobles (por ejemplo, se deduce la misma pérdida tanto en el Estado que da origen como en el de la residencia) y la doble no imposición (por ejemplo, la renta que no se grava en el Estado de origen está exenta en el Estado de la residencia)”<sup>74</sup>.

No obstante los esfuerzos por definir aquellas conductas que no podían catalogarse como meras elusiones o como parte de la economía de opción, la OCDE recientemente popularizó el término de planificación fiscal agresiva advirtiendo en el Plan BEPS que la globalización ha dado como resultado un cambio de paradigma empresarial, basados en organizaciones de gestión matricial, centralizando varias funciones a nivel regional o global. El internet y los productos globales juegan un papel

---

<sup>71</sup> Calderón y Quintas, «Una aproximación al concepto...», 24.

<sup>72</sup> *General Anti-avoidance rule* por sus siglas en ingles.

<sup>73</sup> Calderón y Quintas, «Una aproximación al concepto...»,19.

<sup>74</sup> Recomendación de la Comisión Europea de 6.12.2012 sobre la planificación fiscal agresiva, Bruselas, 6.12.2012. C (2012) 8806 final.

**Jonás E. Aponte A.**

transcendental, de tal suerte “que se han exacerbado por la creciente sofisticación de los planificadores de impuestos a la hora de identificar y explotar las oportunidades de arbitraje legal y de explorar los límites de una planificación fiscal aceptable, proporcionando así a las multinacionales más confianza a la hora de adoptar posiciones fiscales más agresivas”<sup>75</sup>.

Para la OCDE estos fenómenos han perjudicado a los gobiernos, los cuales tienen que hacer frente a menores ingresos y a mayores costes de cumplimiento<sup>76</sup>. En efecto, la forma cómo se comportan los actores económicos ha provocado que los gobiernos tuvieran que incrementar sus costos para “combatir” la disminución de ingresos gravables. Ahora bien, para la OCDE pese a que la tributación es un atributo de la soberanía de los países, la interacción de las normas tributarias internas puede provocar lagunas y fricciones, que de no resolverse son las promotoras de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, produciendo una doble exención o una imposición o una imposición inferior a la ordinaria.

La expansión de la economía digital es otro de los desafíos para la fiscalidad internacional, según la OCDE, ello en virtud que al caracterizarse por su intangibilidad, la adopción general de modelos comerciales poliédricos se aprovechan del valor de las externalidades generadas por los servicios gratuitos, y por la dificultad de determinar la jurisdicción bajo la que tiene lugar la creación de valor.

Para Calderón y Quintas el nuevo concepto de planificación fiscal agresiva no pretendería constituir una suerte de “*overriding principle*” de aplicación general, una *soft-law* GAAR<sup>77</sup> ni una regla de constitución o de interpretación teleológica del lenguaje normativo, sino

que su finalidad podría residir en mayor medida en instrumentar un cambio en la forma de entender y configurar el nuevo sistema de fiscalidad internacional de manera que tanto los legisladores, las autoridades fiscales, y los propios obligados tributarios advirtieran el nuevo eje a partir del cual se construirá el nuevo modelo de fiscalidad

---

<sup>75</sup> «Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios», (París: OCDE, 2014), 8.

<sup>76</sup> «Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios», 8.

<sup>77</sup> *General Anti-avoidance rule*.

Jonás E. Aponte A.

desde el plano regulatorio (*soft-law*) internacional y eventualmente nacional. En otras palabras, el concepto de planificación fiscal agresiva no constituye un nuevo ‘concepto legal’ diseñado para prevenir prácticas fiscales abusivas, ni puede ser empleado como una categoría equivalente o sinónima a la de “elusión fiscal ilegítima” (*illegal tax avoidance*)<sup>78</sup>.

El problema de ese concepto no radica tanto en sus propósitos: eliminar las inequidades del sistema tributario actual que producto de la globalización ha generado que algunos países no reciben el gravamen que les corresponde. En tal sentido, se está sembrando la idea relativa a que debemos luchar contra los esquemas fraudulentos y que por tanto, es ese espíritu elusivo el que motoriza la “regulación tributaria”, sea *lege ferenda* o *lege lata*. Es una idea perniciosa porque parece autorizar a las Administraciones tributarias para instrumentar políticas fiscales que recojan el Plan BEPS y luego los contribuyentes tener que ajustar sus conductas a estos instrumentos que no poseen rango de Ley y en muchos casos ni siquiera de reglamento. En el fondo, lejos de intentar modelar las conductas de los sujetos pasivos se convierte en un adminículo empleado para limitar la circulación de capitales y posee un efecto desgarrador para la psique colectiva e individual que progresivamente va aceptando y normalizando esa situación.

La prestigiosa firma de consultoría financiera Price, Waterhouse & Coopers (PWC), citado por Calderón y Quintas, subrayó que algunos de los impactos que está teniendo el Plan BEPS serían los siguientes: “a) modificación del marco regulador nacional e internacional de la fiscalidad internacional; b) utilización del Plan de Acción para fijar los objetivos y estructuras target a inspeccionar en el marco de la planificación de las actividades inspectoras; y c) incertidumbre, inestabilidad y mayores riesgos para las empresas y los intermediarios fiscales que realizan operaciones internacionales”<sup>79</sup>.

### **b. La planificación tributaria agresiva un concepto que genera mucha discrecionalidad**

Para Andrade la inestabilidad y carencia de certeza en las normas tributarias producto de conceptos tan ambiguos e indeterminados en la mayor parte de las BEPS y

---

<sup>78</sup> Calderón y Quintas, «Una aproximación al concepto...», 18.

<sup>79</sup> Calderón y Quintas, «Una aproximación al concepto...», 18.

**Jonás E. Aponte A.**

la idea de adaptar las regulaciones sobre la planificación fiscal agresiva, sin que exista una definición clara de lo que implica este concepto ni su delimitación con los supuestos de economía de opción, dificulta, en demasía, “la posibilidad del particular de prever el resultado de sus actuaciones y delimitar el contenido de sus derechos y obligaciones”<sup>80</sup>.

A renglón seguido, señalaría que los conceptos jurídicos indeterminados, al menos como el de planificación fiscal agresiva, otorgan un alto grado de discrecionalidad a la Administración en sus actuaciones, lo cual pondría de lado implícitamente la vigencia de los principios de legalidad, el de reserva legal certeza y transparencia, por lo cual, acudir a ella, implica el cercenamiento de los derechos a la tutela judicial efectiva<sup>81</sup>.

Adicionalmente, a juicio de Andrade, las medidas BEPS incurren en el uso de presunciones y ficciones, las cuales, si bien son convenientes para las administraciones tributarias al facilitarles sus labores de fiscalización, son susceptibles de imponer costos administrativos para la defensa en el supuesto que dicha presunción resulte desvirtuada, aunque su refutación muchas veces, es prácticamente imposible<sup>82</sup>.

## **VII. PROBLEMAS NO ADVERTIDOS DE LA TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL**

Como parte del Plan BEPS, la OCDE en su Acción 3 relativa a las “Normas para la Transparencia Fiscal Internacional (TIF)” o normas CFC, señaló que el mismo responde al riesgo que contribuyentes erosionen la base imponible en su país de residencia y en algunos casos en otros países, trasladando sus rentas a una entidad residente en una jurisdicción distinta<sup>83</sup>.

---

<sup>80</sup> Andrade, «BEPS, *soft law* y derechos humanos», 148.

<sup>81</sup> Andrade, «BEPS, *soft law* y derechos humanos», 148.

<sup>82</sup> Andrade, «BEPS, *soft law* y derechos humanos», 148.

<sup>83</sup> «Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios», 9.

**Jonás E. Aponte A.**

Los pilares fundamentales sobre esta acción los resumió el Plan de la siguiente forma: *i)* normas para definir a una sociedad extranjera controlada; *ii)* umbrales mínimos y exenciones; *iii)* definición de renta y exenciones; *iv)* normas para calcular la renta; y *v)* normas para atribuir la renta<sup>84</sup>.

La transparencia fiscal no es nueva, el primer país que incorporó en su jurisdicción interna normas CFC fue Estados Unidos en el año 1962, en la Sub-parte F, artículos 951 a 965 del *Internal Revenue Code*. El artículo 951 comienza por definir el carácter subjetivo de la entidad o del sujeto residente y se basa en “la calificación previa de la sociedad como CFC, para de esta manera aplicar directamente el gravamen sobre las rentas pasivas a sus accionistas en relación a una determinada clase de rentas obtenidas por aquélla. En definitiva, el fenómeno que se produce es el de considerar a la entidad extranjera como transparente”<sup>85</sup>

El Informe Final de Acción 3 señala que para que el diseño de reglas CFC sean efectivas, los Estados debiesen contemplar al menos los siguientes aspectos al momento de regular: (i) definición de entidad CFC; (ii) exenciones y umbrales impositivos aplicables a las CFC; (iii) definición de rentas CFC; (iv) cómputo de rentas; (v) atribución de rentas, y; (vi) prevención y eliminación de la doble imposición<sup>86</sup>.

La OCDE indicó que las normas de TFI han sido concebidas como medidas disuasorias; en otras palabras, su objetivo primordial no es recaudar impuestos sobre la renta de la Sociedad Extranjera Controlada (SEC), por el contrario, “buscan disuadir a los contribuyentes de trasladar rentas a sus SEC, protegiendo de este modo la recaudación al garantizar que estos beneficios permanezcan en la base imponible de la matriz o de otras sociedades del grupo (en el caso de aquellos regímenes de TFI que también protegen las bases imponibles de terceros países –‘foreign-to-foreign stripping’-)<sup>87</sup>. Por lo tanto, establece el documento al gravar las rentas de la SEC, las

---

<sup>84</sup> «Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios», 12.

<sup>85</sup> Ossandón Cerda, F., «Normas CFC en Chile: análisis particular del requisito de control de entidades extranjeras del Artículo 41 G de la LIR», *Revista de Estudios Tributarios*, n.º 21, (2019): 17, acceso el 1 de junio de 2020, <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/54040/56840>

<sup>86</sup> Ossandón, «Normas CFC en Chile...», 17.

<sup>87</sup> OCDE, *Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, Acción 3 Informe final 2015*, 13.

**Jonás E. Aponte A.**

normas de TFI provocarán sin duda un incremento en la recaudación y contribuirán a reducir el nivel de rentas trasladadas a las SEC.

Sin embargo, ya hemos señalado *ut supra* que la tributación está tendiendo a la excesiva amplitud de sus conceptos, de sus enunciados y tipos, provocando mayor incertidumbre para los contribuyentes. En efecto, en el aludido documento presentado por la OCDE se recomienda definir de manera amplia el tipo de entidades cubiertas, de forma tal que las normas de TFI puedan ser aplicables no sólo a sociedades sino también a ciertas entidades transparentes y establecimientos permanentes (EPs) en la medida que tales entidades obtengan rentas que susciten riesgos BEPS y tales riesgos no sean abordados de otra forma.

Bajo esta recomendación se esconden peligrosos problemas: *i)* ¿Qué significa definir de forma amplia a las sociedades cubiertas? En principio implica construir una norma que autorice a su aplicador ir llenándola de contenido y dibujar los supuestos de hecho de cara con las situaciones que se vayan planteando. Esa particularidad es susceptible de convertirla en un norma penal en blanco; *ii)* ese concepto amplio puede ser aplicado a entidades transparentes y EPs, pero, principalmente, en la medida que tales entidades obtengan rentas que susciten riesgos BEPS y tales riesgos no sean abordados de otra forma. No entender qué puede suscitar riesgos es totalmente impredecible y al igual que el punto *i)* abre una muy amplia discrecionalidad para que la Administración tributaria interprete dicho término, que *ab initio* ya presupone complicaciones para su limitación.

Otro de los aspectos que revela la introducción de cierta arbitrariedad en las normas es que el documento de la OCDE establece que las sociedades transparentes, como las sociedades de personas *-partnerships-*, no deberían ser tratadas como SEC en la medida que sus rentas ya están sujetas a gravamen regularmente en la jurisdicción de la matriz, salvo que represente “una amenaza para las normas BEPS” y que además no esté gravada en la jurisdicción de la matriz.

Las palabras riesgos y amenazas revelan el principal problema de este nuevo enfoque del derecho tributario, es decir, muy ambiguo, indeterminado y plagado de conceptos que pueden ser maleados al calor de situaciones indeterminadas e

**Jonás E. Aponte A.**

indeterminables. Tal nivel de ambigüedad e inconcreción, como se ha dicho, autoriza al Fisco a establecer limitaciones no dispuestas en la Ley en aras de resguardar un supuesto el interés general, justicia tributaria y el deber de coadyuvar a los gastos públicos, valores y principios que se oyen muy bonitos, pero que sirven para definir una política tributaria basada en métodos científicos y objetivables.

En el mismo orden de ideas, el 18 de marzo de 2015, la Comisión Europea presentó una comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la transparencia fiscal para luchar contra la evasión y la elusión fiscales, señalando lo siguiente:

la planificación fiscal agresiva, los regímenes fiscales perniciosos y el fraude fiscal prosperan, todos ellos, gracias a un entorno complejo y a una falta de cooperación. La lucha contra la evasión y la elusión fiscales exige, por tanto, mayor transparencia a las autoridades tributarias y mayor cooperación entre los gobiernos. Asimismo, las empresas deben asumir la responsabilidad de utilizar prácticas fiscales transparentes y justas<sup>88</sup>.

De igual manera, el 17 de junio la Comisión Europea presentó un Plan de Acción integrado por la Comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo con el título: “Un sistema de imposición justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales”<sup>89</sup>, en él entre otras cosas se indicó lo siguiente:

La actual falta de coordinación existente entre los Estados miembros en materia de fiscalidad de las empresas crea obstáculos para las empresas que operan en el mercado único, ya que se enfrentan a 28 sistemas diferentes de imposición de las sociedades, lo que genera costes considerables para el cumplimiento de las obligaciones fiscales y pesadas cargas administrativas que son perjudiciales para la competitividad europea. Esta situación también permite a las empresas aprovecharse de los desajustes. La intensa competencia por bases imponibles móviles ha creado nuevas oportunidades para los planificadores fiscales agresivos, mientras que otras empresas siguen sometidas a una doble imposición.

La Comisión considera que, además de los progresos de BEPS, son necesarias más medidas que permitan a los Estados miembros proteger sus bases fiscales y a las empresas competir en el mercado interior en condiciones de equidad, garantizando, al

---

<sup>88</sup> Comisión Europea, *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la Transparencia Fiscal para Luchar contra la Evasión y la Elusión Fiscales* (COM/2015/0136 final), 2015. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX%3A52015DC0136>

<sup>89</sup> Comisión Europea, *Comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo con el título: “Un sistema de imposición justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales”* <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/ES/1-2015-302-ES-F1-1.PDF>, 2.

Jonás E. Aponte A.

mismo tiempo, el cumplimiento de los derechos fundamentales, tales como el derecho a la protección de los datos personales<sup>90</sup>.

La necesidad por transparentar todo puede comportar que se genere una violación a los derechos fundamentales, entre ellos a la intimidad personal. La economía digital y el auge de las criptomonedas es susceptible de crear nuevas normas con el objeto de que los contribuyentes identifiquen no sólo sus esquemas, de existir, sino también ganancias, secretos y modelos de negocios<sup>91</sup>.

## VIII. UN NUEVO CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

---

<sup>90</sup> García-Lastra, «La armonización de la base imponible común consolidada...», 27.

<sup>91</sup> El requerimiento realizado por el IRS a la mayor casa de cambio (Coinbase) provocó un gran revuelo, tanto por su negativa de atender al requerimiento de la Hacienda Pública como por sus repercusiones en cuanto a la afectación del derecho a la intimidad de los usuarios involucrados. El 28 de noviembre de 2017, la Corte de California acordó la petición del IRS sobre Coinbase a favor de Coinbase, pero limitó sus pretensiones a determinadas características. En el marco de dicha decisión, subyace una victoria para los usuarios de Coinbase, en la medida que la única información que estarán obligados a transmitir dependerá si los ingresos son equivalentes o superiores a \$20.000 en cualquier tipo de transacción entre los años 2013 a 2015. Ello significa que no todas las personas que comercialicen con criptoactivos son susceptibles de ser fiscalizadas y se invadan ciertos rasgos de su intimidad. Aponte, «Regulación tributaria de las criptomonedas en Venezuela», 73 y ss. A criterio de Porporatto, *mutatis mutandi*, la gestión de gran cantidad de intercambios de información (EOI), la implementación de los nuevos estándares globales a pedido (EOIR) y automático (AEOI), de cuentas financieras (*Common Reporting Standard*, CRS) e incluso la revisión de pares (*peer review process*) del primer estándar y del cumplimiento de reglas de seguridad y confidencialidad para implementar CRS, bajo la supervisión del Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales, ello en el marco de las reglas de Transparencia Fiscal Internacional, puede provocar lesiones a los derechos fundamentales, en especial a la intimidad. A su juicio, si los contribuyentes perciben respeto de sus derechos y garantías, serán más proclives en colaborar con el Fisco, ahorrándose recursos para ambas partes de la relación tributaria. De igual manera, en ningún caso se puede obligar a un Estado a adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o prácticas administrativas, o a las del otro Estado contratante. Tampoco puede la administración, en el ámbito de su discrecionalidad, ordenar algo que puede considerarse excesivo, exorbitante o desmesurado (principio de proporcionalidad); y por último, existe la posibilidad de rehusar una solicitud de información, cuando ésta conlleve la discriminación de un ciudadano del país requerido (principio de no discriminación). En tal sentido, se prohíbe revelar secretos comerciales e industriales, se debe resguardar el secreto profesional de los abogados, se deben proteger los datos de carácter personal y el derecho a no auto inculparse. Cfr. Porporatto, Pablo. «Derechos y garantías de los contribuyentes en relación al intercambio de información de índole tributaria y sus nuevos paradigmas. Parte I», CIAT, acceso el 1 de junio de 2020. [https://www.ciat.org/derechos-y-garantias-de-los-contribuyentes-en-relacion-al-intercambio-de-informacion-de-indole-tributaria-y-sus-nuevos-paradigmas-parte-i/?utm\\_source=WebBlog&utm\\_medium=ActiveCampain&utm\\_campaign=derechos-y-garantias-de-los-contribuyentes-en-relacion-al-intercambio-de-informacion-de-indole-tributaria-y-sus-nuevos-paradigmas-parte-i&utm\\_content=marzo2020](https://www.ciat.org/derechos-y-garantias-de-los-contribuyentes-en-relacion-al-intercambio-de-informacion-de-indole-tributaria-y-sus-nuevos-paradigmas-parte-i/?utm_source=WebBlog&utm_medium=ActiveCampain&utm_campaign=derechos-y-garantias-de-los-contribuyentes-en-relacion-al-intercambio-de-informacion-de-indole-tributaria-y-sus-nuevos-paradigmas-parte-i&utm_content=marzo2020)

**Jonás E. Aponte A.**

La OCDE establece que la expansión de la economía digital también supone desafíos para la fiscalidad internacional, principalmente porque ésta se caracteriza por basarse en activos intangibles, por el uso masivo de datos (especialmente de datos personales), por la adopción general de modelos comerciales poliédricos que aprovechan el valor de las externalidades generadas por los servicios gratuitos, y por la dificultad de determinar la jurisdicción bajo la que tiene lugar la creación de valor<sup>92</sup>.

Tal preocupación reside en que con la entrega transfronteriza de activos inmateriales, como la transmisión de contenido digital o aplicaciones, no entran en el país a través de aduanas y los puede contratar directamente el usuario final sin la intervención de intermediarios nacionales. Así, las directrices sobre comercio electrónico de la OCDE recomiendan que el proveedor registre, recaude y remita el IVA de acuerdo con las normativas de la jurisdicción donde se encuentra el cliente. Esto aumenta la complejidad del proceso de vender en el extranjero, pero fomenta una competencia local leal. No obstante, este registro del IVA es independiente del EP para fines de impuestos directos<sup>93</sup>.

A criterio de Cruz y Sánchez, existen una serie de rentas sobre las que no existe un nexo o criterio para sujetarlas a tributación en un determinado territorio, y que por su volatilidad terminan tributando en territorios de baja o nula imposición, mediante lo que los autores identifica como: “la articulación de estrategias de planificación fiscal agresiva por parte de ciertas empresas y grupos multinacionales que privan de ingresos a las arcas públicas de los Estados<sup>94</sup>”.

Por lo que surge la necesidad de redefinir el concepto de establecimiento permanente. Algunos autores sugieren que no se siga la interpretación literal que ofrecen las Leyes y tratados internacionales y apuestas en su lugar por una definición

---

<sup>92</sup> OCDE, *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, 8.

<sup>93</sup> «Situación Economía Digital», BBVA, acceso el 1 de junio de 2020, 8. <https://www.bbvarsearch.com/publicaciones/situacion-economia-digital-marzo-2016/>

<sup>94</sup> Cruz P., y Sánchez-Archidona Guillermo H., «Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED», acceso el 1 de junio de 2020, [https://www.researchgate.net/publication/326772913\\_ECONOMIA\\_DIGITAL\\_ESTABLECIMIENTO\\_PERMANENTE\\_Y\\_PRESENCIA\\_DIGITAL\\_SIGNIFICATIVA\\_TRAS\\_LAS\\_CONCLUSIONES\\_DEL\\_INFORME\\_DEL\\_GEFED](https://www.researchgate.net/publication/326772913_ECONOMIA_DIGITAL_ESTABLECIMIENTO_PERMANENTE_Y_PRESENCIA_DIGITAL_SIGNIFICATIVA_TRAS_LAS_CONCLUSIONES_DEL_INFORME_DEL_GEFED)

**Jonás E. Aponte A.**

más amplia que agrupe situaciones de temporalidad, vale decir, permanencia de la empresa en el país y la presencia económica significativa.

A criterio de Ugalde, en Chile, si se considera la interpretación asumida en los casos Pirotecnia y Sud Americana, “sería muy difícil reconocer el factor de la presencia económica significativa para determinar la existencia de un establecimiento permanente. El criterio declarado en las citadas sentencias fue formulado atendiendo al texto literal del artículo 5 del Modelo de Convenio, esto es, de acuerdo con el sentido natural de las palabras, con lo que se desatiende, como consecuencia, el sentido que deriva de su contexto”<sup>95</sup>.

La Comisión Europea publicó el 31 de marzo de 2018, en el marco de las medidas para gravar la economía digital en la Unión Europea (UE), presentó una propuesta de Directiva para crear el concepto de establecimiento permanente (EP) digital en el mercado único, basado sobre una presencia digital significativa (EP-PDS)(1).

La definición de EP-PDS presenta dos grandes características: *i*) la creación de un nexo imponible para las empresas digitales, la presencia digital significativa; y *ii*) la adecuación de los principios vigentes para atribuir beneficios a un EP, que reflejen de manera más adecuada la generación de valor de los nuevos modelos de negocios digitalizados.

Los tres indicadores de actividad económica significativa, en un Estado miembro durante un período fiscal, por parte de la entidad y cada una de las empresas asociadas en términos agregados son: *i*) ingresos superiores a los 7.000.000 de euros derivados de la prestación de servicios digitales a usuarios allí localizados; *ii*) más de 100.000 usuarios de servicios digitales allí localizados; o *iii*) más de 3000 contratos entre empresas (B2B), para la provisión de un servicio digital, concluidos por usuarios allí localizados.

---

<sup>95</sup> Faúndez U., Antonio, «El problema del concepto actual de establecimiento permanente en los convenios de doble tributación internacional frente a los nuevos desafíos fiscales en la economía digital», *Revista Chilena de Derecho y Tecnología*, n.º 7, (2018): 168.

**Jonás E. Aponte A.**

Esa presencia digital significativa equivale a la huella digital de un negocio en la jurisdicción del mercado y refleja la dependencia de las empresas digitales de una gran base de usuarios y su contribución en la generación de contenido digital, elementos que conformarán el *value driver* para atribuir beneficios al EP-PDS<sup>96</sup>.

Ahora bien, dicho concepto podría traer consigo ciertos problemas, más precisamente por las evidentes diferencias que subyacen entre el EP-PDS y la tradicional noción de establecimiento permanente regulado en los Tratados para evitar la doble imposición. Para Braccia, si media la presencia de un Tratado entre ambos países “la Directiva sólo se aplicará si dicho convenio incluye disposiciones similares a las del EP-PDS en materia de nexo y atribución de ingresos. Se pretende así evitar cualquier conflicto con los convenios de doble imposición”<sup>97</sup>.

Como corolario de lo anterior, las empresas digitales residentes en terceros países que tengan una EP-PSD en un Estado miembro y además hayan celebrado con él un convenio sobre doble imposición no estarán sujetas a la imposición en la fuente por sus rentas empresarias, porque las normas del convenio de doble imposición aplicable prevalecerán sobre la Directiva.

En consecuencia, es preciso tener en cuenta que para poder aplicar un nuevo concepto de establecimiento permanente, es preciso que medie una reforma legislativa, por cuanto no hacerlo supone como ya habremos dicho *ad nauseam* atentaría contra el Estado de derecho, la legalidad y la certeza jurídica.

---

<sup>96</sup> Braccia, Mariano F., «Establecimiento permanente digital: la propuesta de la Unión Europea, ¿en camino hacia una solución mundial?», acceso el 1 de junio de 2020. <http://thomsonreuterslatam.com/2018/12/establecimiento-permanente-digital-la-propuesta-de-launion-europea-en-camino-hacia-una-solucion-mundial/#FN6>

<sup>97</sup> Braccia, «Establecimiento permanente digital...».

## CONCLUSIONES

**PRIMERO.** La creación de normas jurídicas tributarias se está realizando a través de recomendaciones, planes y doctrinas, las cuales van erosionado lenta pero efectivamente los principios y reglas de la tributación, al punto que si no frenamos este avance más temprano que tarde la certeza y seguridad jurídica habrán perdido su importancia en el marco del Estado de derecho.

**SEGUNDO.** La victimización de las administraciones tributarias es otra de las razones por las cuales se sienten autorizadas a evitar la supuesta evasión de ingresos fiscales, y bajo el amparo de proteger el interés general se aumentan indiscriminadamente sus competencias y por ende ocurre el fenómeno caricaturizado por Weffe como: “administrativización del *ius puniendi* fiscal”<sup>98</sup>.

**TERCERO.** El Plan BEPS es una recomendación. Bajo ningún concepto debe entenderse como norma aplicada dentro de un determinado país, a menos que previamente se introduzcan los lineamientos que ella plantea.

**CUARTO.** La planificación fiscal es un concepto amplio y ambiguo que genera mucha discrecionalidad y está sembrando la idea relativa de luchar contra los esquemas fraudulentos y que por tanto, es ese espíritu elusivo el que motoriza la “regulación tributaria”, sea *lege ferenda* o *lege lata*.

**QUINTO.** La transparencia fiscal tiene límites claros y definidos, en entre ellos en la intimidad personal.

**SEXTO.** Todo ajuste que quiera hacerse al concepto de establecimiento permanente, debe pasar previamente por una reforma legislativa, para que de esa forma, se puedan gravar las rentas y poder garantizar una correcta aplicación de los tratados para evitar la doble imposición y logre conciliarse las dos motivaciones del derecho internacional tributario.

---

<sup>98</sup> Weffe, «Derechos del contribuyente vs...», 18.

## BIBLIOGRAFÍA

- ABACHE C., Serviliano, «Iusmoralismos, seguridad jurídica y libertad individual», *Vitrina Legal*. <http://www.vitrinalegal.com.ve/wp-content/uploads/2019/08/Iusmoralismo-seguridad-juridica-y-libertad-2.pdf>
- ALEXY, Robert, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, (Madrid; Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002).
- ALTAMIRANO, Alejandro, «El ‘Soft law’ y el Derecho Internacional Tributario. ¿Es fuente de Derecho?», *Tratado de Derecho Internacional Tributario, Tomo I* (La Ley: Buenos Aires, 2013).
- AMENGUAL S., Andrés, «¿Norma o Enunciado?», *Vitrina Legal*. <http://www.vitrinalegal.com.ve/wp-content/uploads/2017/08/Norma-o-Enunciado.pdf>
- ANDRADE R., Betty, «BEPS, soft law y derechos humanos», *Revista de Derecho Tributario*, n.º 149, (2016).
- APONTE A., Jonás E, «Las formas en el derecho y los actos administrativos. Una revisión a la luz de la teoría de Santo Tomás de Aquino», *Revista Electrónica de Derecho Administrativo (REDAV)* n.º 15, Centro de Estudios de Derecho Público, Universidad Monteávila, (2019): 81. [http:// redav.com.ve/redav-no-15/](http://redav.com.ve/redav-no-15/)
- APONTE A., Jonás E, «Regulación tributaria de las criptomonedas en Venezuela. Estado del arte», *Transformación digital, modernización e innovación en la administración pública. Con motivo de los 25 años de FUNEDA*, Centro para la Integración y el Derecho Público (CIDEP) y la Fundación Estudios de Derecho Administrativo (FUNEDA) (2019).
- ATENCIO, Gilberto V., «El Plan Beps y su incidencia en las sociedades digitales», *Revista Venezolana de Derecho Tributario*, n.º 155 (2017).

Jonás E. Aponte A.

BBVA, «Situación Economía Digital.  
<https://www.bbvaresearch.com/publicaciones/situacion-economia-digital-marzo-2016/>

BRACCIA, Mariano F., «Establecimiento permanente digital: la propuesta de la Unión Europea, ¿en camino hacia una solución mundial?», acceso el 1 de junio de 2020.  
<http://thomsonreuterslatam.com/2018/12/establecimiento-permanente-digital-la-propuesta-de-launion-europea-en-camino-hacia-una-solucion-mundial/#FN6>

CAAMAÑO A., Miguel A. y Calderón C., José M., «Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 114, (2002).

CALDERÓN C., José Manuel y Quintas S., Alberto, «Una aproximación al concepto de Planificación Fiscal Agresiva», *Revista Análisis Tributario*, n.º 337, (Lima, AELE SAC, 2016).

CARBAJO VASCO, Domingo, «El plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial», Instituto de Estudios Fiscales, *Crónica Tributaria*, n.º 154 (Madrid).

Comisión Europea, *Comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo con el título: “Un sistema de imposición justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales”*  
<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/ES/1-2015-302-ES-F1-1.PDF>

Comisión Europea, *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la Transparencia Fiscal para Luchar contra la Evasión y la Elusión Fiscales* (COM/2015/0136 final), 2015. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX%3A52015DC0136>

Comisión Europea, Recomendación de la Comisión Europea sobre la planificación fiscal agresiva, Bruselas, 6.12.2012. C (2012) 8806 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=DE>

Jonás E. Aponte A.

CONTRERAS G., Carlos, *Planificación Fiscal. Principios, metodología y aplicaciones*, (Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2016).

CRUZ P., y Sánchez-Archidona Guillermo H., «Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED», acceso el 1 de junio de 2020, [https://www.researchgate.net/publication/326772913\\_ECONOMIA\\_DIGITAL\\_ESTABLECIMIENTO\\_PERMANENTE\\_Y\\_PRESENCIA\\_DIGITAL\\_SIGNIFICATIVA\\_TRAS\\_LAS\\_CONCLUSIONES\\_DEL\\_INFORME\\_DEL\\_GEFED](https://www.researchgate.net/publication/326772913_ECONOMIA_DIGITAL_ESTABLECIMIENTO_PERMANENTE_Y_PRESENCIA_DIGITAL_SIGNIFICATIVA_TRAS_LAS_CONCLUSIONES_DEL_INFORME_DEL_GEFED)

DÍAZ RUBIO, Patricia, *El principio de confianza legítima en Derecho Tributario*, (Tesis doctoral: Universidad de Almería, 2012).

DURÁN R., Luis, «Uso del *soft law* en el derecho tributario como manifestación del cambio de paradigma jurídico. Primeras reflexiones para revisar la experiencia peruana», *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, n.º 57, (2014).

FAÚNDEZ U., Antonio, «El problema del concepto actual de establecimiento permanente en los convenios de doble tributación internacional frente a los nuevos desafíos fiscales en la economía digital», *Revista Chilena de Derecho y Tecnología*, n.º 7, (2018).

FERRAJOLI, Luigi, *Principia Iuris. Teoría del derecho y de la democracia*, «Traducción de Perfecto Andrés Ibáñez, Carlos Bayón, Marina Gascón, Luis Prieto Sanchís y Alfonso Ruiz Miguel», (Madrid: Editorial Trotta, 2011).

GARCÍA-LASTRA, Carmen B., «La armonización de la base imponible común consolidada del Impuesto sobre Sociedades y su incidencia en el sistema tributario español» (Tesis doctoral: Universidad Complutense de Madrid, 2016).

GARCIA-GASSUL, Gerard, «El Plan BEPS», *Vitrina Legal*. <http://www.vitrinalegal.com.ve/wp-content/uploads/2017/08/El-Plan-Beps.pdf>

GUASTINI, Riccardo, *Teoría Analítica del Derecho*, (Lima: Zela Grupo Editorial, 2017).

**Jonás E. Aponte A.**

JIMÉNEZ-VALLADOLID L., Domingo J., «Doble (no) imposición e híbridos financieros: tendencias internacionales y reforma del Impuesto sobre Sociedades», *Encuentro de derecho financiero y tributario La reforma del sistema tributario español*, 3.a edición, (Madrid, *Instituto de Estudios Fiscales*, 2015).

KORODY TAGLIAFERRO, Juan E. «La tributación del comercio electrónico frente a los nuevos estándares de la fiscalidad internacional» (XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario: Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2015).

NOVOA M., Eduardo, *El Derecho Como Obstáculo al Cambio Social* (México: Siglo Veintiuno Editores, 1981).

NIETO, Alejandro y Gordillo, Agustín, *Las limitaciones del conocimiento jurídico* (Madrid: Editorial Trotta, 2003).

MAZUELOS, Ángeles, «Soft law: Mucho ruido y pocas nueces», *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, n.8, (2004); 3.  
<http://www.reei.org/index.php/revista/num8/articulos/soft-law-mucho-ruido-pocas-nueces>

MIR PUIGPELAT, ORIOL, *Globalización, Estado y Derecho. Las Transformaciones recientes del Derecho Administrativo* (Madrid: Thomson-Civitas, 2004).

MOSQUER V., Irma, «What does the PPT say about Global Tax Governance? », *Kluwer International Tax Blog*, acceso el 30 de junio de 2020, [http://kluwertaxblog.com/2019/07/26/what-does-the-ppt-say-about-global-tax-governance/?doing\\_wp\\_cron=1591535023.6616959571838378906250](http://kluwertaxblog.com/2019/07/26/what-does-the-ppt-say-about-global-tax-governance/?doing_wp_cron=1591535023.6616959571838378906250)

OCDE, «10 Preguntas sobre BEPS», acceso el 01 de junio de 2020, <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntassobre-beps.pdf>.

OCDE, «Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces Acción 3 – Informe final 2015», (Paris: OCDE, 2015).

OCDE, *Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, Acción 3 Informe final 2015*.

**Jonás E. Aponte A.**

OSSANDÓN CERDA, F., «Normas CFC en Chile: análisis particular del requisito de control de entidades extranjeras del Artículo 41 G de la LIR», *Revista de Estudios Tributarios*, n.º 21, (2019): 17, acceso el 1 de junio de 2020, <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/54040/56840>

POLANCO, Gonzalo, «Expertos tributarios analizan el nuevo escenario global de la iniciativa BEPS», Centro de Estudios Tributarios. [http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com\\_content&view=article&id=2105:expertos-tributarios-analizan-el-nuevo-escenario-global-de-la-iniciativa-beps&catid=190:nd67-octubre-2016-&Itemid=281](http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=2105:expertos-tributarios-analizan-el-nuevo-escenario-global-de-la-iniciativa-beps&catid=190:nd67-octubre-2016-&Itemid=281)

PORPORATTO, Pablo. «Derechos y garantías de los contribuyentes en relación al intercambio de información de índole tributaria y sus nuevos paradigmas. Parte I», CIAT, acceso el 1 de junio de 2020. [https://www.ciat.org/derechos-y-garantias-de-los-contribuyentes-en-relacion-al-intercambio-de-informacion-de-indole-tributaria-y-sus-nuevos-paradigmas-parte-i/?utm\\_source=WebBlog&utm\\_medium=ActiveCampain&utm\\_campaign=derechos-y-garantias-de-los-contribuyentes-en-relacion-al-intercambio-de-informacion-de-indole-tributaria-y-sus-nuevos-paradigmas-parte-i&utm\\_content=marzo2020](https://www.ciat.org/derechos-y-garantias-de-los-contribuyentes-en-relacion-al-intercambio-de-informacion-de-indole-tributaria-y-sus-nuevos-paradigmas-parte-i/?utm_source=WebBlog&utm_medium=ActiveCampain&utm_campaign=derechos-y-garantias-de-los-contribuyentes-en-relacion-al-intercambio-de-informacion-de-indole-tributaria-y-sus-nuevos-paradigmas-parte-i&utm_content=marzo2020)

SANZ S. José F., «Los costes de la imposición: un sistema fiscal eficiente para una economía en crecimiento, trabajo colectivo: Una Reforma Fiscal para el crecimiento y el empleo», Fundación para el análisis y los estudios sociales, acceso el 01 de mayo de 2016, 22. [http://www.fundacionfaes.org/file\\_upload/news/pdfs/20130702133516.pdf](http://www.fundacionfaes.org/file_upload/news/pdfs/20130702133516.pdf)

SERRANO A., Fernando, «El programa BEPS: la OCDE contra la erosión de bases imponibles y la traslación de beneficios en el marco internacional», *Fiscalidad en tiempos de crisis*, (Madrid: Thomson Reuters Aranzadi, 2014).

SII, «Catálogo de esquemas tributarios 2016», Servicio de Impuestos Internos (SII), acceso el 30 de junio de 2020, [http://www.sii.cl/destacados/catalogo\\_esquemas/index.html](http://www.sii.cl/destacados/catalogo_esquemas/index.html)

**Jonás E. Aponte A.**

SUPIOT, Alain, *El Espíritu de Filadelfia, La Justicia social frente al Mercado Total* (Barcelona: Editorial Península, 2011).

VEGA G., Alberto, *El soft law en la fiscalidad internacional* (Tesis doctoral: Universitat Pompeu Fabra, 2014).

VILLABELA A., Carlos M., «Constitución y Democracia en el Nuevo Constitucionalismo Latinoamericano», *Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla*, n.º 25, (2010).

WEFFE H., Carlos E., «La defraudación tributaria y las nuevas formas de ilícitos tributarios», acceso el 30 de junio de 2020, 8. [http://www.vitrinallegal.com.ve/wp-content/uploads/2018/07/C.Weffe\\_.La-Defraudación.pdf](http://www.vitrinallegal.com.ve/wp-content/uploads/2018/07/C.Weffe_.La-Defraudación.pdf)

WEFFE H., Carlos E. «Derechos del contribuyente vs. expansión sancionadora. Una aproximación garantista al Derecho Tributario Sancionador post-BEPS» (Derechos de los contribuyentes: Academia Mexicana de Derecho Fiscal, 2019).

World Economic Forum, Centre for the New Economy and Society, «*The Future of Jobs Report 2018*». [http://www3.weforum.org/docs/WEF\\_Future\\_of\\_Jobs\\_2018.pdf](http://www3.weforum.org/docs/WEF_Future_of_Jobs_2018.pdf)

ZAGREBELSKY, Gustavo, *El Derecho Dúctil* (Madrid: Editorial Trotta, 2008).

ZAGREBELSKY, Gustavo y Martini, Carlo María, *La exigencia de justicia* (Madrid: Editorial Trotta, 2006).