

# Notas sobre el intercambio de información con fines fiscales en Venezuela

Serviliano ABACHE CARVAJAL\*

**Resumen:** El trabajo analiza algunos aspectos del marco normativo del intercambio de información con fines fiscales en Venezuela, sus objetivos, fuente, modalidad, alcance y límites establecidos en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por el país, así como en la propia Constitución, para finalizar con unas consideraciones sobre su relación con el régimen vigente de transparencia fiscal internacional (reglas CFC).

**Palabras clave:** Renta mundial, renta territorial, intercambio de información, convenios para evitar la doble imposición, acuerdos de intercambio de información fiscal, paraísos fiscales, jurisdicciones no cooperantes, transparencia fiscal internacional, reglas CFC.

---

\* Coordinador de la Especialización en Derecho Tributario (EDT) de la Universidad Central de Venezuela (UCV) y Fundador-Director del Anuario de la EDT-UCV. Socio del Despacho de Abogados Miembro de Baker McKenzie.

**Abstract:** *This paper analyzes certain aspects of the legal provisions regarding the exchange of information for tax purposes in Venezuela, its objectives, source, type, scope, and limits provided in the double taxation treaties signed by the country, as well as the ones established in the Constitution, to finish with a few commentaries on the connection of exchange of information to the international tax transparency (CFC) rules in force.*

**Keywords:** *Worldwide income, territorial income, exchange of information, double taxation treaties, tax information exchange agreements, tax havens, non-cooperative jurisdictions, international tax transparency, CFC rules.*

## **Sumario:**

I. RENTA MUNDIAL Y/O RENTA TERRITORIAL. II. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN CON FINES FISCALES EN VENEZUELA Y CDIs. 1. *Objetivos, fuente, modalidad y alcance del intercambio de información en Venezuela, y la confidencialidad de los datos obtenidos y su prueba.* 2. *Límites al intercambio de información en los CDIs suscritos por Venezuela y en la Constitución.* 3. *Países con los que Venezuela ha suscrito CDIs.* III. CDIs, AIITs Y PARAÍSOS FISCALES, JURISDICCIÓN DE BAJA IMPOSICIÓN O JURISDICCIÓN NO COOPERANTES A LA LUZ DEL RÉGIMEN VENEZOLANO DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL.

## **I. RENTA MUNDIAL Y/O RENTA TERRITORIAL**

Es más que reconocido que en la imposición directa y, dentro de ésta, en el impuesto sobre la renta (ISLR), existen dos grandes sistemas de tributación: (i) renta territorial o principio de fuente territorial, que sigue criterios objetivos de vinculación, y (ii) renta mundial o principio del domicilio o

residencia y el principio de nacionalidad, que se acoge a criterios subjetivos<sup>1</sup>.

Estos sistemas, como es sabido, se aplican en forma conjunta en muchos países. De una parte, el sistema de renta territorial, mediante el cual se gravan las rentas de fuente nacional o doméstica obtenidas por residentes o no residentes en el país (criterio objetivo), el cual viene a ser complementado, de manera simultánea, mediante el sistema de renta mundial para gravar las rentas de fuente extranjera producidas por residentes o nacionales del país del que se trate (criterio subjetivo)<sup>2</sup>.

Éste último es, precisamente, el caso de Venezuela. Desde la primera Ley de Impuesto sobre la Renta (LISR), que data al año 1942<sup>3</sup> y gravaba tanto a las personas naturales como a las morales o jurídicas en sentido estricto, Venezuela acogió el sistema de renta territorial —con algunas excepciones<sup>4</sup>—, hasta que en el año 1999, luego de una reforma integral de la legislación del ISLR<sup>5</sup>, el régimen fiscal venezolano adicionalmente acogió, junto con el sistema territorial, el correspondiente a renta mundial para gravar los enriquecimientos o rendimientos de fuente extranjera, producidos y obtenidos por residentes o domiciliados en el país.

---

<sup>1</sup> Cf. EVANS MÁRQUEZ, Ronald, *Régimen jurídico de la doble tributación internacional*, McGraw-Hill, Caracas, 1999, p. 6.

<sup>2</sup> Cf. *Ibid.*, p. 8.

<sup>3</sup> Gaceta Oficial N° 20.851, 17 de julio de 1942.

<sup>4</sup> Sobre estas excepciones, *vid.* CARMONA BORJAS, Juan Cristóbal, «Principios de la renta mundial y de la renta territorial», en DE VALERA, Irene (Organizadora), *Comentarios a la Ley de Impuesto sobre la Renta*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales - Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2000, p. 23-29; y CARMONA BORJAS, Juan Cristóbal, «Factores de conexión en la legislación venezolana en materia de impuesto sobre la renta», en SOL GIL, Jesús (Coord.), *60 años de imposición a la renta en Venezuela. Evolución histórica y estudios de la legislación actual*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2003, p. 163-167.

<sup>5</sup> Gaceta Oficial N° 5.390 Extraordinario, 22 de octubre de 1999.

Dicha regulación se encuentra actualmente disciplinada en el artículo 1 de la LISLR de 2015<sup>6</sup>, de acuerdo con el cual:

«Artículo 1. Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.// Salvo disposición en contrario del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en la República Bolivariana de Venezuela, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de ingresos esté situada dentro del país o fuera de él. Las personas naturales o jurídicas no residentes o no domiciliadas en la República Bolivariana de Venezuela estarán sujetas al impuesto establecido en el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, siempre que la fuente o la causa de sus enriquecimientos esté u ocurra dentro del país, aun cuando no tengan establecimiento permanente o base fija en la República Bolivariana de Venezuela. Las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija»<sup>7</sup>.

Es por lo anterior que, acertadamente se ha sostenido que el sistema de ISLR venezolano comprende tres ámbitos fundamentales: (i) el enriquecimiento neto operativo del contribuyente por sus *actividades territoriales*, que se determina imputándole a los ingresos brutos territoriales los costos y a la renta bruta resultante deduciéndole los gastos incurridos en el país durante el ejercicio fiscal; (ii) los *ajustes por inflación* de los

---

<sup>6</sup> Gaceta Oficial N° 6.210 Extraordinario, 30 de diciembre de 2015.

<sup>7</sup> Para un estudio detallado sobre los sistemas de renta territorial y renta mundial en Venezuela, *vid.* PAREDES, Carlos Enrique, *El principio de territorialidad y el sistema de renta mundial en in totum la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana*, Andersen Legal, Caracas, 2002, *in totum*.

activos y pasivos no monetarios del contribuyente, su patrimonio inicial y las fluctuaciones (incrementos o decrementos) del patrimonio inicial durante el ejercicio, distintas a las ganancias y pérdidas, que en definitiva aumentará o disminuirá el enriquecimiento neto operativo indicado en el particular<sup>8</sup>; y (iii) el enriquecimiento neto operativo del contribuyente por sus *actividades extraterritoriales*, el cual se determina sustrayéndole a los ingresos brutos extraterritoriales los costos y deducciones incurridos fuera del país en la obtención de dicho enriquecimiento, aprovechables durante el respectivo ejercicio fiscal. A la cuota resultante luego de seguir el procedimiento determinativo anteriormente indicado, se aplicarán las *rebajas de impuesto* correspondientes y el *impuesto sobre la renta pagado en el exterior* por el

---

<sup>8</sup> Así lo establece el artículo 176 de la LISLR: «A los solos efectos tributarios, los contribuyentes a que se refiere el artículo 173 del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, una vez realizado el ajuste inicial, deberán reajustar al cierre de cada ejercicio gravable, sus activos y pasivos no monetarios, el patrimonio al inicio del ejercicio y los aumentos y disminuciones del patrimonio durante el ejercicio, distintos de las ganancias o las pérdidas, conforme al procedimiento que a continuación se señala. El mayor o menor valor que se genere al actualizar los activos y pasivos no monetarios, el patrimonio al inicio del ejercicio y los aumentos y disminuciones del patrimonio durante el ejercicio, distintos de las ganancias o las pérdidas, serán acumulados, en una cuenta de conciliación fiscal que se denominará Reajustes por Inflación y que se tomará en consideración para la determinación de la renta gravable, con excepción de las empresas en etapa preoperativa, para las cuales el reajuste por inflación sólo se tomará en consideración para la determinación de la renta gravable en el período siguiente a aquel en que se incorporaron en el sistema de ajustes por inflación de conformidad con lo establecido en el artículo 174 del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.// A partir de la vigencia del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, aquellos contribuyentes que efectuaron el reajuste regular bajo la vigencia de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999, se ajustarán a lo previsto en este Capítulo».

contribuyente, siempre que el mismo no exceda la tarifa máxima venezolana del treinta y cuatro por cien (34%)<sup>9</sup>.

El acogimiento en el año 1999 del sistema de renta mundial por parte de la LISLR venezolana, sin duda reflejó un cambio importante en la concepción misma del país, típicamente considerado en la lista de importadores de capital. Aun cuando Venezuela sigue caracterizándose como un país importador, lo cierto es que en un intento de ajustarse al proceso de globalización mundial de la economía e integración comercial de los países, el régimen tributario venezolano introdujo esta modificación que, en atención a su finalidad, debe consultar y tener en cuenta efectivamente el principio (y *derecho*<sup>10</sup>) de capacidad contributiva, establecido en el artículo 316<sup>11</sup> de la Constitución venezolana<sup>12</sup>, dado que capta la totalidad de los enriquecimientos

<sup>9</sup> Cf. ROCHE, Emilio J., «Transparencia fiscal internacional», en SOL GIL, Jesús (Coord.), *60 años de imposición a la renta en Venezuela. Evolución histórica y estudios de la legislación actual*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2003, p. 670.

<sup>10</sup> Derecho N° 14 de la *Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)*: «Derecho a la igualdad tributaria y a la tributación de acuerdo con la capacidad contributiva individual. En función de ello, el contribuyente tiene derecho a ser gravado por actos, hechos o circunstancias que sean indicativos de riqueza real, efectiva y actual (exclusión de los tributos que gravan capacidad económica ficticia) y a que la cuantificación tenga en cuenta la capacidad singular manifestada por cada contribuyente». Consultada en: [http://iladt.org/FrontEnd/docs/Carta\\_Derechos\\_Contribuyente\\_ILADT\\_aprobada\\_y\\_Presentacion.pdf](http://iladt.org/FrontEnd/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf).

<sup>11</sup> Artículo 316 de la Constitución: «El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos».

<sup>12</sup> Gaceta Oficial N° 36.860, 30 de diciembre de 1999, reimprese con algunas «correcciones» en Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario, 24 de marzo de 2000. Su primera enmienda, así como el texto íntegro de la Constitución, fueron publicados en Gaceta Oficial N° 5.908 Extraordinario, 19 de febrero de 2009.

del contribuyente (territoriales y extraterritoriales), indistintamente de la ubicación de su fuente<sup>13</sup>.

## II. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN CON FINES FISCALES EN VENEZUELA Y CDIs

Los modelos de convenios para evitar la doble imposición (Modelos CDIs) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y de la Organización de las Naciones Unidas<sup>14</sup> (ONU) disciplinan, en su artículo 26<sup>15</sup>, el *intercambio de información con fines fiscales*<sup>16</sup> entre los Estados contratantes, esto es, «la comunicación de datos con trascendencia

---

<sup>13</sup> Cf. EVANS MÁRQUEZ, Ronald, *Régimen ... cit.*, p. 12.

<sup>14</sup> Para análisis detenidos sobre las características particulares del Modelo ONU, *vid.* BINDER, Anna y WÖHRER, Viktoria (Eds.), *Special Features of the UN Model Convention*, Linde Verlag, Series on International Tax Law vol. 117, Viena, 2019, *in totum*.

<sup>15</sup> Debe notarse que el artículo 26 del Modelo ONU, desde su actualización de 2011, en esencia reproduce el artículo 26 del Modelo OCDE, aun cuando persisten dos diferencias (i) el artículo 26.1 del Modelo ONU hace referencia a que el intercambio informativo debe tener lugar particularmente a fines de prevenir la elusión o la evasión tributaria, y (ii) el Modelo ONU tiene una disposición (artículo 26.6) inexistente en el Modelo OCDE, de acuerdo con la cual a través de consultas, las autoridades competentes desarrollarán métodos y técnicas apropiadas en relación con los asuntos sobre los cuales se ejecutará el intercambio de información. Cf. LANG, Michael, *Introducción al Derecho de los convenios para evitar la doble imposición*, Editorial Temis - IBFD, Bogotá, 2014, p. 201-202.

<sup>16</sup> Consideraciones bastante cercanas a las que en la actualidad se discuten sobre la erosión de base y el traslado de beneficios, en general, y con relación al intercambio de información con fines fiscales, en particular, fueron adoptadas y publicadas —hace exactamente 100 años— en el conocido *Report and Resolutions on Double Taxation and Tax Evasion* de 1925, preparado por la Liga de las Naciones, en el que se abordaron distintas medidas para luchar contra la evasión fiscal. Al respecto, *vid.* JOGARAJAN, Sunita, «Chapter 9. The Drafting of the 1925 League of Nations Resolutions on Tax Evasion», *Studies in the History of Tax Law*, vol. 7, Hart Publishing, Cambridge, 2015, p. 253-292. Consultado en: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=5147132](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=5147132).

tributaria llevada a cabo por un Estado a favor de otro, como consecuencia de un tratado internacional (acuerdo de intercambio de información o Convenio de Doble Imposición con cláusula de intercambio). La información aportada se refiere a no residentes (normalmente residentes en el país que requiere la información)»<sup>17</sup>.

El intercambio informativo no sólo se pudiera ejecutar de cara a la aplicación del CDI, sino también cuando fuere pertinente para la gestión de tributos internos, de cualquier nivel político-territorial, aunque dicho impuesto no esté expresamente comprendido en el convenio, siempre y cuando, claro está, el tributo en cuestión no suponga una imposición contraria al CDI<sup>18</sup>. Tal amplitud en el intercambio es lo que se conoce como la «cláusula mayor de información»<sup>19</sup> (*major information clause*), por oposición a la «cláusula menor de información»

---

<sup>17</sup> GARCÍA NOVOA, César, «Un nuevo paradigma de la lucha contra la elusión fiscal internacional. Paraísos fiscales, jurisdicciones no cooperativas e intercambio de información», *Revista de Derecho Tributario*, N° 143, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2014, p. 51. Más recientemente, en su tesis doctoral sobre el tema, QUIRÓS ha considerado que: «el intercambio de información internacional relevante a los efectos tributarios es “una modalidad de asistencia tributaria internacional, practicada por las administraciones de los Estados mediante el suministro de datos para la correcta determinación y recaudación de los tributos dentro de sus respectivos territorios, o, en su caso, que les permite obtener información de los contribuyentes sujetos a su soberanía tributaria, relevante a efectos de lograr el cumplimiento de su normativa tributaria y en observancia y salvaguarda de los derechos de estos”.// Dejamos constancia que una definición actualizada de intercambio internacional de información tributaria, necesariamente, ha de tomar en cuenta que esta práctica, conforme las tendencias modernas, ya no solo depende de un requerimiento previo, y quizás en el futuro, sea mucho más correcto denominarle “provisión”, “suministro” o “remisión” de información, más que “intercambio”(cursivas del texto)». QUIRÓS ORTIZ DE MEJÍA, Carol Angélica, *La asistencia mutua internacional y el secreto bancario*, Thomson Reuters - Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, p. 42

<sup>18</sup> Al respecto, *vid.* FALCÓN Y TELLA, Ramón y PULIDO GUERRA, Elvira, *Derecho fiscal internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2010, p. 197-198.

<sup>19</sup> Cf. LANG, Michael, *op. cit.*, p. 201.

(*minor information clause*), mediante la cual se limita el intercambio únicamente a la información necesaria para la ejecución del CDI y, en consecuencia, la información relativa a obligaciones tributarias domésticas no pudiera ser objeto de intercambio<sup>20</sup>.

Y es precisamente a través de la aplicación de los CDIs firmados por Venezuela con los distintos Estados que más adelante se indicarán (salvo en el caso de Suiza, cuyo tratado carece de cláusula de intercambio), que se concretaría el intercambio de información fiscal en el país<sup>21</sup>, tras el ideal que las fiscalizaciones internacionales se lleven a cabo en condiciones equiparables a las fiscalizaciones internas<sup>22</sup>.

### **1. *Objetivos, fuente, modalidad y alcance del intercambio de información en Venezuela, y la confidencialidad de los datos obtenidos y su prueba***

Se ha considerado<sup>23</sup> que el intercambio de información fiscal persigue alcanzar, como mínimo, cinco objetivos, concretamente: (i) evitar o perseguir la evasión y fraude fiscal; (ii) perseguir el cumplimiento del deber de contribuir; (iii) lograr el principio de igualdad entre los contribuyentes residentes y no residentes; (iv) luchar contra las actividades delictivas que vayan más allá de la evasión y fraude fiscal, como lo serían el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo; y en línea con el *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (plan BEPS)<sup>24</sup>, (v) luchar contra la denominada planificación fiscal

---

<sup>20</sup> Cf. *Ibid.*, p. 202.

<sup>21</sup> Y decimos que «se concretaría» porque, como es sabido, en la actualidad se desconoce el alcance y estatus real del intercambio de información entre Venezuela y los Estados con los que ha suscrito CDIs.

<sup>22</sup> Cf. PLAZAS VEGA, Mauricio A., «Prólogo», en MALHERBE, Jacques, TELLO, Carol P., y GRAU RUIZ, María Amparo, *La revolución fiscal de 2014. FATCA, BEPS, OVDP*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Serie Monografías Tributarias, Bogotá, 2015, p. 25.

<sup>23</sup> Cf. QUIRÓS ORTIZ DE MEJÍA, Carol Angélica, *op. cit.*, p. 42-62.

<sup>24</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, 2013. Consultado

agresiva, en aras de facilitar el cumplimiento tributario corporativo y la buena gobernanza fiscal.

Como recién se afirmará, la *fuente jurídica* en Venezuela para llevar a cabo intercambios bilaterales de información tributaria son los propios CDIs que ha ratificado. Sus disposiciones sobre el intercambio de información consisten, en sintonía con el artículo 26 de los modelos seguidos en el país a estos fines (principalmente ONU), en habilitar a las autoridades competentes a *solicitar* (intercambio previo requerimiento o *exchange of information on request*<sup>25</sup>) información «*previsiblemente*

---

en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>. Como es sabido, este plan propuso 15 acciones para luchar contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios —a la vez que estableció los plazos de ejecución de estas acciones, y los recursos y la metodología de ejecución de las mismas—, cuales son: **Acción 1.** Abordar los retos de la economía digital para la imposición; **Acción 2.** Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos; **Acción 3.** Refuerzo de la normativa sobre CFC; **Acción 4.** Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros; **Acción 5.** Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia; **Acción 6.** Impedir la utilización abusiva de convenio; **Acción 7.** Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP); **Acciones 8, 9, 10.** Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor (**Acción 8** - Intangibles; **Acción 9** - Riesgos y Capital; **Acción 10** - Otras transacciones de alto riesgo); **Acción 11.** Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella; **Acción 12.** Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva; **Acción 13.** Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia; **Acción 14.** Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias; y **Acción 15.** Desarrollar un instrumento multilateral.

<sup>25</sup> Modalidad de intercambio de información que es explicada por SÁNCHEZ PINO así: «cuando una Administración tributaria inspecciona o comprueba a un obligado tributario y no tiene datos suficientes de alguna actividad o cualquier otra circunstancia con incidencia tributaria que se desarrolle en otro Estado miembro, podrá dirigirse a este fin de que le facilite los datos, informes o antecedentes que permitan la

*pertinente*»<sup>26</sup>, «*previsiblemente relevante*» o *foreseeably relevant* (estándar de pertinencia previsible)<sup>27</sup> y, en la gran mayoría de los CDIs venezolanos (30/33), estrictamente «*necesaria*» para *aplicar* dichos tratados, así como para el cumplimiento de la legislación interna («*cláusula mayor de información*»)<sup>28</sup>.

---

correcta liquidación de los impuestos. El objeto del requerimiento ha de ser información específica, por lo que no son admisibles en virtud de la directiva solicitudes genéricas en relación con un sector de contribuyentes o con un grupo de inversiones (esto es, lo que se suele denominar actuaciones de *pesca* o de *peinado*)» (cursivas del texto). SÁNCHEZ PINO, Antonio José, «El intercambio de información tributaria en la Unión Europea», en MASBERNAT, Patricio (Coord.), *Problemas actuales de Derecho tributario comparado*, Editorial Librotecnia, Santiago de Chile, 2012, p. 516.

<sup>26</sup> Sólo en los CDIs suscritos por Venezuela con Bielorrusia, Emiratos Árabes Unidos y Turquía.

<sup>27</sup> «Se trata de la regla de pertinencia previsible o *foreseeably relevant*, por medio de la cual se pretende establecer un intercambio de información en materia tributaria tan amplio como sea posible. A partir de este principio, la información se puede utilizar para todo lo que permita la normativa del Estado requerido y éste debe poner en práctica todos los mecanismos internos para recabar la información». GARCÍA NOVOA, César, *Hacia un Derecho tributario global*, Vergara & Asociados - Plural Editores, La Paz (Bolivia), 2016, p. 136. Refiriéndose a esta importante cuestión, que se identifica con el *objeto* del intercambio, y partiendo de que los estándares de «necesidad» y de «previsible pertinencia» de la información tienen como presupuesto determinante la «trascendencia tributaria», en tanto *concepto jurídico indeterminado*, precisa QUIRÓS lo siguiente: «La trascendencia tributaria respecto al intercambio de información existe, por lo tanto, cuando resulta relevante para el Estado requeriente girar una solicitud de información al Estado requerido, a efectos de contar con la información indispensable para determinar el tributo y el alcance de las obligaciones fiscales de un contribuyente determinado». QUIRÓS ORTIZ DE MEJÍA, Carol Angélica, *op. cit.*, p. 81.

<sup>28</sup> Ampliación del alcance del intercambio de información que ha sido comentada, sobre los modelos OCDE y ONU, en los términos siguientes: «El Convenio Modelo tributario de la OCDE sobre la renta y el capital y su compañero el Modelo de Naciones Unidas, han mejorado el ámbito del artículo 26, en relación con el intercambio de información,

Las informaciones recibidas por Venezuela y los Estados con los que ha celebrado dichos CDIs deben mantenerse *reservadas y confidenciales*<sup>29</sup>, en igual forma que los datos obtenidos con base en el Derecho interno venezolano<sup>30</sup> y del otro Estado, y se comunicarán a las autoridades competentes de la gestión (fiscalización, recaudación, etc.) de los impuestos comprendidos en el tratado y de la resolución de los recursos interpuestos contra reparos formulados (incluidos los tribunales).

También debe tenerse en cuenta el aspecto *probatorio* de la información obtenida a través de un intercambio entre Venezuela y el Estado del que se trate. Se ha considerado que los datos e informaciones deben ser valoradas en atención a las

---

extendiéndolo a cualquier información previsiblemente relevante y no solo necesaria, a la información que permita aplicar no solo el convenio, sino también el derecho interno de los estados parte del Tratado y a todos los tributos, no solo a los impuestos sobre la renta y el capital, incluso si la información solicitada no la necesita el Estado requerido para sus propios fines fiscales». MALHERBE, Jacques, TELLO, Carol P., y GRAU RUIZ, María Amparo, *La revolución fiscal de 2014. FATCA, BEPS, OVDP*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Serie Monografías Tributarias, Bogotá, 2015, p. 35.

<sup>29</sup> Al respecto, *vid.* SIBLESZ VISO, Romina, «El secreto tributario y el intercambio de información internacional», en GARCÍA PACHECO, Ingrid (Coordinadora Académica), *Convenios para evitar la doble imposición. Memorias de las XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2015, p. 179-198.

<sup>30</sup> Artículo 136 del Código Orgánico Tributario de 2020 (COT/2020) (Gaceta Oficial N° 6.507 Extraordinario, 29 de enero de 2020): «Las informaciones y documentos que la Administración Tributaria obtenga por cualquier medio tendrán carácter reservado y sólo serán comunicadas a la autoridad judicial o a cualquier otra autoridad en los casos que establezcan las leyes. El uso indebido de la información reservada dará lugar a la aplicación de las sanciones respectivas»; artículo 149 del COT/2020: «Los funcionarios de la Administración Tributaria y las entidades a las que se refieren los numerales 10 y 11 del artículo 131 de este Código estarán obligados a guardar reserva en lo concerniente a las informaciones y datos suministrados por los contribuyentes, responsables y terceros, así como los obtenidos en uso de sus facultades legales, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 137 de este Código».

reglas probatorias de la legislación del Estado que las requiere, de acuerdo con cánones de libre apreciación de la totalidad de las pruebas obtenidas en su conjunto. Ello supone que el contribuyente debe tener, como mínimo, las mismas garantías en una liquidación tributaria en la cual se han incorporado informaciones obtenidas mediante un sistema de intercambio que las que tendría frente a una determinación en la que se haya empleado datos logrados por la Administración tributaria del Estado en el que es residente<sup>31</sup>.

Finalmente, si la información es obtenida ilegalmente en el Estado requerido, la misma se entenderá inadmisible de conformidad con el artículo 49.1<sup>32</sup> de la Constitución, de acuerdo con la teoría del fruto del árbol envenenado (*fruit of the poisonous tree theory*)<sup>33</sup>.

## 2. *Límites al intercambio de información en los CDIs suscritos por Venezuela y en la Constitución*

El primer límite que se regula en los CDIs celebrados por Venezuela consiste en que las autoridades sólo pueden utilizar los informes obtenidos a partir del intercambio para los *fines* indicados, lo que, por argumento *a contrario*, deja ver que cualquier utilización para *fines distintos* a los vinculados con la aplicación del tratado o para lograr el cumplimiento del Derecho venezolano, constituirá un incumplimiento del mismo.

---

<sup>31</sup> Cf. GARCÍA NOVOA, César, *Hacia...* cit., p. 157.

<sup>32</sup> Artículo 49 de la Constitución: «El debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas y, en consecuencia: // 1. La defensa y la asistencia jurídica son derechos inviolables en todo estado y grado de la investigación y del proceso. Toda persona tiene derecho a ser notificada de los cargos por los cuales se le investiga, de acceder a las pruebas y de disponer del tiempo y de los medios adecuados para ejercer su defensa. Serán nulas las pruebas obtenidas mediante violación del debido proceso. Toda persona declarada culpable tiene derecho a recurrir al fallo, con las excepciones establecidas en esta Constitución y la ley».

<sup>33</sup> Cf. GARCÍA NOVOA, César, *Hacia...* cit., p. 157.

Por otro lado, los CDIs venezolanos establecen los tres típicos límites de los modelos OCDE y ONU (artículo 26.3), dirigidos a no obligar a los Estados contratantes a: (i) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante; (ii) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante; observándose la relevancia del *principio de reciprocidad* en ambas limitaciones<sup>34</sup>; y (iii) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público<sup>35</sup>.

Sin embargo, también debe tenerse en cuenta el artículo 26.5 de ambos modelos, cuyo objetivo es garantizar que las limitaciones impuestas por el artículo 26.3 no puedan emplearse para evitar el intercambio de información que esté en poder de bancos, otras instituciones financieras, mandatarios, agentes y fiduciarias, así como en relación con información sobre la

---

<sup>34</sup> En esta línea, *vid.* LANG, Michael, *op. cit.*, p. 204-205.

<sup>35</sup> Sobre estas típicas limitaciones de los modelos OCDE y ONU que, como recién se indicara, están disciplinadas en los CDIs firmados por Venezuela, se presenta relevante tener a mano lo que ha precisado ADONNINO: «Se debe observar que tal regulación no impone obligaciones “positivas” en cabeza de los Estados contratantes, es decir que no establece lo que un Estado está obligado a hacer para prestar asistencia a otro Estado sino que, al contrario, establece hipótesis donde el Estado que recibe un requerimiento de información no se encuentra obligado a satisfacer dicha solicitud, de todos modos debe decirse (como se afirma también en los Comentarios), que cuando el Estado requerido decida transmitir igualmente las informaciones, esto queda en el ámbito de la previsión sobre el intercambio de informaciones contemplada en los Modelos OCDE y ONU; consecuentemente no es posible objetar que el Estado requerido ha faltado a la observación de dicha normativa». ADONNINO, Pietro, «El intercambio de información entre Administraciones fiscales», en UCKMAR, Victor (Coord.), *Curso de Derecho tributario internacional*, tomo II, Editorial Temis, Bogotá, 2003, p. 587.

participación en el capital social de una persona jurídica<sup>36</sup> (que supuso una «sustitución del concepto de intercambio de información por el de *intercambio efectivo de información tributaria*»<sup>37</sup>), el cual se encuentra contenido en algunos de los CDIs celebrados por Venezuela (*v. g.*, Arabia Saudita, Bielorrusia, Brasil, Emiratos Árabes, Turquía y Vietnam).

Más allá de los límites establecidos en los CDIs al intercambio de información entre las Administraciones tributarias extranjeras y la venezolana, aunado al carácter netamente *instrumental*<sup>38</sup> del intercambio, y aunque se presente evidente, ningún tratado puede afectar las garantías establecidas en la Constitución de Venezuela. Por ello, la *inviolabilidad del hogar*<sup>39</sup> y de

---

<sup>36</sup> Cf. LANG, Michael, *op. cit.*, p. 201.

<sup>37</sup> GARCÍA NOVOA, César, *Hacia...* *cit.*, p. 137.

<sup>38</sup> Como atinadamente lo explica QUIRÓS: «La naturaleza del intercambio internacional de información es claramente instrumental, es decir que, es una actividad que no debe considerarse como un fin en sí misma, sino como un medio, herramienta o instrumento para lograr el objetivo último que es el correcto funcionamiento de los ordenamientos jurídico-tributarios internos y con ello consagrar el deber de contribuir, así como el principio de universalidad y generalidad, principios estos que, a su vez, coadyuvan a garantizar el cumplimiento de los fines del Estado». QUIRÓS ORTIZ DE MEJÍA, Carol Angélica, *op. cit.*, p. 63.

<sup>39</sup> Artículo 47 de la Constitución: «El hogar doméstico y todo recinto privado de persona son inviolables. No podrán ser allanados, sino mediante orden judicial, para impedir la perpetración de un delito o para cumplir de acuerdo con la ley las decisiones que dicten los tribunales, respetando siempre la dignidad del ser humano.// Las visitas sanitarias que se practiquen, de conformidad con la ley, sólo podrán hacerse previo aviso de los funcionarios o funcionarias que las ordenen o hayan de practicarlas».

*la correspondencia<sup>40</sup>, así como los derechos a la vida privada<sup>41</sup> y a la información<sup>42</sup>, no pueden ser desconocidos por los convenios, en tanto derechos constitucionales de los contribuyentes<sup>43</sup> que, como tales, deben ser respetados en todo momento<sup>44</sup>, al igual que el derecho a la no autoinculpación<sup>45</sup>, de acuerdo con el cual*

---

<sup>40</sup> Artículo 48 de la Constitución: «Se garantiza el secreto e inviolabilidad de las comunicaciones privadas en todas sus formas. No podrán ser interferidas sino por orden de un tribunal competente, con el cumplimiento de las disposiciones legales y preservándose el secreto de lo privado que no guarde relación con el correspondiente proceso».

<sup>41</sup> Artículo 60 de la Constitución: «Toda persona tiene derecho a la protección de su honor, vida privada, intimidad, propia imagen, confidencialidad y reputación.// La ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y ciudadanas y el pleno ejercicio de sus derechos».

<sup>42</sup> Artículo 28 de la Constitución: «Toda persona tiene derecho de acceder a la información y a los datos que sobre sí misma o sobre bienes consten en registros oficiales o privados, con las excepciones que establezca la ley, así como de conocer el uso que se haga de los mismos y su finalidad, y a solicitar ante el tribunal competente la actualización, la rectificación o la destrucción de aquellos, si fuese erróneos o afectasen ilegítimamente sus derechos. Igualmente, podrá acceder a documentos de cualquier naturaleza que contengan información cuyo conocimiento sea de interés para comunidades o grupos de personas. Queda a salvo el secreto de las fuentes de información periodística y de otras profesiones que determine la ley».

<sup>43</sup> Cf. LEÓN ROJAS, Andrés Eloy, «La doble tributación internacional. Diferencia entre países desarrollados y en desarrollo», *IV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1998, p. 324.

<sup>44</sup> Cf. ELECHIGUERRA LABARCA, Melissa, «Intercambio de información y derechos del contribuyente», en GARCÍA PACHECO, Ingrid (Coordinadora Académica), *Convenios para evitar la doble imposición. Memorias de las XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2015, p. 175.

<sup>45</sup> Artículo 49 de la Constitución: «El debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas y, en consecuencia: (...)// 5. Ninguna persona podrá ser obligada a confesarse culpable o declarar contra sí misma, su cónyuge, concubino o concubina, o pariente dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad».

nadie puede ser obligado a confesarse culpable o a declarar contra sí mismo.

En igual medida debe repararse en que, como es sabido, cualquier intercambio de información supone —por definición— una doble quiebra del *derecho de intimidad* del contribuyente: por un lado, se vulnera su intimidad cuando es obtenida la información, aun cuando se considera aceptada por razón de una ponderación de intereses y, por el otro, cuando la información es remitida al Estado solicitante que va a hacer uso de la misma, siendo deseable poder controlar el alcance de su utilización<sup>46</sup>. Por ello, la transparencia tributaria internacional no puede entenderse únicamente como un factor para la salvaguarda de los intereses recaudatorios del fisco, sino que también debe —con especial énfasis— realizar sus objetivos protegiendo los *derechos del contribuyente*<sup>47</sup>.

De lo anterior, que resulte fundamental que el intercambio de información tenga respaldo o base normativa bilateral. Lo deseable es, entonces, que el intercambio sea bilateral y que tenga lugar en el marco normativo de un CDI o de un acuerdo

---

<sup>46</sup> Cf. GARCÍA NOVOA, César, «Un nuevo...» *cit.*, p. 62.

<sup>47</sup> Cf. PISTONE, Pasquale, «Exchange of Information and Rubik Agreements: The Perspective of an EU Academic», *Bulletin for International Taxation*, abril-mayo, IBFD, Amsterdam, 2013, p. 225.

de intercambio de información tributaria<sup>48</sup> (AIIT)<sup>49</sup> o *tax information exchange agreement* (TIEA)<sup>50</sup>, debiendo pensarse, no sin dificultad, en el nivel de protección que ha de prevalecer si ambos Estados tienen distintos requisitos y garantías para *obtener* y *utilizar* la información con fines fiscales, como es frecuente<sup>51</sup>.

---

<sup>48</sup> Así explica ESCALANTE los AIIT: «El TIEA es un acuerdo bilateral más limitado que los Convenios de Doble Imposición, ya que sólo está enfocado exclusivamente en permitir el intercambio de información tributaria. Cuando se celebra un TIEA, se establece el compromiso de las autoridades fiscales de ambos países para intercambiar información que involucra tanto cuestiones fiscales civiles, como penales. Las partes acuerdan compartir esta información sin importar incluso si la persona es un ciudadano de cualquier país, o si con este procedimiento las partes estarían violando las leyes internas de secreto fiscal o bancario». ESCALANTE ELGUEZABAL, Xabier, «FATCA y los convenios para evitar la doble imposición», en GARCÍA PACHECO, Ingrid (Coordinadora Académica), *Convenios para evitar la doble imposición. Memorias de las XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2015, p. 244.

<sup>49</sup> Artículo 131 del COT/2020: «La Administración Tributaria tendrá las facultades, atribuciones y funciones que establezcan la Ley de la Administración Tributaria y demás leyes y reglamentos, y en especial: (...)// 11. Suscribir convenios interinstitucionales con organismos nacionales e internacionales para cooperación e intercambio de información, siempre que esté resguardado el carácter reservado de la misma, conforme a lo establecido en el artículo 136 de este Código, y garantizando que las informaciones suministradas sólo serán utilizadas por aquellas autoridades con competencia en materia tributaria».

<sup>50</sup> En aplicación del recién citado artículo 131.11 del COT/2020, se suscribió un «Acuerdo entre las Administraciones Aduaneras y Tributarias de la República Argentina - Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) y la República Bolivariana de Venezuela - Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) para la Cooperación Técnica e Intercambio de Información Aduanera y Tributaria», de 18 de febrero de 2014.

<sup>51</sup> Cf. GARCÍA NOVOA, César, *Hacia... cit.*, p. 156.

### 3. *Países con los que Venezuela ha suscrito CDIs*

A partir de 1990, Venezuela se abrió a la suscripción de CDIs con los principales países del mundo<sup>52</sup>. A la fecha, Venezuela ha suscrito 33 tratados<sup>53</sup> con los países siguientes: Alemania<sup>54</sup>, Arabia Saudita<sup>55</sup>, Austria<sup>56</sup>, Barbados<sup>57</sup>, Bélgica<sup>58</sup>,

---

<sup>52</sup> Cf. EVANS MÁRQUEZ, Ronald, «Los convenios para evitar la doble tributación internacional y otros aspectos internacionales de la política tributaria venezolana», en DE VALERA, Irene (Organizadora), *Comentarios a la Ley de Impuesto sobre la Renta*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales - Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2000, p. 61.

<sup>53</sup> Es importante mencionar que la postura del gobierno venezolano en las negociaciones de los CDIs ha sido, como se permite apreciar, de amplia apertura para eliminar las barreras fiscales con los Estados contratantes, considerándose, incluso, que esa posición ha debido ser más moderada, dado que las tarifas otorgadas por Venezuela a estos países han estado muy por debajo del promedio concedido por otros países en vías de desarrollo, lo cual tiene dos lecturas: (i) Venezuela ha perdido en su recaudación esos conceptos, lo que a su vez implica una merma en los ingresos tributarios del Estado, o (ii) Venezuela ofrece mayores ventajas a inversionistas extranjeros que otros países de la región. Cf. *Ibid.*, p. 65-66. Otro tema de relevancia es que el Modelo OCDE no fue concebido a partir de la realidad latinoamericana, razón por la cual su aplicación en los países de la región (como Venezuela) ha generado no pocos inconvenientes en la práctica. Por esta razón, entre otras, es que el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario-ILADT ([www.iladt.org](http://www.iladt.org)) tomó la excelente iniciativa y se dio la tarea, bajo el equipo integrado por los profesores Addy MAZZ, Antonio Hugo FIGUEROA, Heleno TAVEIRA TORRES, Jacques MALHERBE, Natalia QUIÑONES CRUZ y Pasquale PISTONE, de preparar el *Modelo ILADT de Convenio Multilateral de Doble Imposición para América Latina*, que responde a las particularidades, realidades y necesidades de los países de la región. El Modelo ILADT se puede consultar en: [http://www.iuet.org.uy/docs/Modelo\\_Multilateral\\_ILADT\\_FINAL.pdf](http://www.iuet.org.uy/docs/Modelo_Multilateral_ILADT_FINAL.pdf).

<sup>54</sup> Gaceta Oficial N° 36.266, 11 de agosto de 1997.

<sup>55</sup> Gaceta Oficial N° 40.819, 30 de diciembre de 2015.

<sup>56</sup> Gaceta Oficial N° 38.598, 5 de enero de 2007.

<sup>57</sup> Gaceta Oficial N° 5.507 Extraordinario, 13 de diciembre de 2000.

<sup>58</sup> Gaceta Oficial N° 5.269 Extraordinario, 22 de octubre de 1998.

Bielorrusia<sup>59</sup>, Brasil<sup>60</sup>, Canadá<sup>61</sup>, Catar<sup>62</sup>, China<sup>63</sup>, Corea<sup>64</sup>, Cuba<sup>65</sup>, Dinamarca<sup>66</sup>, Emiratos Árabes Unidos<sup>67</sup>, España<sup>68</sup>, Estados Unidos de América<sup>69</sup>, Francia<sup>70</sup>, Indonesia<sup>71</sup>, Irán<sup>72</sup>, Italia<sup>73</sup>, Kuwait<sup>74</sup>, Malasia<sup>75</sup>, Noruega<sup>76</sup>, Países Bajos<sup>77</sup> (denunciado), Portugal<sup>78</sup>, Reino Unido<sup>79</sup>, República Checa<sup>80</sup>, Rusia<sup>81</sup>, Suecia<sup>82</sup>,

---

<sup>59</sup> Gaceta Oficial N° 39.095, 9 de enero de 2009.

<sup>60</sup> Gaceta Oficial N° 38.344, 27 de diciembre de 2005.

<sup>61</sup> Gaceta Oficial N° 37.927, 29 de abril de 2004.

<sup>62</sup> Gaceta Oficial N° 38.796, 25 de octubre de 2007.

<sup>63</sup> Gaceta Oficial N° 38.089, 17 de diciembre de 2004.

<sup>64</sup> Gaceta Oficial N° 38.598, 5 de enero de 2007.

<sup>65</sup> Gaceta Oficial N° 38.086, 14 de diciembre de 2004.

<sup>66</sup> Gaceta Oficial N° 37.219, 14 de junio de 2001.

<sup>67</sup> Gaceta Oficial N° 39.685, 31 de mayo de 2011.

<sup>68</sup> Gaceta Oficial N° 37.913, 5 de abril de 2004.

<sup>69</sup> Gaceta Oficial N° 5.427 Extraordinario, 5 de enero de 2000.

<sup>70</sup> Gaceta Oficial N° 4.635 Extraordinario, 28 de septiembre de 1993.

<sup>71</sup> Gaceta Oficial N° 37.659, 27 de marzo de 2003.

<sup>72</sup> Gaceta Oficial N° 38.344, 27 de diciembre de 2005.

<sup>73</sup> Gaceta Oficial N° 4.580 Extraordinario, 21 de mayo de 1993.

<sup>74</sup> Gaceta Oficial N° 38.347, 30 de diciembre de 2005.

<sup>75</sup> Gaceta Oficial N° 38.842, 3 de enero de 2008.

<sup>76</sup> Gaceta Oficial N° 5.265 Extraordinario, 1 de octubre de 1998.

<sup>77</sup> Gaceta Oficial N° 5.180 Extraordinario, 4 de noviembre de 1997.

<sup>78</sup> Gaceta Oficial N° 5.180 Extraordinario, 4 de noviembre de 1997.

<sup>79</sup> Gaceta Oficial N° 5.218 Extraordinario, 6 de marzo de 1998.

<sup>80</sup> Gaceta Oficial N° 5.180 Extraordinario, 4 de noviembre de 1997.

<sup>81</sup> Gaceta Oficial N° 5.822 Extraordinario, 25 de septiembre de 2006.

<sup>82</sup> Gaceta Oficial N° 5.274 Extraordinario, 12 de noviembre de 1998.

Suiza<sup>83</sup> (carente de cláusula de intercambio de información), Trinidad y Tobago<sup>84</sup>, Turquía<sup>85</sup> y Vietnam<sup>86</sup>.

### III. CDIs, AIITs Y PARAÍSOS FISCALES, JURISDICCIONES DE BAJA IMPOSICIÓN O JURISDICCIONES NO COOPERANTES A LA LUZ DEL RÉGIMEN VENEZOLANO DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

Puede afirmarse que existen tantos conceptos de paraísos fiscales como paraísos fiscales existen, dado que su precisión semántica o terminológica depende de los criterios que se empleen para beneficiar (o no) a quien los utilice<sup>87</sup>. No obstante lo anterior, y al margen de la dificultad de definir unívocamente qué es un paraíso fiscal, una jurisdicción de baja imposición, un régimen fiscal preferente, una jurisdicción *offshore*<sup>88</sup>, un refugio fiscal (*tax haven*)<sup>89</sup> y, desde hace ya bastante tiempo, una

---

<sup>83</sup> Gaceta Oficial N° 5.192 Extraordinario, 18 de diciembre de 1997.

<sup>84</sup> Gaceta Oficial N° 5.180 Extraordinario, 4 de noviembre de 1997.

<sup>85</sup> Gaceta Oficial N° 41.554, 28 de diciembre de 2018.

<sup>86</sup> Gaceta Oficial N° 39.183, 21 de mayo de 2009.

<sup>87</sup> Cf. ROCHE, Emilio J., *op. cit.*, p. 666.

<sup>88</sup> Cf. DÍAZ IBARRA, Valmy J., «Las reglas de transparencia fiscal internacional en Venezuela. Consecuencias de la vinculación de contribuyentes venezolanos con sociedades en “paraísos fiscales”», en DUPOUY M., Elvira y DE VALERA, Irene (Coords.), *Temas de actualidad tributaria. Homenaje a Jaime Parra Pérez*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales - Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2009, p. 341.

<sup>89</sup> Máxime si se repara en cuenta el peculiar origen de la expresión “paraíso fiscal”, que llega a nuestro idioma del francés *paradis fiscaux*, el cual, como lo recuerda SOL GIL, tuvo lugar con ocasión a la confusión que se produjo en la traducción del idioma inglés al francés del término *tax haven*, cuyo significado es *refugio fiscal*. El error se produjo por la confusión de la palabra *haven* (refugio) con la palabra *heaven* (paraíso, cielo), que no fue subsanada y pasó de esa manera del francés al español. Cf. SOL GIL, Jesús, «Los paraísos fiscales», en CRUZ DE QUIÑONES, Lucy (Directora Académica), *Lecciones de Derecho tributario inspiradas por*

jurisdicción no cooperante (*non-cooperative jurisdictions*), entre otras razones porque dicha condición está supeditada a cambios políticos y legislativos de las jurisdicciones donde se encuentran, máxime con el estado de *paranoia mundial*<sup>90</sup> que se ha experimentado, es posible identificar ciertos rasgos comunes de las jurisdicciones donde éstas suelen ubicarse, tales como: (i) tarifas o alícuotas especiales, reducidas o nulas, (ii) secreto comercial y bancario, (iii) estabilidad política y económica, (iv) ausencia de controles de cambio, (v) infraestructuras desarrolladas, y (iv) autopromoción<sup>91</sup>.

---

*un maestro. Liber Amicorum en homenaje a don Eusebio González García*, tomo I, Universidad del Rosario - Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2010, p. 653.

<sup>90</sup> Como dan cuenta de ello, entre tantos, los conocidos casos de los *Panamá Papers*, los *Bahamas Papers* y los *Paradise Papers*. Sobre los *Bahamas Papers*, se conoció de una «filtración de documentos» de aproximadamente 175.000 compañías registradas en la —popularmente conocida como— Suiza de Occidente, escándalo en el cual se vieron involucradas personas de perfil público. Cf. BYRNES, William, «The Bahamas Papers? Leaked documents of 175,000 Bahamian companies registered between 1990 and 2016», *International Financial Law Prof Blog*, edición de 26 de octubre de 2016. Consultado en: <http://lawprofessors.typepad.com/intfinlaw/2016/10/the-bahamas-papers-leaked-documents-of-175000-bahamian-companies-registered-between-1990-and-2016.html>. Por su parte, los llamados *Paradise Papers* publicados por el *International Consortium of Investigative Journalists* (ICIJ), muestran cómo, una vez más, figuras públicas se encuentran involucradas en esquemas supuestamente diseñados para obtener ventajas fiscales (Cf. YOUNG, Clara, «Paradise lost: The imminent fall of tax havens», *OECD Observer*, No. 311 Q3, edición de noviembre de 2017. Consultado en: <http://m.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/5920/?sthash.Gcy2kwPA.mjjo>). Al respecto, debe tenerse presente, como lo afirma GODOY, que «crear estructuras *off shore* no es *per se* reprochable». GODOY, Juan Pablo, «Entrevista», *Diario La República*, edición del 19 de abril de 2016. Consultado en: [http://www.larepublica.co/%E2%80%9Ccrear-estructuras-offshore-no-es-se-reprochable%E2%80%9D-dijo-juan-pablo-godoy\\_370041](http://www.larepublica.co/%E2%80%9Ccrear-estructuras-offshore-no-es-se-reprochable%E2%80%9D-dijo-juan-pablo-godoy_370041).

<sup>91</sup> Cf. ROCHE, Emilio J., *op. cit.*, p. 667-669.

Por su parte, la LISLR venezolana no define en el Capítulo II del Título VII sobre el «Régimen de Transparencia Fiscal Internacional» (TFI), qué debe entenderse por *paraísos fiscales* o, como los denomina la ley, *jurisdicciones de baja imposición fiscal*. Allende tal circunstancia, en el Título X «De las Disposiciones Transitorias y Finales», el artículo 192 de la LISLR disciplina lo siguiente:

«Artículo 192. Para efectos del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, se consideran jurisdicciones de baja imposición fiscal, aquellas que sean calificadas como tales por la Administración Tributaria, mediante Providencia Administrativa».

Siguiendo lo establecido por esta norma y a propósito de la introducción de este régimen en la LISLR hace más dos décadas, la Administración tributaria nacional ha dictado varias regulaciones administrativas sobre el régimen de los paraísos fiscales, siendo la vigente la contenida en la «Providencia Administrativa por medio de la cual se califican las Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal a los efectos del Impuesto Sobre la Renta», N° SNAT/2004/0232<sup>92</sup>, en la cual se disciplina un régimen —mixto y alternativo— de calificación de las mismas, con fundamento en tres criterios: (i) sistema de *regímenes fiscales preferentes*<sup>93</sup> o el *effective-tax-rate approach*<sup>94</sup> (tributación del 20% o menos de la renta o patrimonio), (ii) inclusión expresa en la *lista*

---

<sup>92</sup> Gaceta Oficial N° 37.924, 26 de abril de 2004.

<sup>93</sup> Artículo 1 de la Providencia: «Se califican como jurisdicciones de baja imposición fiscal, aquellas donde la tributación que grava a la totalidad de la renta, la totalidad de patrimonio, o cualquier parte de los mismos, sea nula o hasta una alícuota igual o inferior al 20%, por ese concepto.// Para tales efectos será considerada la legislación del referido país o territorio aplicable a las personas naturales o a las personas jurídicas, según la naturaleza de la entidad creada o constituida de acuerdo al derecho extranjero ubicada en dicha dirección, con o mediante la cual haya sido realizada la operación».

<sup>94</sup> Cf. FINNERTY, Chris, MERKS, Paulus, PETRICCIONE, Mario y RUSSO, Raffaele, *Fundamentals of international tax planning*, IBFD, Amsterdam, 2007, p. 358.

*negra (blacklisted countries)<sup>95</sup> o el designated-jurisdiction approach<sup>96</sup>, y (iii) ausencia de un CDI que contenga cláusula de intercambio de información<sup>97</sup>.*

Es importante destacar, que el último criterio indicado, conforme con el cual no se considerarán paraísos fiscales aquellas jurisdicciones con las que Venezuela tenga CDI con cláusula de intercambio de información, aplica incluso para los casos en que dichos países o territorios encuadren en los criterios (i) y/o (ii) señalados, esto es, califiquen como un régimen fiscal preferente y/o estén expresamente incluidos en la lista negra.

Éste ha sido, precisamente, el criterio que se ha consolidado a partir de la reconducción del concepto de «paraíso fiscal» hacia el de *jurisdicción no cooperante*, lo que se ha traducido en poner el acento en el *intercambio de información* (y no en las alícuotas específicas o el *effective-tax-rate approach*)<sup>98</sup>, por el cual, indistintamente de ubicarse debajo del tope indicado la

<sup>95</sup> Artículo 2 de la Providencia.

<sup>96</sup> Cf. FINNERTY, Chris, MERKS, Paulus, PETRICCIONE, Mario y RUSSO, Rafaële, *op. cit.*, p. 358.

<sup>97</sup> Artículo 3 de la Providencia: «Los países o territorios con los cuales la República Bolivariana de Venezuela celebrese convenio para evitar la doble tributación internacional que contenga cláusula de intercambio de información y se encuentren vigente según las normas jurídicas internas de Venezuela, no serán consideradas como jurisdicciones de baja imposición fiscal a los fines de la aplicación de la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Lo anterior será aplicable aun en los casos en que dichos países o territorios encuadren en los supuestos previstos en los artículos 1 y 2 de esta Providencia». Por su parte, el artículo 4 de la Providencia establece, en complemento de la norma anterior, lo siguiente: «No obstante lo previsto en el artículo anterior, aquellos países o territorios que no proporcionen la información que le sea solicitada con base en la cláusula de intercambio de información del respectivo convenio, serán considerados jurisdicciones de baja imposición fiscal a los fines de la aplicación de la Ley de Impuesto Sobre la Renta».

<sup>98</sup> Nuestras consideraciones en: ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «De “paraísos fiscales” a “jurisdicciones no cooperativas”», *Ámbito Jurídico*, Año XVIII - N° 207, abril-junio, Legislación Económica, Caracas, 2017, p. 13.

jurisdicción en cuestión o, incluso, estando formalmente incluida en la lista negra, si con ese Estado o territorio se tiene un CDI con cláusula de intercambio de información o un AIIT, no cabría tal calificación atendiendo a la *finalidad* actual perseguida en esta materia. Después de todo, lo prioritario es lograr una efectiva transparencia e intercambio de información, producto del cambio de política de la OCDE en la lucha contra los Estados no cooperativos<sup>99</sup>.

Como bien lo explica GARCÍA NOVOA, «la OCDE, paulatinamente ha ido prescindiendo de la categoría *paraíso fiscal*, a favor del de *jurisdicción no cooperante (uncooperative tax havens)*, al tiempo que insta a retirar el calificativo de paraíso fiscal a los Estados que decidan cooperar mediante la adopción de *commitments* o acuerdos de intercambio de información, de manera que dejarán de ser paraísos los países o territorios que se comprometan al intercambio de información»<sup>100</sup>.

El tema de los paraísos o refugios fiscales (*tax havens*) y las jurisdicciones con elementos de competencia tributaria desleal o dañina (*harmful tax competition*), siempre ha tenido especial relevancia de cara al régimen de TFI, habida cuenta ubicarse en el centro del mismo y, a partir de la presencia de éstos, junto con otros criterios, se activa su aplicación<sup>101</sup>. En paralelo, al tenerse en cuenta el comentado cambio de paradigma hacia la noción de jurisdicciones no cooperativas, se permite apreciar la importancia que tiene el intercambio de información tributaria (*material*, no meramente formal) como mecanismo clave para

---

<sup>99</sup> Cf. GARCÍA NOVOA, César, *Hacia... cit.*, p. 138-139.

<sup>100</sup> GARCÍA NOVOA, César, *El Derecho tributario actual. Innovaciones y desafíos*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2015, p. 192.

<sup>101</sup> Para nuestras consideraciones sobre el régimen de TFI, *vid.* ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «Fiscalidad de las *compañías foráneas controladas* (CFC) en la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana», *Revista de la Facultad de Derecho*, N° 74, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2020, p. 447-464.

lograr la aplicación efectiva del sistema de renta mundial<sup>102</sup> y, con ello, evitar o disuadir prácticas elusivas o evasivas de impuestos.

Caracas, febrero 2025

## BIBLIOGRAFÍA

ABACHE CARVAJAL, Serviliano, «Fiscalidad de las *compañías foráneas controladas* (CFC) en la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana», *Revista de la Facultad de Derecho*, N° 74, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2020.

\_\_\_\_\_. «De “paraísos fiscales” a “jurisdicciones no cooperativas”», *Ámbito Jurídico*, Año XVIII - N° 207, abril-junio, Legislación Económica, Caracas, 2017.

ADONNINO, Pietro, «El intercambio de información entre Administraciones fiscales», en UCKMAR, Víctor (Coord.), *Curso de Derecho tributario internacional*, tomo II, Editorial Temis, Bogotá, 2003.

BINDER, Anna y WÖHRER, Viktoria (Eds.), *Special Features of the UN Model Convention*, Linde Verlag, Series on International Tax Law vol. 117, Viena, 2019.

---

<sup>102</sup> Así lo explica GARCÍA NOVOA: «La expresión más clara de esta cooperación es el intercambio de información tributaria. El procedimiento de intercambio de información se incorpora a las disposiciones exigibles para salvaguardar la justicia tributaria cuando el Estado grava a un residente por toda su renta mundial. Así, el intercambio de información se revela un instrumento indispensable para garantizar la plena realización del principio de capacidad económica en un contexto fiscal globalizado. El intercambio de información es la única vía, en un contexto internacional de mundialización económica, para que las haciendas nacionales aseguren su potencialidad recaudatoria y recuperen la capacidad efectiva de cobrar los impuestos de carácter mundial». GARCÍA NOVOA, César, *Hacia...* cit., p. 30. Del mismo autor y también atendiendo esta cuestión, *vid.* GARCÍA NOVOA, César, *Estudios de Derecho tributario penal y sancionador*, Centro Mexicano de Estudios en lo Penal Tributario, Ciudad de México, 2016, p. 246-247.

BYRNES, William, «The Bahamas Papers? Leaked documents of 175,000 Bahamian companies registered between 1990 and 2016», *International Financial Law Prof Blog*, edición de 26 de octubre de 2016. Consultado en: <http://lawprofessors.typepad.com/intfinlaw/2016/10/the-bahamas-papers-leaked-documents-of-175000-bahamian-companies-registered-between-1990-and-2016.html>.

CARMONA BORJAS, Juan Cristóbal, «Factores de conexión en la legislación venezolana en materia de impuesto sobre la renta», en SOL GIL, Jesús (Coord.), *60 años de imposición a la renta en Venezuela. Evolución histórica y estudios de la legislación actual*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2003.

\_\_\_\_\_. «Principios de la renta mundial y de la renta territorial», en DE VALERA, Irene (Organizadora), *Comentarios a la Ley de Impuesto sobre la Renta*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales - Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2000.

DÍAZ IBARRA, Valmy J., «Las reglas de transparencia fiscal internacional en Venezuela. Consecuencias de la vinculación de contribuyentes venezolanos con sociedades en “paraísos fiscales”», en DUPOUY M., Elvira y DE VALERA, Irene (Coords.), *Temas de actualidad tributaria. Homenaje a Jaime Parra Pérez*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales - Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2009.

ELECHIGUERRA LABARCA, Melissa, «Intercambio de información y derechos del contribuyente», en GARCÍA PACHECO, Ingrid (Coordinadora Académica), *Convenios para evitar la doble imposición. Memorias de las XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2015.

ESCALANTE ELGUEZABAL, Xabier, «FATCA y los convenios para evitar la doble imposición», en GARCÍA PACHECO, Ingrid (Coordinadora Académica), *Convenios para evitar la doble imposición. Memorias de las XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2015.

EVANS MÁRQUEZ, Ronald, «Los convenios para evitar la doble tributación internacional y otros aspectos internacionales de la política tributaria venezolana», en DE VALERA, Irene (Organizadora), *Comentarios a la Ley de Impuesto sobre la Renta*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales - Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2000.

\_\_\_\_\_. *Régimen jurídico de la doble tributación internacional*, McGraw-Hill, Caracas, 1999.

FALCÓN Y TELLA, Ramón y PULIDO GUERRA, Elvira, *Derecho fiscal internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2010.

FINNERTY, Chris, MERKS, Paulus, PETRICCIONE, Mario y RUSSO, Raffaele, *Fundamentals of international tax planning*, IBFD, Amsterdam, 2007.

GARCÍA NOVOA, César, *Hacia un Derecho tributario global*, Vergara & Asociados - Plural Editores, La Paz (Bolivia), 2016.

\_\_\_\_\_. *Estudios de Derecho tributario penal y sancionador*, Centro Mexicano de Estudios en lo Penal Tributario, Ciudad de México, 2016.

\_\_\_\_\_. *El Derecho tributario actual. Innovaciones y desafíos*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2015.

\_\_\_\_\_. «Un nuevo paradigma de la lucha contra la elusión fiscal internacional. Paraísos fiscales, jurisdicciones no cooperativas e intercambio de información», *Revista de Derecho Tributario*, N° 143, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2014.

GODOY, Juan Pablo, «Entrevista», *Diario La República*, edición del 19 de abril de 2016. Consultado en: [http://www.larepublica.co/%E2%80%9Ccrear-estructuras-offshore-no-es-se-reprochable%E2%80%9D-dijo-juan-pablo-godoy\\_370041](http://www.larepublica.co/%E2%80%9Ccrear-estructuras-offshore-no-es-se-reprochable%E2%80%9D-dijo-juan-pablo-godoy_370041).

Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)*. Consultada en: [http://iladt.org/FrontEnd/docs/Carta\\_Derechos\\_Contribuyente\\_ILADT\\_aprobada\\_y\\_Presentacion.pdf](http://iladt.org/FrontEnd/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf).

\_\_\_\_\_. *Modelo ILADT de Convenio Multilateral de Doble Imposición para América Latina*. Consultado en: [http://www.iuet.org.uy/docs/Modelo\\_Multilateral\\_ILADT\\_FINAL.pdf](http://www.iuet.org.uy/docs/Modelo_Multilateral_ILADT_FINAL.pdf).

JOGARAJAN, Sunita, «Chapter 9. The Drafting of the 1925 League of Nations Resolutions on Tax Evasion», *Studies in the History of Tax Law*, vol. 7, Hart Publishing, Cambridge, 2015. Consultado en: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?Abstract\\_id=5147132](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?Abstract_id=5147132).

LANG, Michael, *Introducción al Derecho de los convenios para evitar la doble imposición*, Editorial Temis - IBFD, Bogotá, 2014.

LEÓN ROJAS, Andrés Eloy, «La doble tributación internacional. Diferencia entre países desarrollados y en desarrollo», *IV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1998.

MALHERBE, Jacques, TELLO, Carol P., y GRAU RUIZ, María Amparo, *La revolución fiscal de 2014. FATCA, BEPS, OVDP*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Serie Monografías Tributarias, Bogotá, 2015.

Organisation for Economic Co-operation and Development, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, 2013. Consultado en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

PAREDES, Carlos Enrique, *El principio de territorialidad y el sistema de renta mundial en la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana*, Andersen Legal, Caracas, 2002.

PISTONE, Pasquale, «Exchange of Information and Rubik Agreements: The Perspective of an EU Academic», *Bulletin for International Taxation*, abril-mayo, IBFD, Amsterdam, 2013.

PLAZAS VEGA, Mauricio A., «Prólogo», en MALHERBE, Jacques, TELLO, Carol P., y GRAU RUIZ, María Amparo, *La revolución fiscal de 2014. FATCA, BEPS, OVDP*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Serie Monografías Tributarias, Bogotá, 2015.

QUIRÓS ORTIZ DE MEJÍA, Carol Angélica, *La asistencia mutua internacional y el secreto bancario*, Thomson Reuters - Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020.

ROCHE, Emilio J., «Transparencia fiscal internacional», en SOL GIL, Jesús (Coord.), *60 años de imposición a la renta en Venezuela. Evolución histórica y estudios de la legislación actual*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2003.

SÁNCHEZ PINO, Antonio José, «El intercambio de información tributaria en la Unión Europea», en MASBERNAT, Patricio (Coord.), *Problemas actuales de Derecho tributario comparado*, Editorial Librotecnia, Santiago de Chile, 2012.

SIBLESZ VISO, Romina, «El secreto tributario y el intercambio de información internacional», en GARCÍA PACHECO, Ingrid (Coordinadora Académica), *Convenios para evitar la doble imposición. Memorias de las XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2015.

SOL GIL, Jesús, «Los paraísos fiscales», en CRUZ DE QUIÑONES, Lucy (Directora Académica), *Lecciones de Derecho tributario inspiradas por un maestro. Liber Amicorum en homenaje a don Eusebio González García*, tomo I, Universidad del Rosario - Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2010.

YOUNG, Clara, «Paradise lost: The imminent fall of tax havens», *OECD Observer*, No. 311 Q3, edición de noviembre de 2017. Consultado en: <http://m.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/5920/?sthash.Gcy2kwPA.mjo>.