



Universidad Iberoamericana  
Escuela de Derecho

**Implicaciones legales y tributarias de la ausencia de un régimen de  
Sociedades Extranjeras Controladas (CFC) en la República Dominicana:  
análisis jurídico y fiscal desde los principios de legalidad, equidad y  
eficiencia tributaria.**

Trabajo de investigación presentado como requisito parcial para optar por el título  
de Maestría en Derecho Tributario y Asesoría Fiscal

Autora

Paula Cristina Bermúdez Abreu

24-1253

Asesor

Oscar Valdez, M. A.

Santo Domingo, República Dominicana

Diciembre 2025

## ÍNDICE GENERAL

	Pág.
<b>TEMA .....</b>	<b>6</b>
<b>JUSTIFICACIÓN .....</b>	<b>7</b>
<b>DELIMITACIÓN .....</b>	<b>9</b>
1. Delimitación temporal .....	9
2. Delimitación espacial .....	9
3. Delimitación sustantiva .....	9
<b>PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA .....</b>	<b>11</b>
<b>FORMULACIÓN DEL PROBLEMA .....</b>	<b>14</b>
<b>INTERROGANTES CLAVES .....</b>	<b>15</b>
<b>MARCO TEÓRICO .....</b>	<b>16</b>
1. Breves referencias a estudios anteriores sobre el tema .....	16
2. Desarrollos teóricos atinentes al tema .....	17
3. Definición de términos básicos .....	22
<b>OBJETIVOS .....</b>	<b>24</b>
1. Objetivo general .....	24
2. Objetivos específicos .....	24
<b>METODOLOGÍA .....</b>	<b>27</b>
1. Tipo de investigación .....	27
2. Métodos .....	26
<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>29</b>
<b>CAPÍTULO I. GLOBALIZACIÓN Y FISCALIDAD INTERNACIONAL: FUNDAMENTOS PARA EL RÉGIMEN CFC .....</b>	<b>33</b>
<b>1.1 La globalización económica y los retos de la tributación moderna..</b>	<b>33</b>
1.1.1 Movilidad del capital y apertura de los mercados internacionales .....	33
1.1.2 Retos fiscales derivados de la economía digital y la interconexión global .....	36

<b>1.2 Fiscalidad internacional y justicia tributaria global .....</b>	<b>40</b>
1.2.1 La equidad y la eficiencia tributaria como principios rectores del sistema fiscal internacional .....	40
1.2.2 Coordinación fiscal internacional y mecanismos de control de la elusión .....	42
<b>1.3 El Plan de Acción BEPS y el surgimiento de las normas CFC ....</b>	<b>46</b>
1.3.1 Origen, objetivos y alcance del proyecto BEPS .....	46
1.3.2 La Acción 3 y las Sociedades Extranjeras Controladas como instrumento de control fiscal .....	49
<b>1.4 Estrategias de planificación fiscal agresiva y sus efectos globales .....</b>	<b>52</b>
1.4.1 La elusión fiscal y su distinción con la evasión tributaria .....	52
1.4.2 Competencia fiscal y pérdida de soberanía impositiva .....	55
<b>CAPÍTULO II. EL SISTEMA TRIBUTARIO DOMINICANO Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD, EQUIDAD Y EFICIENCIA .....</b>	<b>58</b>
<b>2.1 Estructura y marco jurídico del sistema tributario dominicano ....</b>	<b>58</b>
2.1.1 Potestad tributaria y competencias del Estado dominicano ..	58
2.1.2 La fiscalidad internacional en la legislación nacional .....	62
<b>2.2 Principios constitucionales rectores de la tributación</b>	<b>66</b>
2.2.1 Alcance del artículo 243 de la Constitución de la República Dominicana .....	66
2.2.2 El principio de legalidad y la reserva de ley tributaria .....	69
2.2.3 Principio de equidad tributaria .....	72
2.2.4 Principio de eficiencia y sostenibilidad financiera .....	75
<b>2.3 Vacíos normativos y desafíos del sistema frente a la ausencia de un régimen CFC .....</b>	<b>78</b>
2.3.1 Limitaciones del marco legal actual y riesgos de elusión fiscal internacional .....	78
2.3.2 Repercusiones sobre la recaudación y la coherencia del sistema tributario .....	81

<b>2.4 Normas antiabuso y mecanismos actuales de control en la República Dominicana .....</b>	<b>84</b>
2.4.1 Cláusulas generales antiabuso y su alcance .....	84
2.4.2 Precios de transferencia y fiscalidad internacional .....	86
2.4.3 Acuerdos de intercambio de información tributaria .....	88
<b>CAPÍTULO III. IMPLICACIONES LEGALES Y TRIBUTARIAS DE LA AUSENCIA DE UN RÉGIMEN CFC EN LA REPÚBLICA DOMINICANA.....</b>	<b>90</b>
<b>3.1 Naturaleza y función del régimen CFC según el estándar internacional .....</b>	<b>90</b>
3.1.1 Concepto y finalidad de las normas CFC .....	90
3.1.2 La Acción 3 del Plan BEPS y su implementación global .....	93
3.1.3 Elementos esenciales de un régimen CFC .....	96
<b>3.2 Consecuencias jurídicas y tributarias derivadas de la omisión normativa .....</b>	<b>99</b>
3.2.1 Afectación directa a los principios de legalidad, equidad y eficiencia tributaria.....	99
3.2.2 Distorsiones en la competencia, la transparencia y la equidad fiscal .....	102
<b>3.3 Implicaciones fiscales y efectos económicos .....</b>	<b>105</b>
3.3.1 Impacto en la recaudación estatal y la base imponible .....	105
3.3.2 Pérdida de eficiencia y debilitamiento institucional de la DGII .....	109
<b>3.4 Análisis comparado de la experiencia latinoamericana .....</b>	<b>113</b>
3.4.1 Casos de Colombia, México, Chile y Perú: Implementación y resultados .....	113
3.4.2 Lecciones y oportunidades para la República Dominicana ...	116
<b>CAPÍTULO IV. PROPUESTA DE ADOPCIÓN DEL RÉGIMEN CFC EN LA REPÚBLICA DOMINICANA .....</b>	<b>120</b>
<b>4.1 Fundamentación jurídica y compatibilidad constitucional .....</b>	<b>120</b>
4.1.1 Coherencia con los principios de legalidad, equidad y eficiencia .....	120

4.1.2 Alineación con los estándares internacionales de fiscalidad (OCDE y BEPS) .....	123
<b>4.2 Lineamientos normativos esenciales para la implementación ....</b>	<b>126</b>
4.2.1 Criterios de control, participación y rentas pasivas atribuibles	126
4.2.2 Reglas de imputación y mecanismos de exención fiscal .....	129
4.2.3. Propuesta normativa integral del régimen CFC en la República Dominicana .....	133
<b>4.3 Desafíos y beneficios de la adopción del régimen CFC .....</b>	<b>137</b>
4.3.1 Efectos en la recaudación, la equidad y la transparencia ....	137
4.3.2 Retos institucionales y propuesta de adopción gradual .....	141
<b>CONCLUSIÓN .....</b>	<b>145</b>
<b>RECOMENDACIONES .....</b>	<b>148</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>151</b>

## **TEMA.**

Implicaciones legales y tributarias de la ausencia de un régimen de Sociedades Extranjeras Controladas (CFC) en la República Dominicana: análisis jurídico y fiscal desde los principios de legalidad, equidad y eficiencia tributaria.

## **JUSTIFICACIÓN.**

La República Dominicana se encuentra en un punto decisivo en su política tributaria. Durante el período comprendido entre los años 2010 y 2025, el país ha experimentado una mayor inserción en la economía global y, por ende, un mayor crecimiento de la inversión extranjera, lo cual ha traído consigo no solo oportunidades, sino también nuevos desafíos en materia de recaudación fiscal. Entre estos, los conocidos riesgos fiscales asociados al traslado de beneficios hacia jurisdicciones de baja o nula tributación.

A diferencia de otros países de América Latina como México, Colombia, Chile o Argentina, la República Dominicana carece de un régimen específico de tributación que se conoce como Normas de Sociedades Extranjeras Controladas (en lo adelante CFC), siendo este uno de los vacíos normativos más evidentes y de mayor trascendencia de nuestra nación a nivel internacional.

Hoy en día, las CFC no son solo vistas como un conjunto de normas anti-elusión, sino más bien como una herramienta potente y bien diseñada para combatir la erosión de la base imponible y el traslado artificial de beneficios. En el orden, de que las CFC representan aquella ventana abierta para poder gravar en el país de residencia las rentas pasivas obtenidas en el extranjero por sociedades controladas, evitando su diferimiento o exclusión total de la tributación. Hecho que refuerza la equidad en el sistema, impidiendo que ciertos contribuyentes se beneficien injustamente en comparación con quienes generan ingresos únicamente a nivel local. Adicionándose, que así mismo las CFC fortalecen la eficiencia tributaria al ampliar la base imponible y asegurar ingresos adicionales para financiar servicios públicos y proyectos sociales de desarrollo, aspecto crucial en un país con limitaciones de presión tributaria.

Desde el punto de vista jurídico, la adopción de un régimen CFC en la República Dominicana podría llegar a reforzar los principios de legalidad, equidad y eficiencia tributaria, cerrando vacíos que hoy permiten conductas elusivas y tratamientos

desiguales. Y, ya desde una perspectiva internacional, su incorporación supondría alinear el sistema tributario dominicano con las mejores prácticas promovidas por la OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) a partir del año 2013 con el Plan de Acción 3 del Proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), así como con las tendencias globales de tributación reflejadas en la implementación del Pilar Dos en el año 2021.

En el marco de lo ya expuesto, consideremos de vital trascendencia académica el efectuar un análisis integral de la ausencia de un régimen CFC en la República Dominicana, mediante el desarrollo de tres (03) ejes principales: (1) un estudio doctrinal y comparado sobre la naturaleza y finalidad de las normas CFC en el derecho tributario internacional; (2) un diagnóstico de las consecuencias jurídicas, fiscales y económicas de no contar con estas reglas en el contexto dominicano; y (3) la formulación de lineamientos normativos para un eventual régimen, que se ajuste a los principios constitucionales dominicanos de legalidad, equidad y eficiencia tributaria y a las mejores prácticas internacionales.

En la actualidad, no existe en la doctrina dominicana un estudio sistemático sobre las CFC. La literatura local se ha concentrado en temas como precios de transferencia, evasión fiscal o incentivos tributarios, sin embargo, no se ha abordado de manera específica y profunda las implicaciones de la ausencia de este régimen de transparencia fiscal. En consecuencia, este trabajo aportará una mirada inédita al analizar la carencia de estas normativas, a la luz de los principios de constitucionales de legalidad, equidad y eficiencia tributaria establecidos en el artículo 243 de la Constitución dominicana.

La presente investigación pretenderá llenar un vacío académico en el país buscando aportar un análisis original con alto valor agregado, mediante el cual se propondrán soluciones que fortalezcan la justicia tributaria y la competitividad fiscal del país en el escenario global. Y, en suma, ofrecerá herramientas útiles para legisladores, autoridades tributarias y diseñadores de políticas públicas, al brindar una propuesta concreta para la eventual implementación de un régimen CFC en la República Dominicana, el cual sea respetuoso con los principios constitucionales de la nación.

## **DELIMITACIÓN DEL TEMA.**

### **1. Delimitación temporal.**

En el tenor, de que el presente trabajo de investigación se centrará en las implicaciones legales y tributarias de la ausencia de un régimen de Sociedades Extranjeras Controladas (CFC) en la República Dominicana, el mismo se limitará al período comprendido entre los años 2013 al 2025. Esto, para abarcar:

- La puesta en marcha del Proyecto BEPS a partir de su implementación en el año 2013.
- La aprobación del acuerdo sobre el Pilar Dos en el año 2021.
- La situación y desafíos actuales en el marco de la tributación internacional y nacional.

### **2. Delimitación espacial.**

La presente investigación a pesar de efectuar un análisis de derecho comparado se circunscribirá al territorio de la República Dominicana, como ordenamiento jurídico principal de referencia.

### **3. Delimitación sustantiva.**

Esta tesis tomará como principales referencias aquella normativa interna vigente en materia tributaria relativa a regímenes de Sociedades Extranjeras Controladas (CFC) y los principios constitucionales de legalidad, equidad y eficiencia, tanto en el ámbito nacional como internacional.

Dentro de las mismas, es importante enunciar de manera puntual:

- 1) Constitución de la República Dominicana (2010), prestando especial atención los artículos 39 (Principio de igualdad), 243 (Principios de legalidad, justicia, igualdad y equidad del régimen tributario) y 93.1.A. (Reserva de Ley).
- 2) Código Tributario de la República Dominicana (Ley 11-92), específicamente en sus artículos 4 (Principio de legalidad en materia de Impuestos), 281-287 (Regulaciones sobre retenciones en la fuente en rentas pagadas al exterior)

y 281 y siguientes (Normas de precios de transferencia como único régimen en vigor que aborda la fiscalidad internacional).

- 3) Proyecto BEPS de la OCDE y el G20 (2013–2015), en particular la Acción 3, que recomienda la adopción de normas CFC.
- 4) Acuerdo del Pilar Dos (2021), que establece un impuesto mínimo global del 15% para grandes multinacionales y refuerza la necesidad de mecanismos nacionales complementarios.

## **PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.**

En los últimos años, el aumento del comercio internacional, la apertura de los mercados y la implementación de nuevas tecnologías, han creado un espacio donde los capitales, los bienes y los servicios circulan con mayor rapidez y facilidad entre fronteras. Todo esto, gracias al mundo de economía globalizado en el cual hoy en día habitamos.

Ahora bien, la realidad es que la globalización no solo ha abierto las puertas a un abanico de posibilidades de crecimiento económico, sino que también ha generado una larga e importante lista de desafíos para los sistemas tributarios alrededor del mundo. En el orden, de que el fenómeno de la globalización ha tenido como consecuencia directa que los sistemas tributarios nacionales enfrenten crecientes dificultades para gravar adecuadamente operaciones y rentas que, si bien tienen su origen en la actividad económica de los residentes, son trasladadas a otras jurisdicciones mediante estructuras societarias complejas.

En este nuevo contexto, los grupos multinacionales y los contribuyentes con capacidad de planificación fiscal han encontrado oportunidades para relocalizar artificialmente sus beneficios hacia territorios con baja o nula imposición, conocidos como paraísos fiscales, o hacia países que ofrecen regímenes preferenciales. La creación de sociedades instrumentales, holdings y filiales en el extranjero ha pasado a ser una práctica común, lo que plantea retos significativos para las administraciones tributarias. Este tipo de estructuras permite diferir la tributación de rentas pasivas, aprovechar diferencias normativas entre países e incluso sustraer ingresos del ámbito de control de la autoridad fiscal del Estado de residencia.

Ahora bien, esta situación preocupante no es exclusiva de los países desarrollados. En economías emergentes y en desarrollo, como las de América Latina y el Caribe, la globalización ha evidenciado la vulnerabilidad de sus sistemas tributarios frente a la movilidad del capital y la competencia fiscal internacional. Estas jurisdicciones, que dependen en gran medida de la recaudación interna para financiar sus presupuestos públicos, enfrentan la doble presión de atraer inversión extranjera

directa y, al mismo tiempo, proteger su base imponible. La ausencia de mecanismos normativos adecuados para enfrentar estas prácticas erosiona la capacidad recaudatoria de los Estados y acentúa las desigualdades en el esfuerzo tributario de los contribuyentes.

Es en este escenario, que las normas de Sociedades Extranjeras Controladas (en lo adelante CFC) se han consolidado en distintos países como una de las respuestas normativas más acertadas para enfrentar las vulnerabilidades precedentemente expuestas. Las CFC han cobrado un gran protagonismo al representar aquel instrumento normativo que permite a los Estados el evitar que los contribuyentes trasladen de manera artificial sus rentas a jurisdicciones de baja o nula imposición con el propósito de reducir o diferir el pago de tributos en el Estado de residencia. Lo cual, se logra al imponer al contribuyente el deber de integrar dichas rentas como si las hubiera percibido directamente.

Numerosos países, tanto desarrollados como en vías de desarrollo, han adoptado regímenes CFC como parte de sus estrategias de protección de la base imponible. Estos regímenes se consolidaron tras la puesta en marcha del Plan de Acción contra la Erosión de Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios (BEPS), liderado por la OCDE y el G20 a partir de 2013, particularmente a través de la Acción 3, que recomienda la implementación de normas CFC como mecanismo para enfrentar la planificación fiscal agresiva. Más recientemente, con la adopción del Pilar Dos en 2021, se han reforzado los esfuerzos internacionales para garantizar un nivel mínimo de tributación global.

En contraste con estas tendencias, la República Dominicana aún no dispone de un régimen de CFC dentro de su ordenamiento jurídico. Si bien el país ha introducido avances en materia de fiscalidad internacional —como la regulación de precios de transferencia, el fortalecimiento de normas antiabuso específicas y la firma de convenios de intercambio de información—, la ausencia de un régimen CFC podría estar limitando la capacidad de la administración tributaria para gravar las rentas pasivas obtenidas en el extranjero por sociedades controladas por residentes fiscales.

Esta situación plantea implicaciones legales y tributarias de gran relevancia. Desde un punto de vista constitucional, el artículo 243 de la Constitución de la República Dominicana, introducido en la reforma de 2010 y mantenido en la Constitución vigente de 2015, establece que el sistema tributario de la nación debe cimentarse en los principios de legalidad, equidad y eficiencia. La ausencia de un régimen CFC pudiese estar impactando no solo la protección efectiva de estos principios al no eliminar aquellas ventajas que no están disponibles para todos los contribuyentes locales, sino que también en el marco económico/tributario podría estar limitando la capacidad del Estado para ampliar su base imponible y fortalecer la recaudación.

Asimismo, la ausencia de normas CFC en el territorio de la República Dominicana ha creado una enorme brecha entre las exigencias del entorno internacional y la realidad normativa de la nación dominicana. Mientras otros países de la región han dado paso hacia la instauración de normas CFC, en nuestro país existe a la fecha un vacío normativo que pudiera estar generando repercusiones en el sistema tributario dominicano. Esto, con la finalidad de responder como interrogante principal: ¿Cuáles son las implicaciones legales y tributarias de la ausencia de un régimen de Sociedades Extranjeras Controladas (CFC) en la República Dominicana y qué medidas normativas podrían adoptarse para su posible implementación que sean compatibles los principios de legalidad, equidad y eficiencia tributaria?

## **FORMULACIÓN DEL PROBLEMA.**

¿Cuáles son las implicaciones legales y tributarias de la ausencia de un régimen de Sociedades Extranjeras Controladas (CFC) en la República Dominicana y qué medidas normativas podrían adoptarse para su posible implementación que sean compatibles los principios de legalidad, equidad y eficiencia tributaria?

## **INTERROGANTES CLAVES.**

1. ¿Cuáles son los principios constitucionales que regulan la materia tributaria en la República Dominicana y qué relación tienen con la posible incorporación de un régimen de Sociedades Extranjeras Controladas (CFC)?
2. ¿Cómo ha evolucionado del marco normativo tributario internacional sobre la incorporación CFC a partir del Proyecto BEPS (Acción 3) y el Pilar Dos, y qué impacto tienen estas recomendaciones en el contexto de la República Dominicana?
3. ¿Qué disposiciones legales vigentes en la República Dominicana (Constitución, Código Tributario, normas de precios de transferencia, retenciones, medidas antiabuso) se vinculan indirectamente con el tema de fiscalidad internacional y cómo demuestran la ausencia de un régimen CFC?
4. ¿Qué experiencias comparadas en países de América Latina pueden servir como punto de referencia para el diseño de un régimen CFC en la normativa dominicana?
5. ¿Cómo la ausencia de un régimen CFC en la República Dominicana ha incidido en la competitividad de la nación frente a los estándares internacionales de transparencia y cooperación fiscal?
6. ¿Qué consideraciones en el marco constitucional y legal deben tenerse presente para que en la República Dominicana un eventual régimen CFC sea compatible con los derechos de los contribuyentes y con la seguridad jurídica?

## MARCO TEÓRICO.

### 1. Breves referencias a estudios anteriores sobre el tema.

- **Becerra-Peña, D., Rosales-Soto, A., & Gutiérrez-Moreno, P.** (2023). Desafíos tributarios de la digitalización de la economía: una reflexión en torno al Proyecto BEPS. *The Anáhuac Journal*, 23(1), 12–39.
- **Cruz Padial, I.** (2018). Transparencia fiscal internacional: una realidad inacabada. *Crónica Tributaria*, (166), 71–106.
- **López Tello, J.** (2016). Los informes finales del proyecto BEPS y la propuesta de Directiva contra la elusión fiscal. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, (43), 36–59.
- **Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).** (2016). *Acción 3 BEPS: Diseñar normas CFC de transparencia fiscal eficaces*. Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Editorial OCDE. Recuperado en: [https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2015/10/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report\\_g1g58ce1/9789264267091-es.pdf](https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2015/10/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report_g1g58ce1/9789264267091-es.pdf)
- **Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).** (2022). *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*. Editorial OCDE. Recuperado en: [https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2022/01/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022\\_57104b3a/7063add0-es.pdf](https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2022/01/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_57104b3a/7063add0-es.pdf)

- **Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).** (2022). *La cooperación fiscal al servicio del desarrollo*. Editorial OCDE. Recuperado en: [https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2023/07/tax-co-operation-for-development-progress-report-on-2022\\_60b17305/f95870f5-es.pdf](https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2023/07/tax-co-operation-for-development-progress-report-on-2022_60b17305/f95870f5-es.pdf)
- **Serrano Antón, F.** (2014). El informe sobre erosión de bases imponibles y traslado de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado. *Revista de la Facultad de Derecho. Derecho PUCP*, (72), 45–70.

## 2. DESARROLLOS TEÓRICOS ATINENTES AL TEMA.

En miras de plasmar el contexto fiscal actual de Latinoamérica, resulta pertinente mencionar las teorías de Jiménez, J.P. (2015) de que la desigualdad estructural latinoamericana está estrechamente relacionada con la poca progresividad de los sistemas tributarios. Este autor comenta que el diseño impositivo debe proponer enaltecer la equidad y la redistribución como principios esenciales de justicia fiscal.

- **Jiménez, J. P.** (2015). *Desigualdad, concentración del ingreso y tributación sobre altas rentas en América Latina*. Editorial Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). Recuperado en: [https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/39662/S1420855\\_es.pdf](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/39662/S1420855_es.pdf)

Así mismo, Jiménez, J.P. (2017) plantea que la equidad debe concebirse como un componente estructural del sistema tributario y no como un efecto residual. En consecuencia, propone que la política fiscal debe orientarse a garantizar igualdad de trato y proporcionalidad entre contribuyentes. Esta postura teórica se basa en el principio de equidad tributaria sustantiva como garantía de legitimidad fiscal.

- **Jiménez, J. P.** (2017). Equidad y sistema tributario en América Latina. *Nueva Sociedad*, (272), 1–15. Recuperado en: [https://static.nuso.org/media/articles/downloads/1\\_TC\\_Jimenez\\_272.pdf](https://static.nuso.org/media/articles/downloads/1_TC_Jimenez_272.pdf)

Ahora bien, existen desafíos tributarios importantes a tomar en consideración los cuales tienen una fuerte vinculación con la era de la digitalización de la economía. Los autores Jiménez, J.P. junto a Podestá, A. (2021), destacan la necesidad de actualizar los sistemas tributarios frente a nuevas formas de creación de valor. Ambos autores definen un enfoque adaptativo de la política fiscal muy interesante, donde en todo momento se preserve la equidad interjurisdiccional.

- **Jiménez, J. P., & Podestá, A.** (2021). *Tributación indirecta sobre la economía digital y su potencial recaudatorio en América Latina*. Editorial Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Recuperado en: <https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2021/DT-02-2021-Jimenez-Podesta.pdf>

De igual forma, el Centro internacional de Administraciones Tributarias (CIAT) (CIAT, 2017) ha presentado una revisión histórica de la evolución tributaria latinoamericana que entendemos importante plasmar para el desarrollo de la presente tesis, debido a que la misma presenta los avances institucionales y la consolidación de la cooperación fiscal regional de América Latina. El argumento central del CIAT es que el fortalecimiento institucional y la transparencia son elementos esenciales para un sistema tributario eficaz. Su enfoque teórico se basa en la gobernanza tributaria y la capacidad institucional del Estado.

- **Centro internacional de Administraciones Tributarias (CIAT).** (2017). *Cincuenta años en el quehacer tributario de América Latina*. Editorial Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Recuperado en: [https://www.ciat.org/Biblioteca/Publicaciones\\_CIAT/Libro\\_50\\_anos/2017\\_LB\\_50\\_es.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/Publicaciones_CIAT/Libro_50_anos/2017_LB_50_es.pdf)

En cuanto al ámbito de los regímenes de Sociedades Extranjeras Controladas (CFC), cuya inclusión en la normativa tributaria es considerada por muchos como cláusulas antiabuso, la autora Prieto González, A. (2022) analiza las mismas como manifestaciones del principio de equidad y legalidad en el derecho tributario. Argumento, que nos resulta de sumo interés traer a colación para la presente

investigación, en el orden de que según esta autora la finalidad principal de las CFC deberá siempre ser el evitar la elusión mediante interpretaciones extensivas del hecho imponible, sin vulnerar bajo ninguna situación el principio de legalidad, sino más bien complementarlo y responder de manera eficaz a la realidad económica preservando la igualdad ante la ley fiscal.

- **Prieto González, A.** (2022). Cláusulas antiabuso en el derecho interno: otras normas internas antiabuso. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, 85, 255–278.

Más, entrando a la materia de fiscalidad internacional el autor Serrano Antón, F. (2020) ha realizado importantes puntualizaciones acerca del paradigma fiscal que ha sido promovido por los Pilares I y II de la OCDE, específicamente y para el caso que nos compete, la promoción de la inclusión de normas CFC como mecanismos fiscales internos que garanticen la tributación efectiva y distribución equitativa de las rentas pasivas. Su postura teórica se alinea con la teoría de la gobernanza fiscal global, en la cual la coordinación internacional sustituye la unilateralidad estatal.

- **Serrano Antón, F.** (2020). Las reglas de coordinación fiscal internacional en el marco de la economía digital: Los Pilares I y II de la OCDE y el cambio de paradigma fiscal. *Revista ICE – Fiscalidad Internacional ante los Retos de la Globalización*, (917), 27–53.

Del mismo modo, resulta de interés el examen realizado por el autor Öner, C. (2023) respecto al papel de las normas CFC dentro del nuevo marco global del Pilar Dos de la OCDE, el cual destaca su relevancia para los países en desarrollo. Según este, estas reglas son instrumentos fundamentales para contrarrestar la transferencia de beneficios hacia jurisdicciones de baja o nula tributación, planteando que la adopción de tales medidas puede llegar a ser la respuesta para equilibrar las asimetrías fiscales entre naciones desarrolladas y emergentes, promoviendo una mayor equidad en la distribución de la carga tributaria mundial.

- **Öner, C.** (2024). An analysis of controlled foreign company rules, the OECD's pillar two and developing countries. *Bulletin for International Taxation*, 78(1), 19–

29. Recuperado en: [https://www.ibfd.org/sites/default/files/2024-05/oecd\\_international-an-analysis-of-controlled-foreign-company-rules-the-oecds-pillar-two-and-developing-countries-ibfd\\_0.pdf](https://www.ibfd.org/sites/default/files/2024-05/oecd_international-an-analysis-of-controlled-foreign-company-rules-the-oecds-pillar-two-and-developing-countries-ibfd_0.pdf)

Importante, enfatizar también como el autor Chávez Chávez, J.L. (2014) describe en su estudio, la evolución de las normas CFC en Estados Unidos, Francia, Alemania y Reino Unido, subrayando la recomendación de la OCDE de 1998 de que los países adopten reglas CFC para combatir la competencia fiscal nociva de los paraísos fiscales o jurisdicciones baja o nula tributación. Siendo este autor enfático con el hecho de que la falta de armonización internacional es que mantiene vulnerables a las economías latinoamericanas ante la evasión y el traslado de beneficios.

- **Chávez Chávez, J. L.** (2014). Los paraísos fiscales y su impacto global en América Latina (México). *Revista CIMEXUS*, Vol. IX, No.2, 13–30. Recuperado en: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5425991.pdf>

Por otro lado, en orden de reafirmar la relevancia del papel de las normas CFC para países en desarrollo, los autores Haufler, A., Mohammed, M. y Schinder, D. (2016) desarrollan un modelo económico que explica como las normas CFC son aquel mix óptimo que permite hoy en día a los Estados el reducir la erosión de la base imponible, mejorando la eficiencia recaudatoria y fortaleciendo la neutralidad fiscal al reducir las distorsiones en la localización de inversiones. Resaltando estos autores el cómo las normas CFC deben de diseñarse cuidadosamente ara equilibrar la lucha contra la elusión y la atracción de inversión extranjera directa, asegurando un entorno fiscal justo y competitivo.

- **Haufler, A., Mardan, M., & Schindler, D.** (2016). Optimal policies against profit shifting: The role of controlled-foreign-company rules. *Munich Discussion Paper No. 2016-6*. Munich: Ludwig-Maximilians-Universität München. Recuperado en: [https://epub.ub.uni-muenchen.de/27745/1/Haufler\\_Profit.pdf](https://epub.ub.uni-muenchen.de/27745/1/Haufler_Profit.pdf)

A su vez, nos resulta prudente presentar un enfoque comparado del análisis doctrinal sobre las normas CFC, como es el caso particular de países como

Colombia, Perú, Chile y México, en miras de presentar casos puntuales de países en América Latina que han sostenido el pensar de que la incorporación de regímenes CFC son esenciales para frenar el diferimiento de rentas pasivas y garantizar que los ingresos obtenidos por entidades controladas sean gravados en los países de residencias de sus accionistas. A continuación, aquellos trabajos y estudios que revelan las bondades de la implementación de las normas CFC:

- **Bonilla Montoya, L. E.** (2017). Análisis de las acciones BEPS, su aplicación en Colombia y su inclusión al sistema tributario. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, Núm. 76, 157–197.
- **Falla Cubillos, H. A.** (2020). Reflexiones sobre el régimen de entidades controladas del exterior en Colombia. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, Núm. 81, 19–46.
- **López Fernández, E., Morales Owseykoff, T., Guerra Vázquez, K., & Guzmán Cadena, J. G.** (2023). Medidas que aplica México para evitar los paraísos fiscales. *Revista Foco*, V. 16, N. 8, 1–20
- **Ocampo Tabares, H. A.** (2016). Propuesta de reglas de transparencia fiscal internacional para Colombia basado en el derecho comparado y el Plan BEPS de la OCDE. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, Núm. 75, 95–141.
- **Ruiz Ascencio, Y.** (2020). Neutralización de los mecanismos híbridos en Colombia: Una reflexión a la acción 2 de BEPS de la OCDE. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, 81, 95–122. ISSN 0122-0799.
- **Toledo Concha, C., & Ramírez Adriazola, M.** (2017). La acción 3 de BEPS en el contexto de Colombia, Perú y Chile. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, (45), 39–49.

### 3. DEFINICIÓN DE TÉRMINOS BÁSICOS

- a. Denominamos “Sociedades Extranjeras Controladas (CFC, por sus siglas en inglés)” aquellas sociedades constituidas fuera del territorio nacional, pero que están bajo el control directo o indirecto de personas o empresas residentes fiscales en un país determinado.
- b. Por “Normas de Sociedades Extranjeras Controladas (CFC, por sus siglas en inglés)”, entendemos aquel conjunto de normas creadas para exigir que las rentas pasivas obtenidas por estas sociedades en el extranjero sean declaradas y gravadas como si hubiesen sido percibidas directamente por el contribuyente.
- c. El término “Erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés)”, por aquel conjunto de acciones coordinadas —conocido como el Plan BEPS— impulsados por la OCDE y el G20 en el año 2013, con el propósito de asegurar que los beneficios empresariales sean gravados en el lugar donde se desarrolla la actividad económica y se crea el valor.
- d. La “Elusión fiscal” consiste en utilizar mecanismos jurídicos o estructuras legales con el propósito de reducir, diferir o evitar el pago de impuestos, aprovechando vacíos o ambigüedades existentes en la normativa.
- e. Por “Paraísos fiscales” percibimos aquellas jurisdicciones o territorios que ofrecen regímenes impositivos extremadamente favorables, caracterizados por la baja o nula tributación y por altos niveles de secreto bancario o comercial.
- f. El “Principio de legalidad tributaria” que establece que ningún tributo puede ser creado, modificado o eliminado sino mediante una ley aprobada por el órgano legislativo competente.

- g. El “Principio de equidad tributaria” que persigue que los contribuyentes en iguales condiciones económicas soporten cargas fiscales equivalentes, garantizando un trato justo y proporcional.
- h. El “Principio de eficiencia tributaria” que busca que el sistema impositivo recaude los recursos necesarios sin afectar de manera significativa la actividad económica.
- i. Por “Transparencia fiscal internacional” al conjunto de políticas, acuerdos y mecanismos normativos mediante los cuales los Estados comparten información y colaboran para prevenir la evasión y el ocultamiento de rentas en el extranjero.

## **OBJETIVOS**

### **1. Objetivo general.**

Analizar las implicaciones legales y tributarias derivadas de la ausencia de un régimen de Sociedades Extranjeras Controladas (CFC) en la República Dominicana, para determinar su incidencia sobre los principios de legalidad, equidad y eficiencia tributaria, y sugerir directrices normativas para su posible instauración en el marco de los estándares internacionales de fiscalidad.

### **2. Objetivos específicos.**

- a. Examinar el contexto económico y jurídico de la fiscalidad internacional en la era de la globalización, reconociendo los principales retos que enfrenta la República Dominicana ante la movilidad de capitales y la planificación fiscal agresiva.
- b. Determinar el alcance y aplicabilidad de los principios constitucionales de legalidad, equidad y eficiencia tributaria en el ordenamiento fiscal dominicano, y su vinculación con las exigencias derivadas del entorno global.
- c. Identificar los vacíos normativos existentes en la legislación impositiva dominicana frente al tratamiento de las rentas pasivas de sociedades controladas en el extranjero.
- d. Comparar la historia y desarrollo de los regímenes CFC en diferentes países de Latinoamérica, para identificar buenas prácticas que puedan ser tomadas como referencia para el contexto dominicano.
- e. Esclarecer las implicaciones jurídicas y fiscales que genera la falta de un régimen CFC en la República Dominicana, en términos de recaudación estatal y equidad del sistema tributario.

- f. Fundamentar la viabilidad constitucional y técnica de la posible instauración de un régimen CFC, conforme a los principios y límites de la potestad tributaria del Estado dominicano.
  
- g. Proponer directrices normativas y de política tributaria para la introducción progresiva de un régimen CFC que fortalezca la equidad, la transparencia y la eficiencia de la administración tributaria en la República Dominicana.

## **MÉTODOS.**

### **1. Tipo de investigación.**

En el entendido, de que el presente trabajo presentará un análisis detallado respecto a cuáles son las implicaciones legales y tributarias de la ausencia de un régimen de Sociedades Extranjeras Controladas (CFC) en la República Dominicana, a los fines de identificar cuales medidas normativas podrían adoptarse para su posible implementación que sean compatibles los principios de legalidad, equidad y eficiencia tributaria, el mismo se realizará desde un enfoque de tipo cualitativo.

En el sentido, de que el enfoque cualitativo nos permitirá examinar los hechos y revisar los estudios previos relacionados al objeto de la investigación de manera paulatina y simultánea, con el fin de generar una teoría consistente extraída de los datos recopilados, donde predomine la lógica o razonamiento inductivo desde un lente más interpretativo (Hernández & Mendoza, 2023).

### **2. Métodos.**

Como métodos a utilizar para el desarrollo del presente trabajo, se encuentran los siguientes:

#### **a. Método analítico:**

El método analítico consiste en separar un fenómeno en sus partes para comprender cómo éstas interactúan para formar el todo. Hernández Sampieri, Fernández Collado y Baptista Lucio (2014) indican que es el método que estudia las partes de un todo, sus causas y sus efectos, para determinar la manera en que se relacionan entre sí y llegar a conclusiones exactas y justificadas.

Para los fines de esta investigación, el método analítico es de gran importancia, ya que permitirá analizar las consecuencias jurídicas y tributarias de la falta de un régimen de Sociedades Extranjeras Controladas (CFC) en la República Dominicana. A través de este método se estudiará de manera detallada la normativa constitucional y tributaria vigente desde la óptica de los principios rectores del

sistema, dígame los principios de legalidad, equidad y eficiencia fiscal, analizando también la normativa internacional que guía la fiscalidad actual. Esta aproximación pudiese revelar si la ausencia de un régimen CFC podría estar afectando la recaudación fiscal, la equidad tributaria y la coherencia del ordenamiento jurídico dominicano.

**b. Método analítico–inductivo:**

El método analítico-inductivo parte de la observación y el análisis de casos específicos para llegar a conclusiones generales o principios teóricos. Según Tamayo y Tamayo (2003), este método es aquel que va desde la descripción de las partes hasta su generalización, con el objetivo claro de intentar entender el todo.

Este método es considerado como adecuado para el desarrollo de la presente investigación, debido que a partir de casos específicos y experiencias concretas de otros países de la región de Latinoamérica se podrá estudiar con lupa leyes generales que evidencian la necesidad de un régimen CFC en la República Dominicana. Así mismo por medio del estudio de las implicaciones jurídicas y fiscales de la falta de este régimen, se pudiese llegar a inferir la necesidad de su implementación en el ordenamiento tributario de la República Dominicana y su compatibilidad con la Constitución de la nación.

**c. Método comparativo:**

El método comparado es aquel cuya finalidad consiste en el buscar las similitudes y las divergencias entre dos o más jurisdicciones, doctrinas, sistemas y realidades, para descubrir entre ellos puntos comunes, opuestos o posibles soluciones. Para García Máynez (2006), la comparación jurídica es aquel método científico por excelencia mediante el cual se puede llegar a conocer mejor un ordenamiento jurídico, comparándolo con otros, pudiendo con esto derivarse enseñanzas para el desarrollo del derecho nacional.

En el presente trabajo investigativo de maestría el método comparativo se utilizará precisamente para comparar la situación de la República Dominicana con otros países latinoamericanos que han adoptado regímenes CFC (Colombia, México, Chile, Perú). Este estudio comparado permitirá conocer los éxitos y desafíos de estos modelos y cómo los mismos se podrían adaptar a la realidad del Estado dominicano. En ese orden, intentaremos plantear un marco normativo y técnico de referencia para una posible reforma tributaria que fortalezca la equidad y la eficiencia tributaria.

## INTRODUCCION

En los últimos años, los sistemas tributarios han experimentado uno de los mayores desafíos de su historia: la capacidad de los contribuyentes para transferir sus ingresos hacia países de baja o nula tributación mediante el uso de estructuras corporativas sin económica sustancia. La magnitud del fenómeno se refleja en la estimación de que la erosión de la base gravable y transferencia de beneficios representa pérdidas fiscales globales entre el 4% y el 10% de la recaudación del impuesto sobre sociedades, según el estándar de la OCDE, lo cual revela la profundidad del fenómeno y su impacto directo en la sostenibilidad de las finanzas públicas. Es, precisamente, este tipo de situaciones la que tensa la noción tradicional de soberanía fiscal y descubre falencias en los sistemas tributarios clásicos – determinados por la territorialidad o la presencia física – en la capacidad de adecuación para acotar adecuadamente rentas que se producen y difunden en economías globalizadas y digitalizadas (OCDE, 2016a).

Frente a este panorama, la OCDE y el G20, a través del Plan de Acción BEPS, se plantearon consolidar los marcos normativos actuales frente aquellas prácticas que hoy desconectan la carga tributaria de la realidad económica. Entre sus diversos instrumentos, las normas aplicables a entidades controladas en el exterior (en lo adelante CFC) han demostrado poseer un papel único en la lucha no solo contra la deslocalización artificial de rentas pasivas, sino también en el diferimiento prolongado de la tributación. En el orden, de que tales reglas pretenden garantizar que los contribuyentes tributen por los ingresos que, a pesar de que se generen jurídicamente en los cuerpos receptores extranjeros, indiquen en sustancia la capacidad económica que se deriva del territorio del país del contribuyente (OCDE, 2016a).

En este sentido, América Latina –y en especial países como Colombia, México, Chile y Perú– han introducido y/o incorporados regímenes CFC en su legislación interna, reconociendo que en la ausencia de estos instrumentos se generan asimetrías significativas en la distribución del esfuerzo fiscal y la integridad del sistema tributario se ve debilitada (Falla Cubillos, 2020). En contraposición, República Dominicana carece de un régimen de transparencia fiscal internacional similar, a pesar de haberse incluido –al menos formalmente– un criterio de renta mundial en su legislación nacional. Dicha ausencia ha permitido que, a la fecha, que se realicen estrategias agresivas de planificación fiscal que facilitan la canalización de rentas pasivas hacia entidades radicadas en el extranjero sin la

debida imputación en la jurisdicción de residencia, lo que genera inequidad horizontal, distorsiones competitivas y un probable deterioro de la base imponible nacional.

En consecuencia, el problema de investigación que guía la presente tesis es el precisamente lograr analizar: *¿Cuáles son las implicaciones legales y tributarias de la ausencia de un régimen de Sociedades Extranjeras Controladas (CFC) en la República Dominicana y qué medidas normativas podrían adoptarse para su posible implementación que sean compatibles los principios de legalidad, equidad y eficiencia tributaria?*

Ahora, esta problemática no puede ser abordada de manera aislada, sino que más bien requiere articular dos niveles de análisis. El primero es de naturaleza técnico-tributaria e implica una revisión detallada de los componentes esenciales de un régimen CFC: los criterios de control, la definición adecuada de las rentas pasivas con arrastre, las excepciones basadas en el principio de sustancia económica, los mecanismos de imputación y el diseño de salvaguardas que evitan la doble imposición. El segundo plano supone ya entonces un juicio riguroso de carácter constitucional. Esto, debido a que acuerdo con el artículo 243 de la Constitución de la República Dominicana, los principios de legalidad, equidad y eficiencia restringen el ámbito de validez y eficacia de cualquier medida tributaria; por tanto, se debe demostrar que cualquier propuesta legislativa es compatible con dichos mandatos no solo en su dimensión formal, sino también material y teleológica.

Asimismo, el presente trabajo de estudio incluye un análisis comparado de las experiencias latinoamericanas con respecto a la instauración de normas CFC, en miras de identificar las mejores y peores prácticas a nivel regional, así como aquellos aspectos que pueden adaptarse al contexto dominicano. Este enfoque permite evaluar no solo ese diseño técnico, sino a su vez las condiciones institucionales necesarias para su incorporación efectiva.

En coherencia con lo arriba expuesto, los objetivos de esta tesis, a modo general, son:

- Examinar los fundamentos económicos y jurídicos que justifican la adopción de normas CFC en un sistema tributario basado en el criterio de renta mundial.
- Analizar los principios constitucionales dominicanos relevantes (legalidad, equidad y eficiencia) en relación con la transparencia fiscal internacional.

- Evaluar las consecuencias fiscales, institucionales y distributivas derivadas de la ausencia de un régimen CFC en el ordenamiento jurídico dominicano.
- Comparar experiencias normativas latinoamericanas, identificando elementos aplicables al contexto nacional.
- Formular una propuesta normativa integral la cual sea: constitucionalmente compatible con la normativa dominicana, que establezca criterios de control, delimitación de rentas pasivas, exclusiones por sustancia económica, reglas de imputación y un modelo gradual de implementación.

Metodológicamente, el presente trabajo encuentra un enfoque documental, comparado y analítico, el cual es respaldado por doctrina especializada en la materia, informaciones internacionales, normativa comparada y principios constitucionales. Esta metodología permite integrar consideraciones técnicas de fiscalidad internacional con elementos estructurales propios del sistema tributario dominicano.

Por consiguiente, la presente tesis se estructura en cuatro capítulos interrelacionados:

- Capítulo I, “Globalización y Fiscalidad Internacional: Fundamentos para el Régimen CFC”, ofrece un marco conceptual amplio sobre la fiscalidad internacional, la movilidad del capital y los riesgos asociados a estructuras offshore, destacando la importancia de los regímenes CFC en el derecho tributario contemporáneo.
- Capítulo II, “El sistema tributario dominicano y los principios constitucionales de legalidad, equidad y eficiencia”, presenta un análisis técnico completo de los principios constitucionales de legalidad, equidad y eficiencia en el marco normativo nacional, demostrando su función como límites y a la vez como mandatos de optimización del sistema tributario dominicano.
- Capítulo III, “Implicaciones legales y tributaria de la ausencia de un régimen CFC en la República Dominicana”, examina a fondo las implicaciones concretas de carecer de un régimen CFC en el marco normativo dominicano, abordando sus efectos en la recaudación, la justicia tributaria y la transparencia, así como también un estudio comparado de países de la región a los fines de brindar pequeños matices del estatus normativo de otros países de la región de América Latina.

- Capitulo IV, "Propuesta de adopción del régimen CFC en la República Dominicana" desarrolla una propuesta normativa integral que pretende establecer los criterios mínimos de control, rentas atribuibles, exclusiones por sustancia económica, reglas de imputación y un modelo escalonado de implementación institucional.

En síntesis, esta investigación aspira a demostrar que la adopción de un régimen CFC en la República Dominicana no solo es compatible con su marco constitucional, sino también necesaria para asegurar la equidad tributaria, fortalecer la capacidad recaudatoria y preservar la integridad de su sistema fiscal en un entorno global altamente interconectado.

## **CAPÍTULO I. GLOBALIZACIÓN Y FISCALIDAD INTERNACIONAL: FUNDAMENTOS PARA EL RÉGIMEN CFC**

### **1.1 La globalización económica y los retos de la tributación moderna**

#### **1.1.1 Movilidad del capital y apertura de los mercados internacionales**

En las últimas décadas, el sistema económico mundial ha experimentado un cambio colosal: el capital se ha vuelto más móvil y los mercados internacionales se han abierto. Fenómenos, que, a la fecha, han modificado drásticamente las mismas premisas de gravar y ejercer la soberanía fiscal. A medida en que se han hecho a un lado las barreras comerciales y financieras, el traslado de capitales ha ganado autonomía y una capacidad inédita de búsqueda de sistemas fiscales con cargas impositivas más bajas, menores riesgos y regulaciones más indulgentes. Ahora bien, esto que en un primer momento se consideró un desarrollo beneficioso para la economía, ha tenido un impacto significativo en la equidad y en la estabilidad de los ingresos de los Estados, particularmente en países en desarrollo.

La globalización financiera, según el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (en lo sucesivo CIAT), condujo a una mayor integración de los mercados de bienes, servicios y capitales, lo que originó una “competencia tributaria internacional” que ha obligado a los Estados a cambiar su configuración tributaria para no desincentivar la inversión extranjera. El CIAT incluso ha subrayado que, si bien los flujos de capital se diversificaron y ampliaron, muchos sistemas tributarios latinoamericanos han continuado con marcos diseñados para economías cerradas, incapaces de responder eficazmente al mercado global. En este sentido, las reformas emprendidas en América Latina desde la década de los noventa han tendido a favorecer los impuestos indirectos, como el IVA, en desmedro de la imposición directa a la renta, lo que ha causado una mayor regresividad y dependencia a los impuestos al consumo.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en lo adelante OCDE) (OCDE, 2022b) por su parte, resalta que la liberalización de los flujos de capital y la digitalización han mermado severamente la capacidad de los países en

desarrollo para asegurar la parte de los ingresos que produce la actividad económica dentro de sus fronteras. Según la OCDE la libertad de mercado y la plena movilidad de los capitales bien se han constituido como una fuerza de crecimiento y de producción, pero también se han convertido en un canal para la erosión de las bases imponibles. Según esta organización, la movilidad del capital, entre otros fenómenos, sin alguna coordinación internacional más allá de los Estados, es una fuente de simetría fiscal que exporta la vulnerabilidad a los sistemas tributarios de los países subdesarrollados, con menos posibilidades de resistencia institucional y empresarial. Es por ello, que la cooperación y transparencia internacional han surgido como pilares de un sistema que pretende asegurar que la globalización no sea un acto de renuncia implícito a la soberanía fiscal de las naciones (OCDE, 2022b).

No obstante, la globalización no es solo el resultado del proceso de apertura económica, sino que obedece a la lógica de acumulación gestada por una red de intereses financieros y tecnológicos. Según Stiglitz (2012) lo cierto es que la concentración de la riqueza, la desigualdad, y la supresión de la redistribución, son el resultado de políticas de mercado que han colocado en un primer lugar la liberalización de capitales y la desregulación de los flujos financieros. En ese sentido, el autor argumenta que *“los mercados por sí solos no son ni eficientes ni estables y tienden a acumular la riqueza en manos de unos pocos más que a promover la competencia”* (Stiglitz, 2012, p. 45). Esta negación del Stiglitz (2012), adolece de una inequidad factual implícita, en donde se adquiere que esta dependencia entre las economías de Estados emergentes solo limita capacidad de las naciones para implementar economías basadas en la equidad fiscal, en donde no se generen competencias a la baja entre Estados.

En el mismo sentido, (Chávez Chávez, 2014) identifica, en el caso latinoamericano, que la apertura de los mercados permitió el uso de paraísos fiscales y estructuras offshore para erosionar las bases tributarias de los países de origen. Como señala el autor, las denominadas *Controlled Foreign Corporations* (en lo sucesivo CFC), surgen a raíz de esta intensa movilidad del capital, con el objetivo de impedir la

postergación del pago de impuestos a través de la transferencia de utilidades a jurisdicciones de baja o nulo gravamen (Chávez Chávez, 2014). Sin embargo, los motivos estructurales, geopolíticos y, en general, culturales, de la región de América Latina han retardado el desarrollo de dicho mecanismo, lo cual ha permitido la persistencia de las prácticas de elusión y planificación fiscal agresiva. En este sentido, Chávez (2014) advierte puntualmente que *“en Latinoamérica la legislación no es lo suficientemente específica y deja librado al azar puntos neurálgicos que deberían ser definidos con claridad para evitar posibles problemas posteriores”* (Chávez Chávez, 2014, p. 15), situación que evidencia la ferviente necesidad de reforzar la normativa vigente frente a la movilidad de capitales que caracteriza esta era globalizada.

En esa misma línea, las autoras Becerra Peña et al. (2023), mencionan que la digitalización de la economía ha incrementado la movilidad de los capitales, lo que cual ha permitido a las grandes corporaciones derivar rentas significativas en jurisdicciones en las que no están físicamente presentes, poniendo a prueba a los principios tradicionales de la soberanía tributaria. Es por lo precedentemente expuesto, que las autoras bien concluyen que los Estados deberían efectuar una adaptación a las normativas tributarias vigentes, con el objetivo de que las mismas vayan acorde a las realidades del comercio electrónico y de los servicios digitales hoy ofertados (Becerra Peña, 2023). Todo esto, en miras de evitar que las rentas generadas por estas actividades sean parasitadas. En cuanto al Proyecto BEPS, la OCDE y el G20 destacan a su vez la necesidad de efectivamente armonizar las legislaciones nacionales que permiten, en la actualidad, la deslocalización artificial de beneficios hacia jurisdicciones de bajo gravamen (OCDE, 2016b). Se trata de una recomendación particularmente importante para América Latina, dado que sus administraciones tributarias disponen de tecnologías desfasadas, que no les permiten, ni les permitirán, realizar un control efectivo frente a las complejas operaciones digitales internacionales que se efectúan hoy en día (OCDE, 2022b).

Estas conclusiones coinciden con las obtenidas por el CIAT (2017) y la OCDE (2022b), en relación con la necesidad de cooperación fiscal efectiva entre los

Estados. En el orden, de que resultado de la apertura de los mercados internacionales, los flujos financieros transnacionales, las cadenas globales de valores y las plataformas digitales, han disuelto los límites históricos de la tributación tradicional (CIAT, 2017) (OCDE, La cooperación fiscal al servicio del desarrollo, 2022b). En otras palabras, la competencia fiscal entendida como la estrategia que pretende ofrecer condiciones más beneficiosas, sobre todo reducciones de tipos impositivos o concesión de incentivos selectivos, es ahora una carrera en picada, y dicha carrera cuestiona la sostenibilidad de los recursos públicos. Motivo por el cual, CIAT (CIAT, 2017) señala que, el fortalecer los instrumentos de intercambio de información, la transparencia y la fiscalización de operaciones internacionales, representa uno de los pilares fundamentales para alcanzar un nuevo punto de equilibrio tributario en la región.

En resumen, la apertura de los mercados y la libre circulación de capitales han abierto una puerta hacia interconexión mundial, pero a su vez han exacerbado el poderoso conflicto entre el principio del mercado y los principios fiscales de justicia. Los Estados nacionales — incluidos los latinoamericanos y caribeños— tienen dificultades cada vez mayores en mantener la autonomía fiscal en un mundo en el que las decisiones reales sobre la producción, la financiación y la inversión se toman a nivel global. Como advirtió Stiglitz (2012), una globalización fuera de control corre el riesgo de destruir la cohesión social, minar la legitimidad del Estado y socavar la base fiscal de los países.

### **1.1.2 Retos fiscales derivados de la economía digital y la interconexión global**

La digitalización ha cambiado la estructura de la economía global, creando nuevos factores y formas de generar valor. Si la movilidad del capital desafía las fronteras tradicionales de la imposición, la economía digital ha terminado por redefinirlas por completo. Hoy, la inmaterialidad de las operaciones, la difuminación de fronteras entre la producción de bienes y servicios y la conectividad inmediata de los mercados, cuestionan las razones de ser de las bases sobre las que se asentaban las reglas tradicionales de tributación internacional del gravamen.

Como señala Serrano (2020) la digitalización de la economía ha producido “*una alteración en la distribución del poder tributario entre los Estados, un desafío a los principios tradicionales de la tributación y una crisis enorme de la presencia física como un elemento clave en la fiscalidad internacional*” (Serrano Antón, 2020, p. 28). En este sentido, el autor destaca cómo las reglas de coordinación actuales, creadas hace más de un siglo, quedan sobrepasadas producto de la emergencia de modelos empresariales basados en plataformas digitales, servicios y productos intangibles y redes globales de datos. Fenómeno que ha derivado en un paradigma fiscal novedoso el cual plantea un desafío imperante: readecuar la conceptualización de “nexo” y revisar la noción misma de creación de valor.

Según la OCDE (2022b), la digitalización ha socavado la base imponible de los países. Esto, debido a que en la actualidad las multinacionales pueden llegar a obtener enormes ingresos, allí donde no tienen presencia física. Situación que, en el marco de la tributación tradicional, no acontecía. En consecuencia, en respuesta a este escenario, los organismos internacionales han articulado diversas soluciones cooperativas que buscan adaptar los principios tributarios clásicos a las nuevas formas de generación de valor.

En sus propuestas, la OCDE (2022b) ha señalado que la economía digital efectivamente está creando nuevas oportunidades de negocios y, por ende, está borrando fronteras fiscales. Por lo tanto, la realidad actual demanda una solución multilateral para evitar la fragmentación del sistema fiscal internacional. Siendo esta última declaración una manifestación directa de la necesidad de crear un marco normativo común que permita evitar la doble imposición y la equitativa repartición de la potestad tributaria. Todo esto, a través de la implementación de los conocidos Pilares I y II del Plan de Acción BEPS de la OCDE (OCDE, 2022b).

Como explica Serrano Antón (2020), las propuestas del Pilar I se reducen a tres términos claves: la participación del usuario - *user participation*-, los intangibles de comercialización - *marketing intangibles*- y, por último, la presencia económica análoga -*significant economic presence*-, que marcan la voluntad de reconocer el valor generado en los países de origen de los consumidores digitales. En otras

palabras, el considerar la fuente ya no es suficiente en el escenario globalizado, sino que es más importante orientar el objetivo hacia el genuino contribuyente al proceso de creación de valor en cuestión.

Por su parte, el Pilar II o *Global Anti-Base Erosion (GloBE)* propone ya un nivel mínimo global sobre imposición para desincentivar la competencia dañina entre países en términos impositivos y así frenar la deslocalización artificial de beneficios. En palabras textuales de Navarro Ibarrola (2021): *“la iniciativa GloBE de tributación mínima, impulsada por la OCDE, va a alterar de manera significativa la distribución de la potestad tributaria sobre rentas transfronterizas, limitando la competencia fiscal por debajo del gravamen mínimo que el Marco Inclusivo acuerde”* (Navarro Ibarrola, 2021, p. 63). Propuesta, que, en palabras del autor, pretende incrementar la capacidad de imposición de los Estados sobre beneficios que, de no ser por ella, escaparían a la imposición a estos ser trasladadas hacia jurisdicciones de baja imposición. Ahora bien, su implementación plantea complicadas problemáticas de compatibilidad y coordinación normativa para los países con economías subdesarrolladas, como es el caso de América Latina.

Como ha sido planteado anteriormente, hoy en día la economía digital tiene un mayor impacto en los países en desarrollo. Tal como señala el CIAT mediante el estudio de Jiménez y Podestá (2021), la realidad es que la digitalización *“ha permitido que algunas empresas participen activamente en determinados sectores económicos de varios países, sin tener necesariamente una presencia física significativa en ellos”* (Jimenez & Podestá, 2021, p. 6). En este contexto, esta brecha no representa simplemente una brecha al costo fiscal, sino que a su vez genera *“una fuerte competencia desleal con los sectores tradicionales”* (Jimenez & Podestá, 2021, p. 12), profundizando así las desigualdades entre los contribuyentes y reduciendo la progresividad del sistema tributario.

Ante esta situación previamente descrita, el CIAT, citado nuevamente por Jiménez y Podestá (2021), motiva a las naciones, a que dando cumplimiento a las pautas de la OCDE procedan a establecer mecanismos de registro simplificado y retención automática para las empresas extranjeras proveedoras de servicios digitales. En el

orden, de que, en caso contrario, la disminución sostenida de la recaudación tributaria y la relocalización de actividades hacia el exterior puede derivar en una menor recaudación tributaria, pérdida de empleos y el detrimento del concepto de soberanía tributaria. Lo cual sería fatal para América Latina.

Por otro lado, la globalización también trae consigo nuevos desafíos en términos de cooperación entre los estados. Según Navarro Iberrola (2021), los pilares de la OCDE no solo establecen medidas técnicas, sino que más bien presentan aquellos principios vitales para una transformación radical de la política fiscal global, en la que la equidad del impuesto y su neutralidad son armoniosos con la urgencia de asegurar la competitividad entre Estados. Sin embargo, la realidad es que no siempre se logra un equilibrio al respecto, debido a que las economías desarrolladas se enriquecen por el alto volumen de sedes comerciales de grandes corporaciones de tecnología, mientras que las economías en pleno desarrollo, las cuales constituyen los principales mercados de consumidores, no perciben si quiera una pequeña porción de la recaudación de tales actividades (Navarro Iberrola, 2021).

Siguiendo esta noción, Öner (2024) señala cómo las nuevas normas internacionales, haciendo énfasis en los países de origen, pueden llegar a reducir la simetría histórica que hasta el momento caracteriza el sistema tributario a nivel mundial. En el sentido, de que, en su discusión sobre las naciones en desarrollo, este autor afirma de manera puntual lo siguiente:

*“Las regulaciones relativas a la tributación mínima global y las CFC deben adaptarse a las capacidades institucionales y fiscales de las economías emergentes, para evitar una pérdida de soberanía y garantizar una participación equitativa en los beneficios de la globalización.”* (Öner, 2024, p. 22)

De acuerdo con Jiménez y Podestá (2021), en América Latina esta brecha es mucho más significativa, ya que efectivamente los sistemas tributarios de esta región sufren de limitaciones administrativas y tecnológicas significativas para el control de las transacciones transfronterizas. Por ello, los autores reiteran la importancia de que

*“los países adopten sus legislaciones de IVA para gravar los servicios y bienes intangibles adquiridos en el exterior por empresas y consumidores residentes”* (Jimenez & Podestá, 2021, p. 7). Esto con la idea de igualar la competencia y evitar la migración de las actividades a los mercados exteriores.

## **1.2 Fiscalidad internacional y justicia tributaria global**

### **1.2.1 La equidad y la eficiencia tributaria como principios rectores del sistema fiscal internacional**

Materialmente, el principio de equidad tributaria implica el sentido de proporcionalidad respecto a la capacidad económica de cada sujeto, es decir, la injustificabilidad de la sobrecarga y la carga desigual. Ahora, Jiménez (2017) se centra en las dos caras de la equidad fiscal: la equidad horizontal y la equidad vertical. La primera, como aquella que parte de *“un trato igual a quienes se hallen en igualdad de circunstancias”* (Jiménez, Equidad y sistema tributario en América Latina, 2017, p. 56), y la segunda como aquella que pretende categorizar *“un trato adecuadamente desigual a quienes se encuentran en circunstancias distintas”* (Jiménez, Equidad y sistema tributario en América Latina, 2017, p. 56).

En esta misma línea, el mismo Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT (2017), alerta que la equidad, por su significado, debe de considerarse como un requisito ineludible para la sostenibilidad fiscal y la legitimidad democrática de los sistemas tributarios. Sin embargo, como plantea el CIAT (2017) la equidad no es algo que se pueda disociar en ningún momento de la eficiencia ni de la suficiencia recaudatoria. En el orden, de que sería poco efectivo un sistema fiscal justo y equitativo que no permita financiar el gasto público de un Estado.

En consecuencia, la equidad y la eficiencia representan un contrapeso en la dimensión internacional que cobra especial relevancia en un contexto de creciente interdependencia económica. Como bien subraya Gonzalez De Frutos (2017)

*“La fiscalidad internacional necesita de un marco axiomático sólido y consecuente con la movilización de recursos nacionales. Hasta ahora, los*

*principios del sistema se centran en la eficiencia económica: prevenir la doble imposición para favorecer el comercio y la inversión, garantizando la neutralidad de los sistemas fiscales para una asignación óptima de recursos. Sin embargo, este enfoque ignora la equidad, contrapeso a la eficiencia, relegándola a un segundo plano como algo subjetivo y contingente” (Gonzalez De Frutos, 2017, p. 93).*

Este enfoque extiende la dimensión del equilibrio más allá de su modalidad individual, proyectándola a nivel global al exigir que las normas internacionales se solidaricen con las ideas de justicia distributiva y óptima asignación global. Por tanto, la equidad deja de ser un tema doméstico para convertirse en un principio rector de la cooperación internacional y el desarrollo sostenible.

Por su parte, Ríos Granados y Sánchez Gil (2020) señalan que la equidad tributaria se configura como concreción del principio de igualdad ante la ley. Los autores aseguran que la equidad fiscal se manifiesta en la obligación estatal de aplicar la ley tributaria diferenciando el tributo, en virtud de la capacidad contributiva del sujeto. Interpretación que garantiza la proporcionalidad y razonabilidad del sistema impositivo. Así mismo, estos autores relacionan la equidad con los derechos humanos de los contribuyentes, al afirmar que en México *“la Suprema Corte de Justicia Nacional (SCJ) los calificó como derechos fundamentales de corte económico por consistir en una protección constitucional reforzada a favor de la dignidad humana y la propiedad”* (Rios Granados & Sánchez Gil, 2020, pp. 17-18).

Ya adentrándonos a una perspectiva comparada, Fernández Amor y Masbernat (2013) analizan cómo también la Constitución española introduce pautas de equidad y garantías de eficiencia en la conducta de los contribuyentes, en cuanto al deber de contribuir se refiere. Estos autores afirman que en el caso de España *“los principios constitucionales tributarios son un referente obligado para el ejercicio del poder tributario en tanto que con su cumplimiento se construye un sistema tributario que responderá al principio de justicia como valor superior en el texto constitucional”* (Fernández Amor & Masbernat, 2013, p. 498), y que, por consiguiente:

*“Se ha de exigir teniendo en cuenta la capacidad económica del contribuyente, a través de un sistema tributario justo regulado con arreglo a la ley, inspirado en los principios de igualdad y de progresividad sin que pueda llegar a tener alcance confiscatorio”* (Fernández Amor & Masbernat, 2013, p. 498).

Por consiguiente, en cuanto al ámbito de la teoría constitucional, la discusión sobre la equidad y la eficiencia tributaria se ha dado. Basándose en el sentido de justicia, Lozano Rodríguez et al. (2023) sostienen que ambos principios son efectivamente garantías constitucionales. Estos autores definen la equidad como el “sustrato ético”, mientras que la eficiencia la conciben como una “garantía”. Siendo ambos principios esenciales para hacer que el sistema sea no solo ético, sino optimizable en términos de gestión y control del sistema. Según estos autores, la eficiencia no se mide solo desde el punto de vista económico, sino también en términos de lo que es cortésmente administrado y la confianza en el gobierno (Lozano Rodríguez, Muñoz Muñoz, & Matalla, 2023) .

En general, la equidad y la eficiencia de un impuesto son las bases de legitimidad, sostenibilidad y justicia en todo el sistema financiero a nivel mundial. En el sentido, de que esto precisamente es lo que hace que los impuestos sean redistributivos y compatibles con la estabilidad macroeconómica. Y, ya en el caso particular de la República Dominicana, la primacía de estos principios es aún más crucial, debido a que actualmente no disponemos de un marco regulatorio que se deba al contexto internacional y las nuevas necesidades fiscales, a la luz de los principios de legalidad, eficiencia y equidad tributaria.

### **1.2.2 Coordinación fiscal internacional y mecanismos de control de la elusión**

La necesidad de una coordinación fiscal robusta a nivel internacional radica en una tensión estructural del orden tributario global: los Estados tienen que preservar su soberanía tributaria a la vez que no pueden aislarse de un sistema económicamente interconectado, posibilitado por la movilidad de intangibles, datos y capital que permiten una planificación fiscal altamente sofisticada y en ocasiones agresiva. En

este sentido, los instrumentos de cooperación, los estándares de intercambio automático, las cláusulas antiabuso y los regímenes específicos, desempeñan hoy en día dos funciones vitales: evitar la elusión y abuso a través de nuevas fronteras y mantener la confianza de la ciudadanía y los mercados.

La Agenda BEPS, así, constituye un hito trascendental en el mundo tributario. La misma precisamente llegó a confirmar que el diseño doméstico, por sí solo, no está a la altura de las estructuras multinacionales que facilitan la deslocalización de beneficios. De ahí, que la Acción 3 (Normas CFC) y el (OCDE, 2016a) desarrollo de estándares sobre la transparencia vayan de la mano.

En palabras de la propia OCDE (OCDE, 2016a), el ímpetu reformador de BEPS generó a nivel global *“la primera renovación sustancial de las normas y los estándares fiscales internacionales en casi un siglo”* (OCDE, 2016a, pp. 4, Prefacio). Quiebre que no solamente reconfigura las reglas técnicas tradicionales, sino que impone una orientación internacional cooperativa: sin información de fuentes confiables y oportunas, no hay garantía que valga, y, por lo tanto, los diferentes mecanismos antiabuso caen en desuso.

Por otra parte, desde la perspectiva europea y de derecho de la Unión, una parte de la doctrina ha subrayado que las medidas de coordinación fiscal enfocadas en la anti-elusión no pueden apoyarse en “reglas de vinculación” ni en una débil base jurídica. Pues, si bien es cierto que el control de la elusión no puede resolverse supliendo los defectos de técnica normativa, más tampoco puede improvisarse, ni recrudescerse, ni violentar las garantías del contribuyente (Barreiro Carril, 2019). Por consiguiente, como expone Barreiro Carril (2019) en su análisis a la luz de la Directiva Anti-Elusión (también conocida como ATAD), el diseño de la cláusula general antiabuso y de las reglas de vinculación, como mecanismos de coordinación internacional, deben de exigir altos estándares de seguridad jurídica, coherencia y proporcionalidad. Si no se cumplen, la cooperación internacional tributaria pierde tracción práctica y contenciosa.

Esta reflexión doctrinal encuentra eco en las iniciativas latinoamericanas impulsadas bajo la Declaración de Punta del Este. Según la misma, la cooperación fiscal se traduce en compromisos concretos de transparencia y asistencia mutua. Iniciativa que, para América Latina, representa un paso adelante para crear un programa de trabajo orientado a maximizar el uso preciso de la información intercambiada, mejorar la transparencia sobre beneficiario final y crear sinergias institucionales y normativas (Foro Global, 2022). Agenda que no debe ser infravalorada como abstracta, debido a que la misma articula compromisos políticos precisos, desarrollo de capacidades y uso ampliado de la información bajo tratados, tres ejes que sostienen la capacidad de fiscalizar economías digitalizadas y estructuras transfronterizas.

Ahora bien, la coordinación se complementa con mecanismos sustantivos antiabuso. En este sentido, el aporte del Manual del CIAT (2022) es extremadamente claro. Primero, se cuida al diferenciar la planificación tributaria internacional desde la “economía fiscal legítima - definiendo la misma como *“aquellas actitudes lícitas que pueden adoptar los contribuyentes, al estructurar o reorganizar sus negocios, con el propósito de ahorrar impuestos, ya sea evitando su incidencia o reduciendo o difiriendo el respectivo impacto fiscal en las transacciones”* (CIAT, 2022, p. 11) - de la prácticas que cruzan la línea de licitud, y segundo, cuando se emplean *“las prescripciones fiscales de acuerdo con el espíritu de la ley”* (CIAT, 2022, p. 17). Esta distinción es crítica, debido a que un marco de cooperación fiscal exitoso requiere definiciones y conceptos operativos claros que permitan separar la planificación lícita de la ilícita.

En esta misma línea, la literatura de formación tributaria hace énfasis entre el nexo que une los deberes de cooperación e intercambio de información con la lucha en contra de prácticas perniciosas. Egido Gil y Jiménez-Blanco (2020) describen la competencia fiscal perjudicial como dinámicas de reducción estratégica de cargas para atraer bases móviles, capaces de erosionar la recaudación de terceros países y distorsionar la asignación de inversiones. Asimismo, estos autores sostienen que la OCDE enlaza de manera explícita la transparencia con el intercambio de

información y el combate a la erosión de bases. Siendo el mensaje de estos doctrinarios bastante claro: sin un circuito de información fiable, los mecanismos antiabuso - CFC, limitación de beneficios, reglas de subcapitalización o generales GAAR—quedan a mitad de camino (Egido Gil & Jimenez-Blanco, 2020).

La evidencia histórica en América Latina confirma esa intuición. El CIAT (2017), ha reconocido que entre los avances desde 2009, se encuentra una “densa red de acuerdos bilaterales” y la “Convención multilateral OCDE/Consejo de Europa sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal”, la cual ha sido ratificada por casi 100 países; incluso, una encuesta del Foro Global en 2017 le ha permitido al CIAT reportar alrededor de US\$ 703 millones recuperados (promedio 2012-2014), “*solo como consecuencia del intercambio internacional de información a requerimiento*” (CIAT, 2017, p. 126). Aun con críticas, el balance regional muestra que la transparencia no es un fin retórico, sino un medio eficaz para sostener la base imponible.

De manera simultánea, la Acción 3 ordena, mediante las normas CFC, el foco del control principal en materia de coordinación fiscal internacional: identificar al sujeto controlado, limitar las ganancias pasivas a través de los cuales se desplazan las ganancias, definir umbrales para la participación o control y diseñar reglas de imputación que funcionen para sobrellevar la doble imposición (OCDE, 2016a). Soluciones que, dentro de un marco de cooperación, versan acerca de la necesidad de un régimen de coordinación globalizado y no de la existencia de regímenes autónomos tradicionales (OCDE, 2016a).

En síntesis, la coordinación internacional, materializada en los estándares de la OCDE, no es un accesorio técnico, sino más bien la condición vital para el correcto funcionamiento de los mecanismos de control a nivel internacional. En el orden, de que mientras exista un mayor flujo de información y mayor sea la coherencia entre reglas sustantivas (CFC, GAAR, etc.), y procesales (EOI, asistencia mutua, etc.), menor será la brecha entre capacidad real de gravamen y creación contemporánea de valor (OCDE, 2016a).

## 1.3 El Plan de Acción BEPS y el surgimiento de las normas CFC

### 1.3.1 Origen, objetivos y alcance del proyecto BEPS

El Proyecto BEPS surge como la respuesta multilateral más ambiciosa frente a la erosión de bases y el traslado de beneficios que acompañan a la globalización financiera y a los nuevos modelos de negocio. Su antecedente inmediato se remonta a la agenda OCDE/G20 a principios de la década del 2010, cuando los criterios tradicionales de la tributación internacional se convirtieron en algo prácticamente obsoleto ante una economía cada vez más desmaterializada (OCDE, 2016a).

En ese sentido, el programa de trabajo de la OCDE presenta a BEPS como aquel esfuerzo coordinado para ofrecer respuestas integrales que buscan restablecer el vínculo original entre el lugar de creación de valor y el lugar de gravamen real (OCDE, 2016a). De hecho, la OCDE en 2016 intensifica su impulso refiriendo que el denominado Plan de Acción BEPS compuesto por 15 líneas de trabajo o Acciones fue elaborado con el propósito de abordar de forma efectiva aquellos agujeros que actualmente generan oportunidades para erosionar las bases imponibles y desplazar beneficios. Todo esto a través del establecimiento unificado de 3 pilares fundamentales:

*“Dotar de coherencia a las normas de Derecho interno que afectan a las actividades transfronterizas; reforzar el criterio de actividad sustancial contemplado por las normas internacionales en vigor y, por último, mejorar la transparencia y la seguridad jurídica”* (OCDE, 2016a, pp. 3, Prefacio).

Desde su diseño, la OCDE asegura que BEPS se consignó, a través de la articulación de objetivos específicos (OCDE, 2016a):

- **Objetivos materiales.** Entre ellos: cerrar asimetrías jurídicas que posibilitaban la doble no imposición y reforzar la vinculación entre los beneficios y la sustancia económica.

- Objetivos procedimentales. Entre estos: elevar la transparencia e intercambiar información en tiempo útil, asumiendo que el resultado depende de la calidad técnica y de la adopción de las reglas por parte de un amplio número de jurisdicciones.

Del mismo modo, en cuanto a su origen doctrinal y político, la literatura sitúa el origen doctrinal y político de BEPS como una reacción a las prácticas de planificación que explotaban los vacíos entre sistemas (ya sea híbridos, carentes de sustancia, disociación entre funciones y beneficios), así como a una percepción socialmente sentida de inequidad en la fiscalidad de grandes grupos multinacionales. Siendo, por consecuencia, una narrativa que los informes del plan inician efectivamente lo que se conoce como una nueva era de la fiscalidad internacional, al regular modelos de negocio global y restringir el abuso de las prácticas de planeación fiscal artificial y/o agresiva (Mendoza López & Váldez Aguirre, 2019).

En su arquitectura, BEPS despliega un menú de acciones en tres capas: estándares mínimos – por ejemplo, reportes país por país y procedimiento amistoso reforzado – recomendaciones comunes – por ejemplo, revisión de precios de transferencia – y las mejores prácticas – por ejemplo, orientar, no obligar y efectuar ajustes internos – todo con el objetivo de facilitar convergencia sobre ejes básicos sin desconocer las diferencias de las estructuras institucionales. Lógicamente, la Acción 3 –normas CFC- ocupa un lugar estratégico en el Plan BEPS. La misma “ancla” la imputación de rentas pasivas en la jurisdicción de la matriz cuando –el grupo- traslada beneficios a entidades controladas en entornos de baja tributación, armonizando criterios de control/participación, ámbitos de renta y reglas de imputación para mitigar la doble imposición (OCDE, 2016a) (López Tello, 2016).

De forma específica, López Tello (2016) —al reseñar los informes BEPS— pone en relieve el trasfondo de equidad y neutralidad del programa y la tensión con la competencia fiscal entre jurisdicciones. En su clasificación, el “síntoma” es que los

impuestos que pagan grandes grupos disminuyen a pesar de su aumento en las ganancias globales, y el “diagnóstico” es que las normas internacionales:

*“Ya no se adecuan al entorno económico actual, continuamente más globalizado, móvil y digital. La cada vez mayor complejidad de los modelos de negocio y de las estructuras corporativas del mundo contemporáneo ha hecho más sencillo trasladar beneficios de un país a otro y más difícil determinar qué país tiene derecho a gravar los beneficios de las empresas multinacionales”* (López Tello, 2016, p. 36).

En consecuencia, posterior a los informes finales de 2015, el alcance del Plan BEPS se amplió con el desarrollo del Pilar I y el Pilar II. Pilares, que como fue abordado en el epígrafe 1.1.2 del presente trabajo de investigación, tienen como objetivo principal el adecuar los derechos de imposición al entorno digitalizado e introducir un impuesto mínimo global para desincentivar el traslado artificial de beneficios. Acorde a las descripciones generales brindadas por Serrano Antón (2020), el núcleo del Pilar I se sintetiza entorno al mercado jurisdiccional y el consentimiento para gravar el valor del usuario y los intangibles de comercialización. Mientras que el Pilar II (GloBE) pretende fijar un umbral coordinado de imposición efectiva para minimizar la competencia fiscal dañina (Serrano Antón, 2020). Evolucionando con ello BEPS de un paquete antiabuso centrado en lagunas técnicas a un marco de reasignación y mínimo global, con consecuencias sobre la distribución de potestades tributarias y la cooperación jurisdiccional.

En resumen, BEPS surgió como un conjunto de principios para abordar un desfase entre herencias normativas y economía globalizada, con un enfoque en la “integridad”. En el orden, de que a medida que ha evolucionado, su alcance paso de una búsqueda por la neutralidad a la existencia de una gobernanza fiscal colaborativa entre Estados. Para el caso puntual de la República Dominicana, su lectura debe de ser directa, y es el comprender BEPS no solo como un catálogo, sino como arquitectura de coordinación que condiciona el debate doméstico sobre normas CFC y, en general, sobre la modernización de la fiscalidad internacional.

### **1.3.2 La Acción 3 y las Sociedades Extranjeras Controladas como instrumento de control fiscal**

En el contexto del Proyecto BEPS, la Acción 3 reviste un lugar estratégico en la arquitectura de cooperación fiscal internacional. La misma proporciona a los Estados un conjunto de reglas – las Sociedades Extranjeras Controladas (en lo adelante CFC) – mediante las cuales se permite imputar rentas pasivas generadas por entidades controladas ubicadas en jurisdicciones de baja o nula tributación – al accionista residente. Todo, con el objetivo de neutralizar el aplazamiento o la no imposición de las utilidades desplazadas artificialmente y reconectar la gravabilidad con la creación de valor y la sustancia económica (OCDE, 2016a).

Como se señaló en los epígrafes anteriores, la OCDE sostiene que su Plan se inscribe en el esfuerzo global para asegurarse de que sean gravados adecuadamente aquellos beneficiarios en los lugares donde efectivamente se realiza la actividad económica que ha generado su valor (OCDE, 2016a). La Acción 3 instrumenta estos principios proponiendo una serie de estándares que alinean conceptos, umbrales y mecanismos de atribución, en convergencia con las demás acciones del plan.

El objeto funcional de las reglas CFC, las cuales se propician a través de la Acción 3, es doble. Por un lado, estas establecen cuándo existe la cantidad adecuada de control sobre una entidad no residente (por medio de pruebas de participación, derechos de votos o control compartido) y, por otro lado, qué ingresos deben ser considerados sujetos al régimen en cuestión (grosso modo, intereses, cánones, dividendos ciertos, etc.) (OCDE, 2016a). En consecuencia, en términos políticos, su objetivo no es gravar toda la renta extranjera, sino impedir la deslocalización artificial que erosiona la base imponible del país de residencia del inversionista.

En su resumen ejecutivo, la OCDE sintetiza este planteamiento al recomendar que las Reglas de Información Fiscal Internacional (TFI), también conocidas como reglas CFC, deben de incorporar una definición de renta sujeta en donde se ofrezca *“una lista no exhaustiva de posibles métodos o combinaciones de métodos que las*

*normas TFI pueden utilizar a los efectos de definir dicha renta*” (OCDE, 2016a, pp. 10, Resumen Ejecutivo). Esta recomendación es la bisagra técnica del régimen, ya que, sin una tipificación clara de rentas sujetas, las reglas se vuelven inútiles o, en el extremo, desproporcionadas.

En ese contexto, la literatura latinoamericana ha hecho hincapié en el impacto de las reglas CFC sobre la forma en que se evalúan fiscalmente las inversiones generadoras de rentas pasivas y el modo en que las administraciones se ven forzadas a reconfigurar sus estrategias de control. Según los autores Toledo Concha y Ramírez Adriazola (2017) *“las normas denominadas de «Controlled Foreign Corporation» o CFC Rules han implicado un impacto trascendental en la forma en que deben analizarse tributariamente las inversiones que generan rentas pasivas en el contexto latinoamericano”* (Toledo Concha & Ramírez Adriazola, 2017, p. 39). Esta cuestión es crucial para los países emergentes, ya que la posibilidad de diferir la imposición mediante filiales en plazas de poca tributación ha generado, por varias décadas, asimetrías entre la localización jurídica del beneficio y su fuente económica. Por tanto, la Acción 3 apunta a cerrar esa brecha, reduciendo el espacio al diferimiento (OCDE, 2016a).

De manera aún más directa e institucional, la Acción 3 requiere coherencia entre el diseño doméstico y los compromisos internacionales. Sobre todo, su articulación sobre los estándares de transparencia e intercambio de información es clave: sin datos fiables - incluyendo beneficiario final, operaciones intragrupo, precios de transferencia y reportes país por país -, la identificación de Sociedades Extranjeras Controladas (SEC), la calificación de rentas sujetas y la atribución a la matriz, se tornan impracticables (OCDE, 2016a). Asimismo, la OCDE advierte la necesidad de un cuidado particular al calibrar sus umbrales y métodos de aplicación, para no producir cargas excesivas o doble imposición, de modo que las CFC estén coordinadas con otras herramientas antiabuso (OCDE, 2016a).

En ese contexto, la Acción 3 debe percibirse como aquel estándar de referencia que cada país debe adaptar con precisión técnica en su legislación (definiciones, exclusiones, regímenes de participación y calibración de carve-outs), evitando que

existan lagunas que habiliten doble no imposición (OCDE, 2016a) (Barreiro Carril, 2019). Esto, debido a que como plantea la Directiva Antielusión Fiscal (ATAD), la finalidad antiabuso no puede jamás suplir deficiencias de técnica legislativa ni desconocer garantías del contribuyente.

En consecuencia, ya desde una perspectiva operativa, el informe de la OCDE se enfoca en la tipificación y la atribución a través de la implementación de la Acción 3. Es decir, quiénes son los contribuyentes a los cuales se les atribuye la renta (accionistas residentes que cumplen los tests de control), cuánta renta se les atribuye (esto a través de los métodos de cálculo alineados con la jurisdicción de la matriz) y cómo se evita la doble imposición (esto mediante créditos, exenciones o reglas de correlación) (OCDE, 2016a). Más, esta descomposición en etapas no es la ligera, sino que más tiene el efecto de minimizar la incertidumbre y facilitar el cumplimiento cooperativo.

La experiencia comparada muestra además que la implementación efectiva de CFC (Acción 3) tiende a bien integrarse con marcos de gestión efectiva de riesgo fiscal y con políticas de buen gobierno corporativo tributario (Calderón Carrero, 2019). Para el contribuyente, en términos llanos, eso significa el internalizar que la integración de normas CFC ya no es un evento aislado, sino parte de un sistema: precios de transferencia, sustancia, informes, retenciones en la fuente y mecanismos de resolución amistosa, los cuales deben de leerse de manera conjunta.

En consecuencia, para las administraciones la Acción 3 no es simplemente un detector de riesgos de erosión en grupos multinacionales, que solo se enciende con evidencia de desalineación entre funciones, activos y riesgos. Si no, que es más bien una pieza clave que, al integrar la necesidad de transparencia, intercambio de información y estándares de sustancia, permite a los Estados recomponer su potestad tributaria para neutralizar la doble imposición y priorización de rentas pasivas sin sustancia.

## **1.4 Estrategias de planificación fiscal agresiva y sus efectos globales**

### **1.4.1 La elusión fiscal y su distinción con la evasión tributaria**

En la literatura tributaria, los conceptos de evasión y elusión han sido altamente discutidos. Por evasión, se entiende todo aquel incumplimiento manifestado y considerado por la legislación como abiertamente ilícito (ocultamiento de hechos imponibles, sub-declaración de bases, uso de documentación falsa, entre otros). Mientras que la elusión, por su parte, es aquella que opera dentro de los límites considerados como formalmente lícitos dentro del ordenamiento ya sea porque aprovecha vacíos, asimetrías y desalineaciones normativas para reducir la carga tributaria, sin contravenir el alcance de la ley. Sin embargo, en la práctica ambos conceptos convergen en un mismo resultado: erosión de la base y menor recaudación, pero difieren en su naturaleza jurídica y en los mecanismos de control que demandan (OCDE, 2016a) (CIAT, 2022).

En términos de política pública, la elusión es un desafío institucional. La misma no es un asunto puramente “privado”, sino un problema sistemático que necesita una coordinación entre jurisdicciones, un sistema de transparencia y un sistema de incentivos para el cumplimiento cooperativo. Por algo la OCDE sitúa como el corazón del problema la asimetría de información de la que padecen las administraciones cuando se diseñan esquemas opacos hasta después de consumados sus efectos. El Resumen Ejecutivo de la Acción 12, expone este fenómeno con claridad, señalando textualmente que: *“Uno de los principales retos a los que se enfrentan las administraciones tributarias de todo el mundo es la falta de información puntual, exhaustiva y pertinente sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva.”* (OCDE, 2016b, pp. 9, Resumen Ejecutivo). Hecho, por el cual las soluciones internacionales han migrado del mero castigo “*ex post*” hacia la detección temprana “*ex ante*” a través de obligaciones de divulgación y canales de intercambio de información.

Ahora bien, en el plano doctrinal, una parte importante de la literatura sostiene que la elusión no tiene una definición como tal, ya que su contexto varía en la medida

en que la normativa y los modelos de negocios evolucionan. Así lo enfatiza el ensayo de Rodado Ruiz (2020) sobre estrategias de grupos multinacionales al comentar que: “A pesar de que se trata de un concepto intuitivo, la planificación fiscal agresiva carece de una definición técnica o académica generalmente aceptada.” (Rodado Ruiz, 2020, p. 76). Más, esta indeterminación conceptual no debe de ser considerada como una laguna teórica, sino como un reflejo de un proceso evolutivo: lo que ayer era considerado como viable, hoy cambia acorde a las nuevas necesidades del hombre, el comercio y el Estado.

No obstante, la diferencia entre la evasión y la elusión resulta clara en el ámbito jurídico. La evasión infringe deberes formales y sustantivos – oculta, falsea, simula y es penalizada administrativamente; mientras que la elusión, en tanto, es confrontada con instrumentos antiabuso que reconfiguran la relación forma-sustancia, enderezan asimetrías y previenen doble no imposición. En la arquitectura post-BEPS, este segundo concepto ha incluso provocado que se hayan articulado diversas acciones para minimizar estas prácticas consideradas como lícitas: i) estándares de transparencia e intercambio (Acción 12 y mecanismos de divulgación); ii) reglas sustantivas que devuelven gravabilidad donde hay beneficios sin sustancia, por ejemplo las CFC (OCDE, 2016a); y iii) marcos de gestión de riesgos y buen gobierno tributario en empresas, que integran la función fiscal en el gobierno corporativo y fortalecen el cumplimiento cooperativo (Calderón Carrero, 2019).

Por otra parte, el contexto digital contribuye a intensificar la distinción entre estos conceptos. No solo la desmaterialización de activos y procesos convierte en difusos los criterios tradicionales –presencia física, establecimiento permanente, entre otros- sino que alumbró estrategias de traslado que, sin violentar literalidades normativas, desalinea beneficios con respecto a funciones, activos y riesgos. La literatura especializada advierte que estos arreglos –híbridos, estructuras *conduit*, *treaty shopping*, deslocalización de intangibles o facturación intragrupo sin sustancia- constituyen el terreno privilegiado de la elusión contemporánea (Rodado Ruiz, 2020) (OCDE, 2016b). Ante ello, la respuesta definitivamente no puede ser

únicamente sancionatoria a través de reglas “ex ante” –divulgación obligatoria, “operaciones de interés”-, sino medios de preventivos, como la coordinación en la determinación de rentas, umbrales de atribución (OCDE, 2016a), y directrices operativas para que las administraciones distingan economía fiscal legítima de elusión (CIAT, 2022).

Sin embargo, que la elusión, per se, se encuentre —formalmente— del lado de “lo legal” no la convierte en un asunto irrelevante al orden ético o sistémico. La masificación de sus efectos erosiona la confianza y fomenta la competencia desleal con los contribuyentes para los cuales la imitación de tales estructuras no es una opción. En este sentido, el propio Calderón Carrero (2019) enmarca el giro post-BEPS como una reubicación del centro de la gravedad hacia la gestión de los riesgos fiscales y hacia la transparencia y la responsabilidad con relación al consejo de administración y la política fiscal corporativa establecida. Por tanto, nos vemos obligados a releer la frontera de la evasión/elusión junto con los parámetros de gobernanza corporativa: minimizar impuestos es lícito; hacerlo a través de vías que resulten inconsistentes con su sustancia y su espíritu, no.

En la doctrina latinoamericana, Villanueva (2017) distingue la planificación fiscal legítima de la elusión según la finalidad económica real y el espíritu de la ley, sugiriendo que cuando la estructura se sostiene sobre asimetrías o principalmente sobre artilugios o vacíos para desplazar beneficios, el resultado pertenece al territorio de la elusión, aunque formalmente sea considerado como correcto. Esta perspectiva sigue el enfoque post-BEPS, en la que el objetivo no es desacreditar a la economía de opción, sino precisar criterios de sustancia y coherencia legal (Calderón Carrero, 2019).

En resumen, la evasión es ilegal y merece sanción; la elusión explota fallas e implica respuestas legislativas y cooperativas. Pero la distinción no es solo dogmática, debido a que, en la más amplia de las miradas, la gestión y el discurso fiscal, orienta hacia el diseño de un marco regulatorio claro, en donde el mismo establezca: qué prohibir, qué divulgar, qué imputar, qué riesgos priorizar, qué información exigir, etc. Ya en el caso de la República Dominicana —y, en particular, para la discusión sobre

un régimen CFC— el separar criterios de sustancia y pruebas objetivas no solo contribuiría en una forma de poder reducir la elusión, sino que más bien garantizaría la certeza y legitimidad del sistema tributo en base a una planificación fiscal internacional legítima.

#### **1.4.2 Competencia fiscal y pérdida de soberanía impositiva**

La competencia fiscal es un fenómeno estructural de la globalización. La misma opera cuando los Estados ajustan sus regímenes tributarios —tipos nominales, bases imponibles, incentivos y dispensas— para atraer inversión móvil y rentas de grupos multinacionales. En su versión cooperativa y transparente, esta puede vehicular una “competencia por la calidad”, más cuando se traduce en carreras a la baja o en la proliferación de regímenes opacos, erosiona la base imponible, distorsiona decisiones de localización y tensa la legitimidad del sistema tributario. Esta dinámica coexiste en América Latina con las brechas de cumplimiento y las asimetrías informativas, lo que agrava la pérdida efectiva de potestad tributaria sobre rentas generadas o vinculadas económicamente a la región (OCDE, 2022b) (Chávez Chávez, 2014).

Una línea particular de análisis identifica a los paraísos fiscales y a ciertas jurisdicciones de baja tributación como dispositivos que potencian esa competencia “perniciosa”. En términos de política comparada, su principal efecto radica en permitir la canalización de rentas móviles —en particular, intereses, cánones e intangibles— hacia entornos de mínima imposición, al amparo del secreto financiero, ausencia de intercambio de información o reglas de sociedad-caja.

Como establece la literatura:

*“Un “Paraíso Fiscal” puede ser un país, un territorio, una determinada región o también una actividad económica que se busca privilegiar frente al resto, con la finalidad de captar fuertes inversiones, constituir sociedades, acoger personas físicas con grandes capitales, etc. Dicho de otro modo, los paraísos fiscales son aquellos sitios que atraen a los inversores extranjeros por el trato fiscal favorable que reciben”* (Chávez Chávez, 2014, p. 15).

Ante ese cuadro, como fue afirmado en el epígrafe anterior la respuesta internacional no se limita ya a medidas punitivas ex post, sino que incorpora instrumentos de coordinación que buscan recomponer la soberanía tributaria mediante transparencia, intercambio oportuno de información y estándares comunes. En palabras de la OCDE (2022b), la cooperación fiscal internacional constituye una herramienta esencial para fortalecer las capacidades tributarias de los países en desarrollo y facilitar la movilización de recursos internos hacia los objetivos de desarrollo sostenible. Lo cual, traducido al plano operativo, eleva el costo esperado de las planificaciones agresivas y permite acciones coordinadas - auditorías conjuntas, perfiles de riesgo, asistencia mutua - que devuelven al Estado herramientas efectivas para hacer exigible su potestad.

En este sentido, la competencia fiscal se manifiesta igualmente en las reglas sustantivas. En su prefacio, la OCDE puntualiza de manera sistémica que efectivamente el objetivo del Proyecto BEPS *“está encaminado a crear un conjunto único de normas fiscales internacionales concebidas en un marco de consenso para erradicar las prácticas elusivas... garantizando al mismo tiempo una mayor certeza, seguridad jurídica y fiabilidad a los contribuyentes”* (OCDE, 2016a, p. 74), evitándose así tanto la doble no imposición como *“costes de cumplimiento injustificados o restricciones a toda actividad transfronteriza legítima”* (OCDE, 2016a, p. 74). Dado ese equilibrio, el control de la competencia perjudicial no debe en ninguna circunstancia obstaculizar la inversión real ni provocar la sobreexposición de la superposición jurídica.

Asimismo, el debate europeo de economía digital corrobora tal lectura sistémica. Serrano Antón (2020) describe un escenario regulatorio en el cual la reasignación de potestades –jurisdicción de mercado- y la tributación mínima global actúa como un tope a la competencia desleal vía tipos o vía bases erosionadas, pero aporta seguridad jurídica. En su formulación, los Pilares I y II de BEPS no representan una continuidad del modelo anterior, sino un cambio de paradigma, pues reasignan el nexo y congelan un piso coordinado de imposición del traslado de beneficios (Serrano Antón, 2020). Y, precisamente, este concepto de mínimo global resulta

una frontera efectiva contra la competencia a la baja, ya que, por debajo de un cierto umbral efectivo, la atracción de bases deja de ser ventajosa y estable, y se ve neutralizada por esa regla de inclusión de rentas en el territorio de residencia de la matriz.

Ahora bien, el impacto de la competencia fiscal no se agota en las cifras recaudatorias, sino que también compromete la integridad del sistema y su capacidad de sostener bienes públicos. La OCDE (2016a) advierte que, sin coordinación, los incentivos a la baja se multiplican, lo cual da lugar a la creación de inescrupulosas estructuras de traslados de beneficios, vaciándose así el contenido las bases domésticas. De ahí el papel complementario de la Acción 3 de BEPS, la cual, con sus recomendaciones sobre definición de rentas sujetas y métodos de cálculo, orienta a los Estados a prestar un foco especial en su régimen a las rentas pasivas realmente trasladables y a evitar sobre-inclusiones desproporcionadas (OCDE, 2016a) (CIAT, 2022). La lógica es directa, y es que cuanto más precisa sea la tipificación, más baja la litigiosidad y, por ende, más robusta la base frente a estrategias de competencia fiscal que descansan en asimetrías normativas (OCDE, 2016a) (CIAT, 2022).

No obstante, la realidad es que, en el caso de América Latina, la erosión de la soberanía fiscal por competencia impositiva es mucho más compleja. Esto, debido a que en la región latinoamericana existen aún fuertes deficiencias institucionales, procesos sumamente informales y un alto porcentaje de casos de evasión fiscal. En consecuencia, la doctrina administrativa regional subraya que la respuesta no puede ser la “demonización” de la economía de opción, sino la utilización de criterios objetivos para diferenciar cuándo la planificación tributaria es legítima y cuándo cruza hacia el territorio elusivo (CIAT, 2022).

En definitiva, la competencia fiscal sin reglas comunes termina trasladando el poder de configuración tributaria desde el legislador democrático hasta decisiones de diseño societario y de contabilidad global de los grupos multinacionales. Todo ello supone que instrumentos como las CFC (Acción 3 de BEPS), el intercambio de información e incluso el Pilar 2 de BEPS actúen como diques coordinados que

preservan la potestad tributaria de los Estados, reducen las brechas de imposición efectiva y limitan la captura de base por arbitraje normativo. Ya en el caso de la República Dominicana, el cual nos ocupa de manera particular, la necesidad es clara y es consolidar la inserción de estos estándares de transparencia que suponen la adopción de un régimen CFC y la alineación con el mínimo global. Decisiones, que contribuirían exponencialmente a frenar la competencia tributaria dañina, sostener el esfuerzo recaudador e incluso reforzar la equidad de sistema (OCDE, 2016a) (Serrano Antón, 2020) (Navarro Iberrola, 2021) .

## **CAPÍTULO II. EL SISTEMA TRIBUTARIO DOMINICANO Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD, EQUIDAD Y EFICIENCIA**

### **2.1.1. Potestad tributaria y competencias del Estado dominicano**

La potestad tributaria es, con seguridad, una de las manifestaciones esenciales de la soberanía estatal en cuanto habilita al Estado para exigir contribuciones destinadas al sostenimiento de los gastos públicos. No obstante, desde una perspectiva jurídico-constitucional, esta facultad no emerge de forma arbitraria, sino que se enlaza con un conjunto de principios y límites cuya finalidad es asegurar que el ejercicio del poder fiscal sea legítimo, proporcional y compatible con el Estado social y democrático de derecho. En el caso de la República Dominicana, la Carta Magna, la legislación tributaria y la doctrina coinciden en que la potestad de crear, modificar y suprimir tributos corresponde al Estado y, especialmente, al poder legislativo.

La doctrina nacional más autorizada define con claridad el fundamento más básico de esta competencia estatal. En el Tomo I de su clásica obra de Derecho Tributario el autor Edgar Barnichta (2011a), señala expresamente que:

*“la potestad tributaria es un atributo de la soberanía del Estado, ahora potestad no constituye un poder arbitrario e ilimitado, pues el propio Estado, a través de la misma Constitución por la cual se rige, tiende a establecer límites a este poder”* (Barnichta Geara, Derecho Tributario, Tomo I, 2011a, p. 45).

Esta definición recoge dos elementos centrales: la reserva de ley como garantía institucional y el carácter finalista del tributo, orientado a la satisfacción de necesidades colectivas.

La Constitución de la República Dominicana reconoce lo anterior. La misma establece que es competente exclusivo de la ley fijar la naturaleza, las características comunes, la denominación y el régimen aplicable a los tributos (Constitución de la República Dominicana, 2015). En consecuencia, no podrá otorgarse ni delegarse atribuciones de tributación, ni derechos de fiscalizar y recaudar. Esto configura una matriz legal que restringe la capacidad de decisión administrativa en materia tributaria a la figura del Congreso. Asimismo, el artículo 74.2 exige la tipificación previa y clara en ley formal de cualquier carga fiscal (Constitución de la República Dominicana, 2015). Por tanto, en base a lo anterior, se puede deducir que la Dirección General de Impuestos Internos (en lo sucesivo DGII), así como cualquier otra entidad administrativa, puede actuar únicamente en función de lo precedentemente previsto en la ley, asegurando garantías fundamentales como la igualdad, la propiedad, la seguridad jurídica y el debido proceso (Rodríguez Huertas, 2009).

De manera específica, la normativa dominicana señala qué órganos ejercen la potestad tributaria y qué competencias específicas tienen éstos, los cuales son los siguientes:

- El Congreso Nacional, que de acuerdo con los artículos 93.1 y 243 de la Constitución dominicana tiene la competencia exclusiva para crear, modificar o suprimir tributos, aprobar exenciones y establecer incentivos fiscales, en virtud del principio de reserva de ley (Constitución de la República Dominicana, 2015).
- El Poder Ejecutivo, que por medio del Ministerio de Hacienda participa en la formulación de la política tributaria, propone reformas fiscales y ejecuta el presupuesto, pero no puede crear tributos por la vía reglamentaria.

- La DGII, la cual ejerce competencias administrativas, entre las cuales es preciso mencionar: gestionar el registro de contribuyentes, recaudar, fiscalizar, aplicar sanciones cuando corresponda y emitir normas de carácter general para la aplicación de la ley, pero siempre dentro de los límites que esta misma establece (Código Tributario de la República Dominicana, Ley 11-92, 1992).

La dotación de competencias mencionada con anterioridad establece una acertada división funcional de la potestad tributaria en el territorio dominicano, de manera que la creación del tributo se garantiza en el órgano democrático por antonomasia, mientras su ejecución y administración se concentra en las entidades técnicas encargadas de su recaudación y de su supervisión.

Es más, la doctrina especializada precisa, por otro lado, que la potestad tributaria jurídica se encuentra condicionada por principios, que limitan su alcance y dirigen su ejercicio. En el Tomo I, Barnichta (2011a) expone al respecto que:

*“en la misma Constitución en que se consagra la soberanía del Estado y su potestad tributaria se encuentran disposiciones que limitan las pretensiones del Estado para exigir tributos, tales como los principios de Legalidad Tributaria, Generalidad, Igualdad, Proporcionalidad, Capacidad Contributiva y otros”* (Barnichta Geara, Derecho Tributario, Tomo I, 2011a, p. 45).

Por tanto, tales restricciones no son directrices de interpretación, sino parámetros vinculantes y claros, que obligan y restringen al legislador a diseñar tributos justos y a la Administración a aplicarlos con sujeción a tales garantías fundamentales.

La doctrina comparada respalda la consolidación de estos límites. Así lo señala Jarach al indicar que la literatura nacional reproduce que la potestad tributaria debe ser ejercida conforme a límites claros, comentando de manera puntual que: *“en el Estado constitucional moderno dicho poder está sujeto al ordenamiento jurídico. En otras palabras, la fuerza estatal no actúa libremente, sino dentro del ámbito y los límites del derecho positivo”* (Barnichta Geara, Derecho Tributario, Tomo I, 2011a, p. 45). En otras palabras, que la fuerza estatal no actúa libremente, sino dentro del

ámbito y los límites del derecho positivo, ya que se trata de un poder sujeto a la legalidad que repele a la arbitrariedad.

Desde el punto de vista estrictamente legal, el Código Tributario de República Dominicana (1992) proporciona una contribución significativa al diseño general de la arquitectura del poder y contribuye a su restauración. Así, el artículo 2 confirma el principio de la legalidad en el que tiene lugar el poder tributario, mientras que los artículos 3 y 4 ayudan a determinar el objeto de impuestos en términos de territorio y personas (Código Tributario de la República Dominicana, Ley 11-92, 1992). Asimismo, el Código también establece las atribuciones de la DGII para llevar a cabo inspecciones fiscales y los procesos de cobro, lo que confirma que esta autoridad solo puede ser ejercida con base en la ley y con respeto a los derechos de contribuyentes (Código Tributario de la República Dominicana, Ley 11-92, 1992).

A la vez, otros estudios de la literatura sí observan los principios constitucionales tributarios como límites estructurales respecto a eventuales excesos legislativos o administrativos. Así, Romero-Molina et al. (2013) delimitan los antecedentes y la ejecución de la potestad tributaria y, en ese contexto, subrayan que la actuación de la administración se encuentra sujeta a garantías como la equidad, la certeza y la proporcionalidad; De una manera semejante, Rodríguez Huertas (2009) enfatiza que los principios generales del derecho administrativo – legalidad, razonabilidad y debido procedimiento- se extienden íntegramente sobre la actuación fiscal, definido un marco de protección frente a posibles desviaciones del poder.

De esta forma, la potestad tributaria en el ordenamiento dominicano se presenta como un equilibrio entre autoridad y límites. El Estado conserva la atribución imperativa de diseñar el sistema fiscal, más dicha facultad se encuentra limitada por medio de la ley y por principios consagrados en la misma Constitución, todo con la finalidad de proteger los derechos de los contribuyentes (Constitución de la República Dominicana, 2015). Así, la creación de tributos, su modificación o supresión, al igual que la actuación de la administración tributaria, deberán someterse a parámetros de justicia tributaria, seguridad jurídica y respeto al Estado de derecho.

En vista de lo expuesto en los párrafos anteriores, es importante destacar que la incorporación de un régimen CFC en el ordenamiento jurídico dominicano, debe ser entendido desde esta estructura: quién puede cobrar impuestos, cómo hacerlo y cuáles son los límites para que ni el Estado sea arbitrario ni el privado abusivo.

### **2.1.2 La fiscalidad internacional en la legislación nacional**

La fiscalidad internacional, en la República Dominicana, se presenta como un escenario de encuentro entre la soberanía fiscal interna y las obligaciones del Derecho Internacional. No se trata de un “sistema paralelo” de recaudación de impuestos, sino un complejo sistema normativo en el cual la Constitución, el Código Tributario y los tratados internacionales, entre otros, se entrelazan para determinar cuándo y en qué medida y lugar las rentas con “elementos de extranjería” deben ser gravadas. Esto es particularmente relevante en la actual etapa de la economía globalizada con el crecimiento de la movilidad del capital y el número de estructuras que permiten el traslado artificioso de ingresos, en lo que se refiere a la necesidad de desarrollar mecanismos internos que puedan interactuar con estándares internacionales sin socavar la soberanía fiscal como principio.

El eje en el que se integra la dimensión internacional en la legislación dominicana es claro y encuentra su normativización en el artículo 26 de la Constitución, relativo a las relaciones y derechos internacionales. La doctrina tributaria nacional habla del vínculo entre precepto y la comprensión del derecho internacional al tributo, particularmente sobre los tratados contra la doble imposición y los acuerdos de intercambio de información. Barnichta (2011b), en su introducción a la teoría de los tratados relativos a la imposición dedica una de sus secciones a los “Tratados internacionales”, destacando el trasfondo económico y cooperativo del fenómeno al indicar que:

*“en un mundo moderno unido cada vez más por las telecomunicaciones y el comercio internacional, los países requieren de la realización de esfuerzos conjuntos para incentivar el intercambio de sus productos y minimizar el*

*fraude fiscal. Por eso es común ver que cada día se firman más convenios internacionales que sirven para facilitar el comercio regional con desgravamen arancelario, otros para minimizar o evitar la doble tributación internacional y otros para maximizar la eficiencia en la administración mediante acuerdos de intercambio o suministro de información” (Barnichta Geara, 2011b, p. 1753).*

Así, este pasaje evidencia cómo la legislación nacional tributaria no puede entenderse fuera de los compromisos internacionales. En el sentido, de que la suscripción de tratados de evitación de doble imposición, acuerdos de libre comercio con cláusulas aduaneras efectivas y tratados de intercambio de información fiscal se han convertido en instrumentos efectivos para neutralizar el fraude y garantizar condiciones mínimas de equidad competitiva.

Sobre esta base constitucional, hay que destacar el efecto interno de los tratados tributarios según la doctrina nacional. Barnichta (Barnichta Geara, 2011b) menciona, al comentar el artículo 26 de la Constitución, que la República Dominicana es efectivamente un Estado miembro de la comunidad internacional y, por lo tanto, se encuentra en la obligación de estar abierta a la cooperación en términos de leyes internacionales. Esto, en el orden de que: *“la constitución es clara al indicar que regirán en el ámbito interno del país las normas vigentes de convenios internacionales, una vez sean ratificados y publicados de manera oficial”* (Barnichta Geara, 2011b, p. 1754).

Esta afirmación resulta decisiva para el campo inagotable de la fiscalidad internacional, debido a que los convenios para evitar la doble imposición, los acuerdos de intercambio de información y los restantes instrumentos de carácter impositivo dejan de ser un simple compromiso político para transformarse en una fuerza normativa interna con efectos directos y –fundamentalmente– condicionantes de la labor del legislador y de la administración pública. La DGII y las demás autoridades no solo cumplen con ejercer su facultad de aplicar la ley interna, sino que más bien deben de procurar homologar ésta con las exigencias, por un lado,

contraídas frente a otro Estado y, por otro, con los principios constitucionales de legalidad, igualdad y seguridad jurídica.

A nivel estrictamente tributario, el Código Tributario de la República Dominicana (1992) define el alcance espacial de los tributos y, particularmente, del Impuesto sobre la Renta (de ahora en adelante ISR). Conviene subrayar que, para el sistema dominicano, la regla general se asienta en el criterio de la fuente, gravando las rentas generadas en el territorio nacional con independencia de la nacionalidad o el domicilio del contribuyente (Código Tributario de la República Dominicana, Ley 11-92, 1992). Por esta razón, es crucial entender la base material del ISR a la luz de la noción de espacio tributario. En este sentido, la doctrina a su vez explica que la potestad tributaria puede proyectarse más allá del territorio nacional cuando concurren elementos personales, por ejemplo, nacionalidad o domicilio, sin embargo, en el caso dominicano, la base material del ISR se sustenta en el lugar de generación de la riqueza (Barnichta Geara, 2011b).

La combinación de este criterio de fuente con los sistemas de otros Estados —los cuales determinan criterios de residencia o nacionalidad— ocasionan situaciones de doble imposición internacional. Esto es, el mismo sujeto por el mismo hecho imponible se ve sometido a dos potestades tributarias. Tal como lo señala Barnichta (2011b), al examinar el caso particular de las relaciones fiscales entre República Dominicana y Estados Unidos, la concurrencia de sistemas basados en fuente y nacionalidad desembocan en situaciones en las que una sociedad comercial puede llegar a tributar de manera simultánea, tanto ante el fisco del Estado dominicano como ante el fisco estadounidense. Hecho que evidencia la clara necesidad de adopción de medidas concretas para compartir la doble imposición.

El ordenamiento dominicano, por su parte, pretende responder a este problema con la incorporación de herramientas de fiscalidad internacional, ya sean convencionales o unilaterales. A nivel convencional, la República Dominicana ha celebrado tratados bilaterales —como el acuerdo con Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, y acuerdos de intercambio de información tributaria con potencias como Estados Unidos — (Barnichta Geara, 2011b). Estos

instrumentos buscan coordinar la potestad tributaria de los Estados contratantes, asignando derechos de imposición por categorías de rentas, evitando la doble imposición jurídica y facilitando la cooperación administrativa. Los tratados, sin embargo, como bien señala Barnichta (Barnichta Geara, 2011b) pueden ser una bendición o una maldición para los países en desarrollo, dependiendo de cómo estén negociados, en particular en lo referente al reconocimiento de los incentivos fiscales y la protección de la base imponible en la jurisdicción de la fuente.

Al respecto, en el plano interno, el Código Tributario de la República Dominicana (1992), también incorpora un conjunto de mecanismos para articular los compromisos con los tratados de doble tributación y otras divulgaciones de imposición. Por un lado, si hay un tratado para evitar la doble tributación, sus disposiciones operarían sobre el Código como un régimen especial, regulando la distribución de la potestad impositiva y la eliminación de la doble tributación. Y, por otro lado, en ausencia de tal convenio, el Código cuenta con técnicas de alivio unilateral —como el crédito con límite en la renta bruta formal o la exención— que alivian la doble tributación de rentas con fuente en el extranjero, mientras respeten los principios de igualdad y capacidad tributaria (Constitución de la República Dominicana, 2015) (Código Tributario de la República Dominicana, Ley 11-92, 1992).

En resumen, la fiscalidad internacional en la legislación dominicana no es un elemento del derecho ajeno a la relación entre el sistema tributario, la economía de la que es parte y los bienes jurídicos protegidos en dicha relación. Sino, que más bien se constituye y desarrolla sobre tres ejes primordiales: 1) la Constitución, que posibilita la recepción de normas internacionales, pero restringe las posibles acciones arbitrarias por medio de la consagración de principios fundamentales; 2) el Código Tributario, que regula el criterio de fuente, determina la sujeción al impuesto y establece la coordinación interna; y 3) los tratados y acuerdos internacionales que consigan tributos potestades, previenen la dobla imposición y fortalecen la cooperación entre Estados.

Este marco es decisivo para el debate sobre la posible incorporación de un régimen de CFC, debido a que cualquier propuesta para el cálculo de la renta obtenida en el extranjero debe racionalizarse conforme a los principios constitucionales, el criterio de origen vigente y los compromisos internacionales adquiridos por la República Dominicana. Solo de esta manera la lucha contra la erosión de la base imponible no se traduciría en violaciones a la seguridad jurídica ni en conflictos innecesarios en las jurisdicciones tributarias, tal como acontece con las regulaciones de CFC diseñadas según los estándares internacionales.

## **2.2 Principios constitucionales rectores de la tributación**

### **2.2.1 Alcance del artículo 243 de la Constitución dominicana**

El alcance del artículo 243 de la Constitución de la República Dominicana es mucho más denso y operativo de lo que podría sugerir una lectura aislada. En efecto, su función no se agota en la formulación de un mandato programático, sino en la creación de un conglomerado de principios normativos que condiciona la estructura y el funcionamiento del sistema tributario. La misma Constitución precisa que *“el régimen tributario está basado en los principios de legalidad, justicia, igualdad y equidad para que cada ciudadano y ciudadana pueda cumplir con el mantenimiento de las cargas públicas”* (Constitución de la República Dominicana, 2015). Esa determinación —explícita, rotunda e imperativa— revela que el constituyente, al momento de precisar la fuente de los tributos, tuvo el compromiso de establecer restricciones materiales y formales necesarias para garantizar un orden monetario dotado de elementos normativos acorde a la dignidad humana, la seguridad jurídica y la doctrina de la equidad.

Adicionalmente, este precepto constitucional cumple una función estructuradora dentro del ordenamiento fiscal: se erige como un marco dogmático de carácter obligatorio para la interpretación de toda la legislación tributaria en vigor, lo que abarca las normas del Código Tributario, la normatividad de los actos administrativos y cualquier otra disposición con efectos fiscales. Como consecuencia, no estamos delante de un mero artículo autoaplicativo, sino

referencial e interpretativo que se proyecta sobre la totalidad del sistema. En los términos expuestos anteriormente, su función no se proyecta solo en lo declarativo, sino también en lo operativo, en la medida en que establece los límites y formas del cumplimiento constitucional de las obligaciones tributarias e impulsa los mecanismos necesarios para asegurar la equidad en la distribución de las cargas públicas (Romero-Molina, Grass-Suárez, & García-Caicedo, 2013).

Desde esta perspectiva, la doctrina tributaria nacional ha destacado a su vez que la Constitución de la República Dominicana:

*“consagra distintos principios o reglas que limitan la potestad que tiene el Estado para establecer tributos, tales como la Capacidad Contributiva o capacidad económica, que tiene una persona para pagar tributos, la finalidad de los tributos, la legalidad o atribución exclusiva del Congreso Nacional para establecerlos, la Irretroactividad de la Ley y la No Expropiación o No Confiscación”* (Barnichta Geara, 2011a, p. 47).

Con la afirmación anterior, se puede concluir que el artículo 243 esconde un contenido normativo complejo, ya que, si bien reconoce el poder tributario del Estado, le pone condiciones. Estas barreras no son optativas, de alcance indeterminado ni de exclusiva coyuntura. Al contrario, se constituyen en límites permanentes desde las cuales no es posible adoptar medidas tributarias discriminatorias, impredecibles o de resultados desproporcionados sobre la esfera jurídica de los administrados.

Además, el artículo 243 no opera simplemente en el plano del diseño normativo, sino también en el de aplicación administrativa. La Administración Tributaria, al interpretar y aplicar las disposiciones fiscales, ha de adecuar sus actos y procedimientos a los principios constitucionales que este precepto constitucional consagra. Es decir, que la determinación, fiscalización, sanción o recaudación se sustenten en criterios de razonabilidad, proporcionalidad y equidad, en el entendido de que, aunque la norma infra constitucional no los concrete de forma expresa, han de subyacer, en todo caso (Rodríguez Huertas, 2009). Así, el artículo 243 se erige,

pues, como una garantía de protección frente a potenciales excesos administrativos y como un correctivo, que impide que la potestad tributaria fuera ejercida de forma arbitraria (Rodríguez Huertas, 2009).

Ahora bien, el alcance del artículo 243 se entiende mejor si se analiza en relación con otras disposiciones constitucionales. Por ejemplo, el artículo 93 de la Constitución de la República Dominicana establece que el Congreso Nacional es el único órgano con la facultad de establecer, enmendar y abolir los impuestos (Constitución de la República Dominicana, 2015). Tal y como Barnichta (2011a) señala, la Constitución establece que corresponde al Congreso el “*establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión*” (Barnichta Geara, 2011a, p. 49). Por tanto, de esta articulación de los artículos 93 y 243 debe concluirse que la Constitución dominicana no solo reserva al legislador la creación de tributos, sino que exige que, en su creación, se respeten los requisitos materiales de equidad, justicia y proporcionalidad.

Otro aspecto relevante en relación con el alcance del artículo 243 es más funcional y concierne a su uso como criterio hermenéutico frente a los desafíos actuales de la fiscalidad internacional. Como fue mencionado anteriormente, la creciente movilidad del capital, la digitalización de la economía y la expansión de empresas transfronterizas han generado importantes tensiones en los sistemas fiscales nacionales. Ante esta nueva dimensión del fenómeno fiscal, el artículo 243 es el único instrumento eficaz para evaluar si las medidas normativas que el Estado desea adoptar, incluso si deciden instituir un régimen CFC, cumplen con los principios fundamentales de nuestra normativa. En el sentido, de que un régimen CFC solo será aceptable si el mismo se diseña observando estrictamente las pautas nacionales de legalidad y seguridad jurídica, de modo que se garantice en todo momento una distribución equitativa, justa y razonable entre los distintos actores de la economía nacional dominicana (Romero-Molina, Grass-Suárez, & García-Caicedo, 2013).

### 2.2.2 El principio de legalidad y la reserva de ley tributaria

El principio de legalidad representa uno de los fundamentos centrales del ordenamiento tributario de la República Dominicana. Ahora, el mismo en su esencia fiscal, es reflejado a través del denominado principio de reserva de ley tributaria. En términos generales, la Constitución dominicana establece en su Artículo 40.15 de manera puntual que “*a nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda ni impedírsele lo que la ley no prohíbe*” (Constitución de la República Dominicana, 2015) lo que permite establecer un enunciado básico: las obligaciones judiciales, incluidas las tributarias, solo pueden provenir de la ley. A partir de esta premisa, se desprende que la creación, modificación o supresión de impuestos, al igual que sus componentes determinantes, deben estar basados sobre una norma de rango de ley procedente de la asamblea congresal, descartando la opción de que estas cargas sean de manera discrecional o por normas infra legales.

En materia tributaria, este principio se refuerza con disposiciones específicas en el cuerpo de la propia Constitución dominicana. Tal es el caso del deber de contribuir “de acuerdo con la ley” previsto en el numeral 6 del artículo 75, la competencia exclusiva del Congreso Nacional para “*establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión*” en el artículo 93.1.a, así como el mandato de legalidad del régimen tributario contenido en el artículo 243 (Constitución de la República Dominicana, 2015). Disposiciones que, si son miradas como un todo, han permitido precisamente configurar un marco constitucional que reserva al legislador la definición de los tributos, así como la configuración de sus elementos esenciales. En este contexto, la legalidad tributaria no es, por tanto, una mera exigencia formal, sino una verdadera reserva de ley en materia tributaria la cual se apoya en la seguridad jurídica y en la protección de los derechos de los contribuyentes.

Del mismo modo, la doctrina tributaria dominicana ha abordado el contenido material del principio de legalidad con detalle. Así, Barnichta (2011a) resalta que, de la referida regla constitucional precedentemente citada, se coligen dos importantes principios del Derecho Administrativo y del Derecho Tributario: las

obligaciones tributarias no pueden surgir sino de la ley y jamás de la voluntad unilateral de los órganos administrativos. En ese orden, dicho autor afirma textualmente que *“Ningún órgano o funcionario del Estado, incluyendo la Administración Tributaria, puede crear obligaciones en perjuicio de los particulares, a menos que la ley establezca esas obligaciones”* (Barnichta Geara, 2011a, p. 63). Formulación que destaca que la Administración Tributaria está llamada en consecuencia, única y exclusivamente, a aplicar la ley, pero nunca suplirla ni ampliarla, ya que su potestad reglamentaria y la de dictar normas generales y complementarias tiene un lindero infranqueable en el principio de legalidad y en la reserva de ley tributaria.

En efecto, el Código Tributario dominicano se alinea a este esquema constitucional al subordinar a la Administración Tributaria bajo las facultades establecidas por el legislador. Por lo tanto, las disposiciones relativas a la determinación, fiscalización y recaudación de los tributos se aplicarán en los términos y condiciones previstos en los preceptos de este Código y demás normas de aplicación. En consecuencia, ni la DGII ni sus funcionarios pueden crear tributos nuevos ni tampoco modificar los existentes. Esto en el orden, de que las Normas Generales, los reglamentos y los actos administrativos, no son en lo absoluto una fuente de estos, sino que solo se esfuerzan por desarrollar, hacer comprender y facilitar la ley, nunca reemplazarla la ni contradecirla, so pena de incurrir en violación del principio de legalidad.

Sin embargo, la reserva de ley tributaria no sólo se circunscribe en que el tributo debe ser establecido por el Congreso Nacional, sino que también abarca la necesidad de que ciertos elementos estructurales del tributo sean a su vez determinados por una ley formal. Según explica Barnichta (2011a):

*“el establecimiento de tributos y la fijación de todos sus elementos esenciales, tales como la materia imponible, la base imponible, la tasa o alícuota, los sujetos del tributo y el hecho generador de la obligación tributaria, tendrían que ser necesariamente establecidos mediante una ley formal, es decir a través de una ley aprobada por el Congreso Nacional, sin que el Poder Ejecutivo o los órganos de la Administración Tributaria pueden*

*derogar o modificar las disposiciones contenidas en la ley”* (Barnichta Geara, 2011a, p. 66).

En consecuencia, esta afirmación viene a resaltar como no es suficiente que la propia ley autorice el tributo, sino que también lo defina y lo delimite, con un grado adecuado de precisión, indicando: quién debe pagarlo, sobre qué base, cuánto y en relación con qué hecho imponible.

Ahora, este marco estricto para comprender el principio de legalidad tributaria plantea desafíos al tratar con entornos económicos en constante cambio, donde la política fiscal a veces requiere respuestas ágiles y flexibles. No obstante, en el marco constitucional dominicano, complementado por el artículo 4 de la Constitución, no permite que la necesidad de agilidad se traduzca en una delegación de competencias tributarias del Poder Ejecutivo, sin restricciones (Constitución de la República Dominicana, 2015). La regulación del Poder Ejecutivo se autoriza a través de regulaciones o Normas Generales por la propia ley, que puede dar cierto margen de flexibilidad en aspectos técnicos o procedimentales en la forma en que se impone el tributo, pero nunca impide que el legislador ejerza su responsabilidad de establecer el núcleo del tributo

El principio de legalidad, desde la perspectiva del contribuyente y la reserva de ley tributaria, en primer lugar, cumple una función de garantía frente al poder tributario del Estado. En la medida en que los tributos y sus elementos esenciales se encuentran previamente definidos por ley, el contribuyente tiene delante de él un marco de cálculo de las expectativas futuras y puede planificar sus actividades económicas con parámetros basados en la norma, lo cual reduce la imprevisibilidad del sistema (Barnichta Geara, 2011a). Todo, debido a que el sometimiento de la Administración a la ley reduce el riesgo de posibles arbitrariedades administrativas. Por tanto, el principio de legalidad no solo protege la esfera patrimonial del contribuyente, sino que a su vez contribuye a la legitimidad del sistema.

Finalmente, en el marco específico de la posible incorporación de un régimen CFC, el principio de legalidad y la reserva de ley se convierten en un tópico crucial. La

introducción de un régimen de este tipo daría la oportunidad de gravar unas rentas generadas por sociedades extranjeras controladas, lo que supone la intensificación de capacidades impositivas del Estado. Un diseño constitucionalmente adecuado requeriría que los elementos esenciales de este régimen, es decir, los criterios de control, las categorías de rentas imputables, los métodos de determinación de la base y las condiciones para evitar la doble imposición se encuentren claramente previstos en una ley formal, sin delegar en la Administración amplias facultades para definir o modificar dichas condiciones. Solo de esta forma podría asegurarse que un régimen CFC en territorio dominicano, fuese compatible con el estricto sentido de legalidad, sin dar lugar a una excesiva onerosidad o a niveles de carga tributaria inaceptables de cara a los contribuyentes afectados por este (Constitución de la República Dominicana, 2015) (Código Tributario de la República Dominicana, Ley 11-92, 1992) (Barnichta Geara, Derecho Tributario, Tomo I, 2011a).

### **2.2.3 Principio de equidad tributaria**

El principio de equidad tributaria es uno de los pilares fundamentales del sistema impositivo dominicano y se erige como una guía para la distribución equitativa de la carga pública. Su consagración constitucional se encuentra en el artículo 243 de la Constitución dominicana, donde se dice que el sistema tributario debe regirse por los principios “*legalidad, justicia, igualdad y equidad*” (Constitución de la República Dominicana, 2015). Aunque la Constitución no ofrece una definición explícita del término “equidad”, su colocación sistemática en el texto, al igual que las normas de igualdad, justicia y tributación, evidencia cómo el principio de equidad se orienta a garantizar un comportamiento fiscal justo, proporcional y no discriminatorio contra todos los contribuyentes.

La equidad tributaria se relaciona de modo estrecho con el deber ciudadano consagrado en el artículo 75.6 de la Constitución, según el cual las y los ciudadanos tienen que contribuir al financiamiento del Estado “de acuerdo con la ley” (Constitución de la República Dominicana, 2015). En efecto, si bien la citada formulación constitucional reafirma la legalidad como límite del poder tributario, la misma incorpora también un mandato implícito de equidad, en la medida en que las

cargas fiscales deben distribuirse de manera compatible con la justicia y con la protección de los derechos fundamentales. Desde el punto de vista práctico, la equidad tributaria dispone aquella regla de que los impuestos deben ser diseñados en función de las capacidades económicas de los participantes en la relación tributaria; en otras palabras, los impuestos no deben ser excesivos, arbitrarios o discriminatorios sin un fundamento constitucionalmente válido (Constitución de la República Dominicana, 2015).

Del mismo modo, la dimensión distributiva del principio de equidad ya ha llamado la atención de la doctrina tributaria dominicana. Así, Barnichta (2011a) destaca que la equidad, juntamente con la igualdad y la justicia, limita sustantivamente la soberanía impositiva del Estado, por lo que la creación de impuestos siempre debe basarse en criterios racionales y no discriminatorios. Sobre este punto, Barnichta explica cómo *“toda persona debe contribuir con las cargas públicas, en proporción a su capacidad contributiva, sin privilegios ni discriminaciones frente a otros contribuyentes que tienen igual capacidad contributiva”* (Barnichta Geara, 2011a, p. 120). Así, esta formulación permite afirmar que la equidad no requiere uniformidad total, sino una cierta diferenciación razonada que refleje varias desigualdades en la capacidad económica de los individuos.

El Código Tributario dominicano complementa a su vez este enfoque constitucional. El mismo en su texto prevé cómo los tributos y los procedimientos administrativos para su determinación y recaudación deben aplicarse de forma uniforme y objetiva, sin crear privilegios indebidos ni establecer discriminación arbitraria entre contribuyentes con circunstancias equiparables (Código Tributario de la República Dominicana, Ley 11-92, 1992). Asimismo, las disposiciones concernientes a las exenciones, las exoneraciones, las deducciones o los incentivos deben asentarse en razones legítimas de interés público y en criterios económicos verificables, debido a que la equidad exige que los beneficios fiscales no deben en ninguna circunstancia convertirse en un fenómeno de discriminación incompatible con los principios constitucionales.

Ya en una dimensión procedimental el principio de equidad se encuentra estrechamente vinculado con el actuar de la Administración Tributaria. Esto, debido a que las actuaciones administrativas deben ceñirse a estándares mínimos de razonabilidad y proporcionalidad, disminuyendo la incertidumbre material a su mínima expresión, logrando que la fiscalización, liquidación y sanción sean razonables, proporcionales, coherentes y respetuosas de la realidad del contribuyente. Aunque el contenido esencial del principio está en el nivel legislativo, su materialización administrativa impide que dos contribuyentes sometidos a una fiscalización en circunstancias familiares reciban tratos diferenciados, protegiendo así la confianza legítima y la seguridad jurídica en el ámbito tributario (Barnichta Geara, 2011a).

Desde la perspectiva de la justicia tributaria, la equidad se convierte efectivamente en un principio articulador de otros principios constitucionales, como lo son el principio de igualdad, el principio de proporcionalidad y el principio de capacidad contributiva. Según esta perspectiva, la equidad debe de observarse desde dos planos. Por un lado, la equidad distributiva que es aquella que implica que cada contribuyente contribuya al financiamiento del gasto público, conforme a su capacidad económica y personal. Y, por otro lado, la equidad horizontal, la cual demanda igualdad en cuanto al trato para aquellos sujetos que se encuentren situados en situaciones consideradas como comparables. En consecuencia, la falta de equidad no sólo genera desigualdades materiales, sino que a su vez puede llegar a erosionar la legitimidad del sistema tributario y la percepción de la confianza de los contribuyentes (Barnichta Geara, 2011a).

En consecuencia, ya analizando el principio de equidad frente a la posible incorporación de un régimen de CFC, su relevancia es indiscutible. En el orden, de que el legislador debe asegurarse de que las rentas generadas fuera del territorio, pero atribuibles a la capacidad económica del contribuyente residente, no queden artificialmente fuera del sistema tributario nacional. Asimismo, no podrán establecerse reglas de imputación, cuyos resultados sean desproporcionados, discriminatorios o confiscatorios. Por lo tanto, cualquier propuesta de un régimen

CFC deberá justificar su contribución a la equidad tributaria, la justicia distributiva y la coherencia del sistema fiscal dominicano, así como todos valores protegidos explícitamente por la Constitución y desarrollados por la doctrina tributaria nacional. (Constitución de la República Dominicana, 2015) (Código Tributario de la República Dominicana, Ley 11-92, 1992) (Barnichta Geara, 2011a).

#### **2.2.4 Principio de eficiencia y sostenibilidad financiera**

El principio de eficiencia opera como un elemento estructural del sistema tributario dominicano, conectado con la obligación del Estado de lograr que los tributos recaudados permitan fiscalizar adecuadamente los servicios públicos sin crear desviaciones o cargas irrazonables a los contribuyentes. En la Constitución, este principio no cuenta con un concepto general debidamente erguido, sino que más bien, al igual que el principio de equidad, se deriva del texto del artículo 243, que establece que el régimen fiscal debe estar fundamentado en los principios de *“legalidad, justicia, igualdad y equidad”* (Constitución de la República Dominicana, 2015). Dichos criterios no solo sirven como regla para asegurar la legitimidad del tributo sino como factores de racionalidad, eficiencia y compatibilidad con la estabilidad y sostenibilidad financiera del Estado.

La eficiencia tributaria se entiende como la capacidad del sistema fiscal para recaudar los ingresos necesarios sin imponer cargas desproporcionadas, sin crear un obstáculo para el desarrollo económico y sin trastornar el equilibrio macroeconómico. Desde este punto de vista y a partir del marco constitucional establecido a través del artículo 243 de la Constitución dominicana, se puede decir que el principio de eficiencia implica entonces que el sistema tributario deba de funcionar de manera racional y coherente (Constitución de la República Dominicana, 2015). Por ende, un sistema eficiente es aquel que puede ser diseñado de manera que fomente el cumplimiento, reduzca los costos a cargo del cumplidor, promueva la certeza jurídica y disminuya la generación de vacíos para la evasión fiscal o elusiones.

Bajo la doctrina tributaria dominicana, la eficiencia de los tributos se asocia con la racionalidad y la coherencia del sistema fiscal. Aunque, Barnichta (2011a) no aborda en sus libros este principio, su análisis sobre la justicia, proporcionalidad y razonabilidad del sistema proporciona una base conceptual sólida para interpretarlo. Según el autor, *“toda persona debe tributar en proporción a su capacidad contributiva, sin privilegios ni discriminaciones frente a otros contribuyentes que tienen igual capacidad contributiva”* (Barnichta Geara, 2011a, p. 120), lo que se traduce, lógicamente, en que se requiere de un sistema tributario estructurado, manejable administrativamente y capaz de operar sin generar distorsiones ni costos innecesarios. Por consiguiente, la eficiencia se compone como una proyección funcional de necesidad de justicia y proporcionalidad, que así estructura una forma de gravamen estable y equilibrada compatible con los recursos administrativos de la propia Administración Tributaria.

Igualmente, para Barnichta (2011a) la eficiencia también se relaciona con la sostenibilidad financiera del Estado, al citar que la actuación fiscal siempre debe realizarse acorde a criterios de razonabilidad, proporcionalidad y guardando respeto la capacidad económica del contribuyente. Desde esta óptica, la suficiencia recaudatoria resulta en un ejercicio consustancial, mas no que pueda alcanzarse a través de mecanismos que generen estorbos desproporcionados o que atenten contra la estabilidad económica y la seguridad jurídica. De este modo, la sostenibilidad financiera no sólo aboga por recolectar más ingresos, sino más bien por garantizar que se resguarde la recopilación de estos de forma constante y predecible y en coherencia con los principios de justicia, igualdad y capacidad contributiva que rigen el Sistema Tributario Dominicano (Barnichta Geara, 2011a) (Constitución de la República Dominicana, 2015).

En el plano normativo, el Código Tributario dominicano (1992), materializa el principio de eficiencia al establecer aquellos procedimientos destinados a simplificar la determinación, recaudación y control de los tributos, lo cual busca reducir los costos y aumentar la eficacia de la administración (Código Tributario de la República Dominicana, Ley 11-92, 1992). La simplificación de procedimientos, la

estandarización de criterios y el desarrollo tecnológico, son algunos de los esfuerzos empleados para lograr un sistema de fiscalización más ágil y, en última instancia, menos costoso y más eficaz para la administración y el contribuyente. La eficacia, en ese sentido, representa un punto de equilibrio entre el cumplimiento voluntario y el control estatal.

Desde la perspectiva de la administración, la eficiencia requiere una gestión racional de los fondos públicos que se le asignan a la DGII. Un sistema eficiente exige decisiones coherentes, procedimientos transparentes y acciones basadas en criterios técnicos y uniformes. Estas condiciones, aumentan el nivel de confianza legítima, disminuyen la litigiosidad y contribuyen a un ambiente de cumplimiento tributario mucho más estable (Barnichta Geara, 2011a). Así, el accionar eficiente de la Administración Tributaria no solo es crucial para el éxito recaudatorio, sino también para la legitimidad del sistema tributario.

En el contexto de la fiscalidad internacional, el principio de eficiencia adquiere un sentido más amplio. La movilidad del capital, el comercio digital, la creación de estructuras societarias transfronterizas y la existencia de jurisdicciones de baja tributación han aumentado el riesgo de erosionar la base imponible y el traslado artificial de los beneficios. Estas dinámicas reducen la carga fiscal, crean un desequilibrio material entre los contribuyentes y tensan la situación financiera del Estado. Aunque la Constitución no menciona explícitamente estos fenómenos, el principio de eficiencia descrito en el artículo 243 sí exige que el sistema disponga de los medios suficientes para hacer frente a estos desafíos y garantizar una recaudación adecuada y un comportamiento coherente con las metas públicas (Constitución de la República Dominicana, 2015).

Por ello, la potencial adopción de un régimen de Sociedades Extranjeras Controladas (CFC) bien visto puede considerarse una manifestación legislativa con una finalidad doble; por un lado, puede ser vista como un reforzamiento al principio de la eficiencia —procurando la suficiencia recaudatoria en un entorno internacional dinámico—, y, por otro lado, como un mecanismo para el cierre de brechas—resguardando la viabilidad financiera del Estado.

## **2.3 Vacíos normativos y desafíos del sistema frente a la ausencia de un régimen CFC**

### **2.3.1 Limitaciones del marco legal actual y riesgos de elusión fiscal internacional**

El marco tributario de la República Dominicana presenta importantes limitaciones de estructura frente a la contemporánea fiscalidad internacional, especialmente en lo que respecta al control de la renta obtenida a través de entidades en el extranjero vinculadas. Si bien la Constitución de la República Dominicana (2015) consagra principios como la legalidad, la justicia, la igualdad y equidad tributaria y el deber de contribuir al financiamiento del Estado de la manera que establece la ley, la evolución legislativa en materia de fiscalidad internacional no ha avanzado a la misma velocidad que la creciente complejidad de las transacciones transfronterizas. Y, precisamente, esta asimetría entre el marco constitucional y la normativa infra constitucional abre un espacio de vulnerabilidad frente aquellos esquemas de planificación fiscal internacional formalmente que, aun siendo formales o aparentemente ajustados al derecho, pueden resultar en una erosión sustantiva real de la base imponible nacional.

El Código Tributario de la República Dominicana (1992), en cuanto a su esencia, fue diseñado fundamentalmente desde una lógica impositiva sobre renta de fuente dominicana, que ha sido posteriormente complementada con reglas específicas tributarias en materia de precios de transferencia, así como con algunos mecanismos de control acerca de las operaciones con no residentes. No obstante, esta fuente normativa no incorpora un régimen de *tax transparency* a nivel global, ni tampoco disposiciones para imputar al contribuyente residente las rentas pasivas o móviles obtenidas a través de sociedades extranjeras controladas (CFC).

En la práctica, el sistema tributario dominicano se basa en criterios de fuente y en una concepción clásica de la territorialidad (Constitución de la República Dominicana, 2015), quedando, por lo tanto, sin tratamiento específico aquellas estructuras mediante las cuales un contribuyente dominicano canaliza inversiones

y rentas, a través de entidades interpuestas situadas en jurisdicciones de baja o nula tributación. Esta carencia de normas CFC implica, por consiguiente, que en tanto tales rentas no sean distribuidas formalmente a su titular como dividendos o no se configuren ciertos hechos imposables en nuestra jurisdicción interna, resulten inmunes a la imposición dominicana, a pesar de reflejar capacidad económica atribuible al residente.

Desde la perspectiva de la planificación fiscal internacional, la doctrina especializada ha recalcado que el organizar previamente la actividad comercial para reducir el peso fiscal, no puede, por sí mismo, denominarse un acto ilícito. El CIAT (2022) a través de su Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional se ha pronunciado abiertamente acerca de esto, al afirmar que *“practicar actos jurídicos con efectos tributarios planificados preventivamente es una consecuencia del pleno ejercicio del principio de autonomía de la voluntad y que, por ello mismo, constituye un acto lícito plenamente permitido por el ordenamiento jurídico”* (CIAT, 2022, p. 9). Por lo tanto, habría que destacar que esta idea del CIAT es clave para la comprensión de la naturaleza correcta del problema jurídico, ya que el factor negativo no radica en la planificación fiscal en sí. Cuando el legislador deja sin cubrir ciertas manifestaciones de la capacidad contributiva, y en particular en las áreas relacionadas con el uso de estructuras extranjeras controladas, proporciona un espacio objetivo para que la planificación fiscal se oriente hacia la gestión de ventajas fiscales que están en desacuerdo con los principios de justicia, equidad y eficiencia (CIAT, 2022).

En igual sentido, el CIAT (2022) puntualiza que el término planeación tributaria, en su sentido propio, ha de quedar reservado a todo comportamiento que permanezca dentro de la esfera de licitud tolerado por el ordenamiento. Seguido de lo cual, el CIAT (2022) señala que:

*“Frente a esta premisa, la expresión ‘planeación tributaria’ debe utilizarse para designar únicamente las posibles actitudes lícitas que pueden adoptar los contribuyentes a la hora de estructurar o reorganizar sus negocios, con el*

*fin de ahorrar impuestos, ya sea evitando su liquidación o reduciendo o difiriendo el respectivo impacto fiscal en las operaciones” (CIAT, 2022, p. 9).*

Esta precisión doctrinaria resulta de especial interés en el caso dominicano, ya que la falta de regulaciones específicas sobre entidades extranjeras controladas (CFC) permite que, bajo el pretexto de la planificación fiscal, se desarrollen operaciones que, aunque se enmarcan en la autonomía de la voluntad, llevan a resultados que no solo son ajenos al mandato de equidad constitucional, sino también al deber general de todos los ciudadanos de costear colectivamente las cargas públicas.

El Proyecto BEPS de la OCDE y del G-20, en concreto, de la Acción 3, parte precisamente del diagnóstico de que muchos ordenamientos presentaban un déficit de herramientas adecuadas para gravar las rentas pasivas o altamente móviles, obtenidas a través de sociedades controladas en el extranjero (Mendoza López & Váldez Aguirre, 2019). En consecuencia, este informe destaca que, en ausencia de normas CFC, los contribuyentes pueden trasladar beneficios a entidades residentes en jurisdicciones de baja tributación, manteniendo al mismo tiempo la residencia personal o la ubicación efectiva de la actividad en estados de alta tributación (OCDE, 2016a). ¿Cuál es el resultado de esto? una erosión silenciosa de la base imponible del Estado de residencia, especialmente en lo que respecta a rentas financieras, de cartera, de propiedad intelectual o de servicios intra-grupo. Este diagnóstico es ajustable a la realidad dominicana, donde en efecto, el marco tributario actual no contempla mecanismos específicos para imputar tales rentas al contribuyente residente, ni tampoco dispone de criterios claros de control o participación que activen esa imputación.

La experiencia comparada en la región latinoamericana descrita por Bonilla Montoya (2017), muestra que diversos países de la región, entre ellos Colombia, han progresado en la puesta en práctica de las recomendaciones BEPS, incluyendo la incorporación y reforzamiento de regímenes CFC o de normas funcionalmente equivalentes. En dichos casos, el fin fue clausurar los espacios de planificación abusiva que permiten a las entidades sin motivación económica deslocalizar artificialmente la renta hacia entes societarios situados en el extranjero,

conservando, sin embargo, la dirección efectiva del negocio y la potestad de decisión en el territorio doméstico (Bonilla Montoya, 2017).

Ahora bien, el contraste con la situación dominicana es bastante marcado y notorio. En efecto, aunque otros sistemas tienen reglas detalladas para definir si se ejerce este tipo de control, la República Dominicana sigue careciendo de un esquema similar y recurriendo a normas generales y herramientas tradicionales como la renta en la fuente o el concepto de establecimiento permanente.

En síntesis, las limitaciones del marco legal actual sobre la planificación fiscal internacional se pueden agrupar en tres grandes ejes: i) la carencia de un régimen de sociedades extranjeras controladas o disposiciones funcionalmente equivalentes que posibiliten la imputación de rentas pasivas provenientes de entidades controladas en el extranjero; ii) la falta de herramientas específicas para diferenciar, en sede internacional, la planificación fiscal legítima de los esquemas agresivos de erosión de la base imponible; y iii) la carencia de una coordinación sistémica entre los principios constitucionales de equidad y eficiencia y la regulación concreta de las operaciones transfronterizas.

### **2.3.2 Repercusiones sobre la recaudación y la coherencia del sistema tributario**

La falta de un régimen de transparencia fiscal internacional aplicable a las sociedades controladas en el extranjero genera un conjunto de efectos negativos sobre la recaudación tributaria, la equidad fiscal y la coherencia sistémica del ordenamiento patrimonial dominicano. Aunque el marco jurídico actual incluye disposiciones orientadas a combatir la evasión y ciertos instrumentos de control sobre la fiscalidad internacional, la realidad es que no existe una disposición legal específica para la imputación fiscal de rentas pasivas o diferidas en entidades situadas en jurisdicciones de baja o nula tributación, controladas total o parcialmente por residentes fiscales dominicanos (Constitución de la República Dominicana, 2015) (Código Tributario de la República Dominicana, Ley 11-92, 1992).

En concreto, este vacío regulatorio de la normativa dominicana se traduce en: i) un riesgo específico de pérdida de ingresos fiscales estructurales; ii) una reducción de la capacidad redistributiva del sistema; y iii) un debilitamiento de los principios constitucionales conforme a los cuales debe regirse la imposición. Supuestos, que inciden, especialmente, en la equidad horizontal, la eficiencia recaudatoria y la sostenibilidad del gasto público, que desaparecen en atención a que la capacidad contributiva real no guarda relación con la carga fiscal que soportan. Lo cual, desnaturaliza el principio constitucional de justicia tributaria.

En cuanto al escenario internacional, la preocupación sobre la inexistencia de las reglas CFC ha sido inquietud de varios organismos multilaterales. En este sentido, la OCDE (2016a) advierte que estas normas se originan como respuesta al incremento en el uso de estructuras de planificación fiscal que trasladan rentas pasivas o deslocalizadas hacia entidades con regímenes fiscales privilegiados. En palabras de dicho organismo:

*“Las normas de transparencia fiscal internacional (TFI), también conocidas como normas sobre sociedades extranjeras controladas, responden al riesgo de que los contribuyentes que ostentan una participación de control en una filial extranjera erosionen la base imponible de su país de residencia, y en algunos casos también de otros países, mediante el traslado de beneficios a la sociedad extranjera controlada (SEC).” (OCDE, 2016a, p. 9).*

Esta precisión se especialmente relevante para la realidad dominicana, debido a que la base sobre la que reposa la estructuración del Impuesto Sobre la Renta – ISR – se basa en el principio de “renta de fuente territorial”. Hecho que aumenta la exposición al riesgo de erosión de la base tributaria si las operaciones económicas o las rentas pasivas se desvían de manera formal hacia entidades vinculadas fuera del territorio nacional.

Ahora bien, en el ámbito administrativo y en la política fiscal, la falta de normas CFC no solo dificulta la detección y corrección de esquemas de planificación agresiva, sino que además profundiza la brecha entre los contribuyentes que tienen acceso a

los instrumentos internacionales de postergación del impuesto y aquellos que pagan sus impuestos solo desde la fuente. El CIAT (2022) incluso hace énfasis en esta problemática al señalar que efectivamente:

*“la lucha contra todas las formas de evasión o elusión fiscal es una tarea de los Estados que debe alcanzar un mínimo de éxito, para evitar el apartheid fiscal entre los contribuyentes que consiguen ‘escapar’ y los que acaban cargando con las desgravaciones fiscales de los primeros.”* (CIAT, 2022, p. 25).

En el ámbito local, la Constitución de la República Dominicana establece que el sistema tributario debe organizarse bajo criterios de legalidad, justicia, igualdad y equidad (Constitución de la República Dominicana, 2015). Asimismo, el Código Tributario prevé que el hecho generador debe determinarse correctamente y, al mismo tiempo, ser promovido para una recuperación completa del crédito tributario (Código Tributario de la República Dominicana, Ley 11-92, 1992). Sin embargo, la ausencia de un marco específico para las CFC limita las capacidades reglamentarias y administrativas para gravar rentas formalmente generadas fuera del país, si responden tácitamente a una verdadera capacidad contributiva de parte de un residente nacional, vulnerando así la congruencia entre la norma, la finalidad y la justicia tributaria. En el sentido, de que pudiese afirmarse que la elusión, evasión o planificación de los ingresos generados en el exterior trasgrede de manera directa el mecanismo de proporcionalidad tributaria establecido en la normativa dominicana, lo cual afianza la consolidación de brechas fiscales regresivas (Constitución de la República Dominicana, 2015) (Código Tributario de la República Dominicana, Ley 11-92, 1992).

Adicionalmente, la falta de normas CFC genera un alto nivel de distorsión en cuanto a la coherencia interna del sistema tributario, puesto que, al no existir correspondencia genuina entre el lugar de obtención del beneficio y la actividad económica que le da lugar, se está permitiendo el uso indebido de vehículos societarios extranjeros para desplazar rentas. Por tanto, la ausencia de un régimen CFC en países de la región, como es el caso de la República Dominicana, atenta

contra la neutralidad del sistema, favoreciendo estrategias que fragmentan artificialmente la base imponible y multiplican situaciones de desalineación entre generación y tributación del valor (Bonilla Montoya, 2017).

## **2.4 Normas antiabuso y mecanismos actuales de control en la República Dominicana**

### **2.4.1 Cláusulas generales antiabuso y su alcance**

Las cláusulas generales antiabuso son un mecanismo normativo de interpretación y control presente en numerosos ordenamientos jurídicos. Las mismas tienen por objeto el prevenir, neutralizar y, en su caso, sancionar aquellos esquemas de planificación fiscal internacional que, aunque no vulneren la legalidad formal, resultan contrarios a la finalidad económica y jurídica de la norma tributaria. No obstante, las cláusulas generales antiabuso no tienen por objeto prohibir la planificación fiscal legítima, sino más bien establecer una herramienta hermenéutica que permita desestimar actos, contratos o estructuras que, sin contravenir la letra de la ley, buscan la obtención indebida de ventajas fiscales a través de la instrumentalización desnaturalizada o desviada de las normas tributarias (OCDE, 2016a). En consecuencia, se han convertido en un estándar internacional contra la elusión, respaldado tanto por la misma OCDE en su Proyecto BEPS, así como por la comparada legislación internacional (Bonilla Montoya, 2017).

En el caso de la República Dominicana nuestro marco jurídico incorpora determinaciones concretas asociadas a controles de fraude, simulación y evasión tributaria. Estas se encuentran principalmente en el Código Tributario (1992) y sus reglamentaciones complementarias. No obstante, a diferencia de otros ordenamientos contemporáneos, el sistema dominicano no prevé una cláusula general antiabuso de alcance general y contenido explícito. Carencia que evidencia una diferencia técnica significativa e importante a analizar, en cuanto a la tendencia normativa comparada en términos de fiscalidad internacional (Bonilla Montoya, 2017).

Ahora, ¿Qué implica esta ausencia? Esta carencia educe la capacidad de la Administración Tributaria dominicana para desestimar, de manera uniforme y con fundamento normativo directo, aquellas operaciones fiscales cuya estructura jurídica se aparta de la finalidad económica de la norma. Hecho que, por ende, contraviene con los principios constitucionales de equidad y eficiencia (Constitución de la República Dominicana, 2015) (Código Tributario de la República Dominicana, Ley 11-92, 1992).

Este escenario genera un desafío interpretativo y administrativo para la República Dominicana. En el sentido, de que la lucha contra la elusión en territorio dominicano se basa, en primer lugar, en disposiciones dispersas entre distintos sectores, en segundo lugar, en fiscalización “*ex post*” y, en tercer lugar, en criterios interpretativos sujetos a prueba. Situación, que aumenta la cantidad de litigios y el riesgo de inseguridad jurídica (CIAT, 2022). Por consiguiente, esta carencia cobra mayor relevancia debido a las tendencias de la economía global, dígase: el surgimiento de nuevos esquemas transfronterizos complejos marcados por la opacidad, la fragmentación contractual y el uso de jurisdicciones de baja tributación. Todo, debido a que estas realidades actuales, a diferencia de lo que acontecía hasta hace unas décadas, requieren de la implementación de instrumentos regulatorios preventivos robustos y alineados con estándares internacionales (OCDE, 2016a) (Bonilla Montoya, 2017).

En resumen, desde un análisis crítico-moderado, se pudiese afirmar que la ausencia de una cláusula general antiabuso en el sistema tributario de República Dominicana no representa una deficiencia normativa incompatible con el principio de legalidad; más, sin duda, revela una debilidad estructural importante frente a amenazas de planificación fiscal agresiva, especialmente en el ámbito internacional. Por tanto, su incorporación—ya sea a través de una reforma legal, un ajuste interpretativo o una inclusión en un régimen de transparencia fiscal internacional— permitiría elevar la coherencia sistémica, fortalecer la función de los controles previos a la emisión, bajar los niveles de litigiosidad interpretativa de la nación e instaurar coherencia entre el orden público interno y los patrones de orden público de integridad fiscal

auspiciados por la OCDE (OCDE, 2016a) y su correlato en la región sectorial, el CIAT (CIAT, 2022).

#### **2.4.2 Precios de transferencia y fiscalidad internacional**

Los precios de transferencia son uno de los ejes técnicos centrales de la fiscalidad internacional en la medida que condicionan la asignación de beneficios de entidades vinculadas que operan en diferentes jurisdicciones. En un escenario caracterizado por la difusión de los grupos multinacionales, la economía digital y la intensificación de la complejidad de las cadenas de valor, la forma en que se valoran las operaciones intragrupos incide directamente sobre: la repartición de la base imponible entre los Estados, la recaudación recaudatoria de esa misma base y el cumplimiento de los principios de justicia y equidad tributaria. Asimismo, para República Dominicana, un estado con un sistema tributario que tiene en cuenta el criterio de territorialidad, la correcta regulación de los precios de transferencia es esencial para evitar la eliminación de la base, mantener la neutralidad y la economía del sistema y asegurar que los contribuyentes reciban un trato justo y no discriminatorio (Constitución de la República Dominicana, 2015).

A nivel internacional, el estándar técnico es el principio de plena competencia (*arm's length*), conforme al cual las operaciones entre partes relacionadas deben valorarse como si se hubieran realizado entre empresas independientes en condiciones comparables. La OCDE (2022a) ha desarrollado Directrices en esta materia de precios de transferencia, creando un marco consensuado internacional que recoge los criterios de comparabilidad, los métodos para la determinación de precios y las pautas sobre documentación exigibles tanto a las administraciones como a los contribuyentes. La propia OCDE (2022a) aclara que “*estas Directrices no consideran cuestiones de naturaleza interna, sino que se centran en los aspectos internacionales de los precios de transferencia*” (OCDE, 2022a, p. 11). Hecho que evidencia que su objeto principal es el ofertar un lenguaje común para la solución de controversias entre distintas jurisdicciones, así como para el uso y asignación de beneficios en contextos transfronterizos.

Estas Directrices están muy relacionadas con el Proyecto BEPS, particularmente con las Acciones 8, 10 y 13, las cuales están diseñadas para abordar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, y específicamente para garantizar que los resultados de los precios de transferencia se ajusten a la creación de valor (OCDE, 2022a). La lógica fundamental es que las transacciones interempresariales no deben considerarse un medio para transferir los beneficios artificialmente en naciones de baja o nula tributación o para distorsionar los ingresos fuera de los Estados que reflejan realmente la actividad económica. En este sentido, el régimen de precios de transferencia opera en dos dimensiones: como una regla técnica de valoración y, al mismo tiempo, como un dispositivo disuasorio en desafío con la planificación fiscal abusiva por parte de sujetos que poseen la intención de mermar la recaudación fiscal en los Estados de la fuente y la residencia (OCDE, 2022a).

Por eso el CIAT (2022) en su Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional, indica que muchas de las estrategias de planificación fiscal que se usan se basan de manera elocuente en operaciones intragrupo y precios que desafían la lógica de mercado. Por ende, el control de los precios de transferencia ha sido reconocido como una de las líneas críticas de acción en lo que refiere a la fiscalización de la fiscalidad internacional (CIAT, 2022).

En el caso dominicano, el Código Tributario (1992) reconoce la necesidad de reglamentar las transacciones entre partes vinculadas debido a la posibilidad de que la manipulación de precios pueda socavar la base de imposición e igualar la equidad del sistema (Código Tributario de la República Dominicana, Ley 11-92, 1992). Asimismo, la normativa específica en precios de transferencia y su regulación llevada a cabo mediante desarrollo administrativo y criterios emitidos por la DGII se centra en alinear la práctica interna con el principio de plena competencia, definiendo criterios de identificación de vinculación, metodología de selección y exigencias de documentación de respaldo a política de precios entre partes relacionadas. Sin embargo, la eficacia de este régimen no radica en la norma solamente, sino en la capacidad técnica de la Administración y en la cultura de

cumplimiento de los contribuyentes, particularmente de aquellos que cooperan con grupos multinacionales y activan en más de una jurisdicción.

En síntesis, desde el punto de vista de coherencia sistémica, este régimen de precios de transferencia funciona como puente entre la jurisdicción territorial en materia fiscal interna y el orden tributario internacional. Ahora bien, la existencia de reglas de transferencia sin un régimen CFC implica, si bien es cierto que disponemos de un mecanismo relevante para corregir la valoración de operaciones intragrupo, más persisten espacio de planificación fiscal internacional que pueden ser erróneamente aprovechados por algunos contribuyentes.

### **2.4.3 Acuerdos de intercambio de información tributaria**

El intercambio de información tributaria es uno de los pilares de la fiscalidad internacional contemporánea, debido al interés creciente de un ambiente de globalización económica, movilidad de capitales y expansión de sociedades transfronterizas. El acceso de un Estado a información internacional relevante ha sido un componente crucial en el mantenimiento de la integridad del sistema tributario, debido a que través de esta práctica se han reducido los niveles de erosión de la base imponible, protegiéndose así la equidad del sistema. En ese marco es donde entran los acuerdos de intercambio de información, ya estos son una forma de paliar la falta de acceso a la información que históricamente había estado facilitado la asimetría informativa, la opacidad fiscal y el traslado artificial de beneficios a jurisdicciones de baja supervisión fiscal y baja carga tributaria.

En el plano internacional, la OCDE (2016a) ha desarrollado estándares ampliamente aceptados en materia de cooperación tributaria. En particular, el intercambio de información a requerimiento, el intercambio automático y el intercambio espontáneo, los cuales se consideran mecanismos destinados a mejorar la transparencia fiscal entre jurisdicciones. Dichos estándares incluso han sido incorporados dentro del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales, el cual se ha convertido en el principal organismo evaluador de la calidad de la cooperación entre los Estados (Foro Global, 2022).

En América Latina, el CIAT (2022) ha documentado que una parte importante de los riesgos fiscales de la internacionalización de la economía deriva precisamente de la falta de información transfronteriza. En su opinión, la cooperación internacional y el intercambio de información financiera son centrales para enfrentar la elusión y la evasión fiscal en jurisdicciones en las que la Administración Tributaria se encuentra limitada en recursos, capacidades de tecnología y marcos normativos dispersos (CIAT, 2022). Además, el CIAT (2022) señala que la planificación fiscal agresiva se basa en lagunas de información entre los países y en diferencias en la capacidad de cumplimiento, por esta razón, se necesitan acuerdos actualizados, activos y técnicamente sólidos. Cabe resaltar que la fuente no cuenta con información sobre el autor.

Por lo que respecta a la República Dominicana, paradójicamente, el sistema tributario se basa principalmente en el principio de la territorialidad y los métodos y técnicas de inspección se realizan en base a la capacidad de aprovechar la información a nivel de inspección y la autorización (Código Tributario de la República Dominicana, Ley 11-92, 1992). Dado que la territorialidad no logra monitorear el comportamiento de entidades extraterritoriales, en un mundo en el que los contribuyentes pueden reorganizar sus intercambios económicos a través de formas jurídicas extranjeras, cuentas offshore, esquemas contractuales de múltiples jurisdicciones, la inspección representa una herramienta muy limitada. Si bien el país ha suscrito ciertos acuerdos de intercambio de información, en particular, acuerdos bilaterales y su membresía en el Foro Global, estos continúan siendo de alcance operativo muy limitado en comparación con las necesidades expuestas de fiscalización. Además, las obligaciones de reporte automático no se extienden a todas las jurisdicciones donde los residentes dominicanos pueden tener activos o ingresos, lo que genera espacios clave de opacidad relevantes para la planificación fiscal internacional.

La carencia de un marco amplio e implementado de convenios de intercambio genera efectos directos en el nivel de recaudación. De hecho, al no contar con información de calidad, la Administración Tributaria afronta mayores dificultades

para corroborar la existencia de la realidad económica en operaciones transfronterizas e identificar estructuras artificiosas, rentas ocultas internamente o actividades sofisticadas que se enmascaran a través de vehículos extranjeros. Por tanto, bajo estas condiciones, es posible que se materialicen pérdidas cuantiosas en el nivel de recaudación junto con un debilitamiento de la capacidad estatal de financiar políticas públicas esenciales, afectando la eficiencia y la sostenibilidad del sistema impositivo a nivel general.

Dese una visión de coherencia sistémica, un marco robusto de transferencia de información efectivamente fortalece la correspondencia entre la capacidad real y la tributación efectiva, especialmente dentro de un sistema que constitucionalmente se debe organizar bajo los principios de justicia, igualdad y eficiencia (Constitución de la República Dominicana, 2015). En el orden, de que, sin información adecuada, la Administración Tributaria no puede hacer más que imponer cargas fiscales iguales sobre los contribuyentes, lo que resulta en una inequidad horizontal entre aquellos que llevan sus actividades dentro del territorio nacional y aquellos que disponen de estructuras globales para desviar rentas o dificultar su identificación. Tal es el caso de lo que acontece en República Dominicana, dado la ausencia de la ausencia de un régimen CFC.

### **CAPÍTULO III. IMPLICACIONES LEGALES Y TRIBUTARIAS DE LA AUSENCIA DE UN RÉGIMEN CFC EN LA REPÚBLICA DOMINICANA**

#### **3.1 Naturaleza y función del régimen CFC según el estándar internacional**

##### **3.1.1 Concepto y finalidad de las normas CFC**

La configuración de un régimen de las denominadas Controlled Foreign Corporations (CFC) constituye, sin dudas, uno de los desarrollos más notorios de la fiscalidad internacional contemporánea. Esto, debido a que las normas CFC persiguen el desarticular los mecanismos de traslado artificial de beneficios y, especialmente, el diferimiento del impuesto, generados a través de entidades constituidas en jurisdicciones de baja o nula tributación. Por consiguiente, tal como

puede desprenderse de su configuración doctrinal y normativa, estas reglas son aquellas que procuran el transparentar la renta pasiva generada en el exterior por entidades controladas por residentes e imputar tales beneficios a los términos de los residentes fiscales, aunque no haya distribución efectiva de dividendos.

En el informe final de la Acción 3 del programa de BEPS, la OCDE señala que: *“Las recomendaciones recogidas en este informe están concebidas para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.”* (OCDE, 2016a, p. 12). Por tanto, se puede afirmar que la finalidad estructural de las normas CFC se condensa dentro del siguiente enunciado: evitar que las empresas multinacionales provoquen una separación entre su localización efectiva de su actividad económica y la imposición efectiva sobre la misma.

Ahora, la Acción 3 de BEPS no deja por menores al aire, sino que más describe de forma pormenorizada los elementos que deben integrar un régimen CFC efectivo. Esta acción implementa directrices claras sobre la definición de lo que es “control”, los ingresos que deben ser sujetos a imputación, normas de sustancia, exenciones y mecanismos en contra de la doble tributación. Esto, debido a que según la propia OCDE (2016a), estas reglas se han convertido en aquellas herramientas de búsqueda de transparencia fiscal internacional cuyo objeto está orientado en el no permitir que las jurisdicciones de la entidad extranjera controlada sean utilizadas como meros vehículos para trasladar rentas activas o ciertas hacia territorios de baja tributación mermando los impuestos de fuente, cuyas actividades se controlan. Y, el disponer de un marco regulatorio específico, es lo que permitirá el alcanzar la coherencia y neutralidad del sistema tributario global, lo cual adquiere especial relevancia para las jurisdicciones en desarrollo, que, al carecer de estas normas específicas, se hallan mucho más expuestas al riesgo de planeaciones fiscales agresivas.

La literatura regional ha sido constante respecto a la finalidad de las normativas CFC. Bonilla Montoya (2017), manifiesta que estos regímenes permiten frenar el efecto del diferimiento del impuesto derivado de las estructuras societarias que acumulan rentas pasivas en filiales situadas en territorios preferenciales. En

palabras textuales del autor: *“Mediante el robustecimiento de regímenes de CFC se pretende evitar el diferimiento y la acumulación de los ingresos generados por las entidades intermediarias en manos de la casa matriz.”* (Bonilla Montoya, 2017, p. 169). Argumentación, a través de cual se puede evidenciar cómo el objetivo del sistema no se limita solo a luchar contra el traslado de ganancias, sino también a impedir que los grupos multinacionales generen ingresos en sociedades interpuestas y luego pospongan de manera indefinida la tributación.

Además, los trabajos especializados revisados señalan que los regímenes CFC buscan igualar la tributación de las rentas pasivas generadas internamente y de las rentas pasivas generadas en el extranjero, cuando su origen no tiene sustancia económica. En efecto, autores como Falla Cubillos (2020) mencionan que este tipo de regulación parte de la necesidad de gravar la renta pasiva en el país de residencia de las personas que tienen el control sobre las entidades generadoras, evitando así cualquier tratamiento fiscal privilegiado derivado exclusivamente de la localización jurídica de estas últimas en el extranjero. Desde una perspectiva comparada es posible identificar que países como Estados Unidos, España, Alemania y Canadá han consolidado estas reglas como mecanismos antiabuso fundamentales en sus ordenamientos tributarios, por cuanto les permiten anticipar la tributación de rentas que, de otra manera, se encontrarían diferidas durante períodos prolongados o incluso que no llegarían a ser gravadas (Falla Cubillos, 2020).

Desde otra perspectiva, Ocampo Tabares (2016) profundiza en la función protectora que juegan las normas CFC con respecto a la base imponible al Estado de residencia, en tanto que el desvío artificial de rentas representa eventualmente una de las principales amenazas a la integridad del sistema tributario global. En este contexto, se considera que la implementación de un régimen CFC figura como un requisito indispensable para garantizar la neutralidad de las inversiones y la equidad entre contribuyentes con respecto a rentas análogas, evitando distorsiones fiscales inducidas exclusivamente por la ubicación geográfica de las empresas subordinadas (Ocampo Tabares, 2016).

En consecuencia, de manera general, tanto la OCDE como la doctrina iberoamericana comparten que los propósitos fundamentales que persiguen las normas CFC son tres: i) evitar la erosión de la base imponible mediante el traslado artificial los beneficios; ii) prevenir el diferimiento impositivo al acumular rentas pasivas en entidades controladas; y iii) preservar la neutralidad y equidad del sistema. Y, este último punto es particularmente relevante para jurisdicciones como la República Dominicana, donde la ausencia de un régimen CFC genera vulnerabilidades significativas frente a estructuras de planificación fiscal agresiva.

### **3.1.2. La Acción 3 del Plan BEPS y su implementación global**

La Acción 3 del Plan BEPS es uno de los pilares fundamentales del proyecto internacional para combatir la erosión de la base imponible y el desplazamiento artificial de los beneficios. El objetivo central de esta acción es proporcionar a los países un marco legal consistente que aborde la introducción de regímenes de transparencia fiscal internacional, comúnmente conocidos como reglas CFC, que permitan gravar con anticipación las rentas pasivas generadas por entidades controladas en el extranjero. De esta forma, la OCDE emite una serie de directrices que buscan que los grupos multinacionales no utilicen intermediarios o vehículos formales ubicados en el extranjero con baja o nula tributación para diferir o gravar las utilidades fuera de sus jurisdicciones de residencia, disminuyendo de esta manera la equidad vertical, la neutralidad y la recaudación de los Estados.

El informe de la Acción 3 señala que las normas CFC no son un fenómeno reciente o un experimento único, sino que forman parte del entramado fiscal internacional desde hace ya varias décadas. En efecto, la OCDE enfatiza que: *“Las normas de TFI han existido en el contexto de la fiscalidad internacional durante cinco décadas y docenas de países las han introducido en su ordenamiento.”* (OCDE, 2016a, p. 11). Por consiguiente, basándonos en esta afirmación, podemos evidenciar que la introducción global de la Acción 3 no parte desde cero, sino que se integra en la tradición normativa claramente extendida y probada, cuyo “marco institucional” ha sido adaptado gradualmente a lo largo de muchos años para abordar circunstancias creadas por la digitalización de la economía y la alta movilidad de usuarios.

Desde una perspectiva comparada, autores como Toledo Concha y Ramírez Adriazola (2017) sostienen que la incursión de los regímenes CFC en Latinoamérica —especialmente en Chile, Perú y Colombia— es motivada por la necesidad de evitar el diferimiento impositivo originado por la acumulación de rentas pasivas en entes extranjeros. Para los autores, las normas CFC han tenido un “impacto trascendental” en cuanto a la forma en que se practica el análisis de las inversiones que generan rentas pasivas en esta región, dado que históricamente la tributación de dichos rendimientos siempre estuvo subordinada a su efectiva distribución, lo cual permitía que las grandes empresas multinacionales diseñasen estrategias tributarias extremadamente agresivas (Toledo Concha & Ramírez Adriazola, 2017). Por tanto, el lograr establecer un panorama como este contribuye a enaltecer los objetivos de la Acción 3, en la medida en que se demostró que el adoptar un régimen CFC robusto representa una verdadera barrera para el desvío de utilidades hacia jurisdicciones de baja o nula tributación.

Asimismo, la literatura doctrinal latinoamericana coincide en remarcar que la implementación de la Acción 3 requiere de la precisión conceptual de tres componentes claves: i) la definición de un concepto universal de control, ii) la asignación de los ingresos sujetos a dicho régimen y iii) la determinación de excepciones o condiciones de sustancia (OCDE, 2016a). A modo de ejemplo, Falla Cubillos (2020) destaca que un régimen CFC eficaz debería efectivamente asegurar que las rentas pasivas sean gravadas, como si estas hubieran sido obtenidas y generadas directamente por el residente fiscal controlador, salvo que o bien la entidad extranjera pueda demostrar sustancia económica suficiente o sea objeto de una tributación efectiva. Una interpretación doctrinal de la norma que claramente coincide con los lineamientos de la OCDE, que sugieren a las naciones el establecer un criterio balanceado que distinga entre estructuras artificiales y todo tipo de transacción de inversión basada en estrategias reales.

Por su parte, Bonilla Montoya (2017) destaca la importancia de la Acción 3 en la cooperación a nivel mundial en la lucha contra la elusión del diferimiento de impuestos. Este autor recalca que el fortalecimiento de los regímenes CFC

constituye una medida indispensable para asegurar que las rentas pasivas generadas en el extranjero paguen rentas oportunamente en la jurisdicción del beneficiario final o contribuyente (Bonilla Montoya, 2017). Este punto es crucial para el debate sobre la aplicación global, debido a una razón sustancial: no solo se trata de combatir el traslado artificial de beneficios, sino también de garantizar que los contribuyentes con estructuras internacionales complejas no obtengan ventajas indebidas e injustificadas frente a aquellos cuyos ingresos se generan y tributan de manera directa.

Desde el ámbito europeo, el trabajo de López Tello (2016) resulta bastante ilustrativo, ya que demuestra cómo la Unión Europea ha tratado de coordinar la adopción de normas CFC entre sus Estados miembros mediante la adopción de la Directiva Anti-Elusión Fiscal (ATAD). Según el autor, como resultado de la presión ejercida por los desafíos de la economía global, la Comisión Europea ha presentado una serie de recomendaciones a los Estados miembros para “armonizar” las implementaciones de BEPS, con el fin de reducir las distorsiones fiscales en un mercado único (López Tello, 2016). De esta forma, la adopción de normas CFC en Europa representa un ejemplo de implementación global avanzada, en el que diversos Estados han decidido ajustar sus normas en miras de alinearlas con los estándares internacionales.

En este contexto internacional, la implementación global de la Acción 3 refleja un amplio consenso sobre la necesidad de instaurar reglas específicas que permitan a los Estados gravar ingresos pasivos generados en el exterior. Lo cual se traduce en el fortalecimiento de la transparencia fiscal y en la reducción de los márgenes de vulnerabilidad frente al riesgo de abuso en la planificación tributaria. La evidencia empírica comparada de Europa y América Latina indica que, efectivamente en la ausencia de reglas CFC, los sistemas tributarios están aún más expuestos a vulnerabilidades significativas, especialmente en contextos como el de la República Dominicana, cuyo marco legislativo actual carece de un régimen específico de imputación de rentas pasivas basado en el control y manejo de entidades extranjeras.

### 3.1.3. Elementos estructurales de un régimen CFC

En el marco de la Acción 3 del Plan BEPS, la configuración técnica de un régimen de Controlled Foreign Corporations (CFC) constituye un aspecto central de la regulación fiscal internacional. Superada la comprensión de su finalidad –expuesta en los epígrafes 3.1.1 y 3.1.2- para los efectos de la presente investigación, se vuelve indispensable definir cuándo se considera que una entidad extranjera está controlada, cuáles ingresos pueden ser imputados y sobre qué bases se evita la doble imposición. Esto, en vista de que, estos elementos definen la operatividad del régimen y permiten que los Estados puedan actuar en circunstancias de traslado artificial de beneficios, especialmente en contextos donde existen entidades radicadas en Estados de baja o nula tributación.

En primer lugar, la Acción 3 establece que todo régimen CFC debe de partir de una definición del concepto de “control” la cual debe ser clara y extensa. Por lo tanto, tal como sostiene la OCDE (2016a), la noción de “control” no debe basarse únicamente en la propiedad formal de las acciones, sino también abarcar todas las formas legales y económicas en las que un residente determinado puede influenciar una entidad extranjera. En ese orden, la OCDE en su informe ha establecido de manera acertada que:

*“La definición de control debería cubrir tanto el control directo como el indirecto, pues también surgen oportunidades para el traslado de beneficios en los casos en que la filial está participada de manera indirecta a través de una sociedad tenedora de valores –holding– intermedia.”* (OCDE, 2016a, pp. 30-31).

Afirmación que evidencia que efectivamente el concepto de “control” no se circunscribe solo a la inmediata participación accionaria, sino que se extiende a las estructuras de propiedad interpuestas que les permiten a los contribuyentes sortear la aplicación del régimen propietario a través de sociedades tenedoras o vehículos especiales.

La literatura latinoamericana coincide con esta aproximación. Falla Cubillos (2020) destaca que el elemento de control es el presupuesto jurídico esencial para activar la imputación de rentas pasivas, ya que el mismo señalará en qué momentos tendrá que considerarse que el contribuyente residente tiene la capacidad de influir o determinar la gestión de la entidad extranjera. Desde esta perspectiva, el control no se limita a una participación mayoritaria, sino que puede provenir de posesiones indirectas, acuerdos entre partes relacionadas, o esquemas contractuales que brinden la facultad de determinar la distribución de beneficios o la gestión del espectáculo patrimonial. (Falla Cubillos, 2020) Dicha construcción es coherente con lo previsto en la Acción 3, que demanda a los Estados adoptar definiciones robustas de control, capaces de alcanzar la complejidad de las ejercitaciones jurídicas instrumentadas con el fin carnal de transferir rentas a jurisdicciones preferenciales.

El segundo elemento estructural del régimen CFC es el umbral cuantitativo de participación, gracias al cual se define cuándo se considera a ciertas estructuras como controladas. La OCDE (2016a), considera como un estándar genera el 50% señalando de manera expresa que:

*“La entidad extranjera debería considerarse controlada cuando esté participada por residentes (incluyendo sociedades, personas físicas u otros) al menos en un 50%, aunque aquellos países que persigan otros fines y deseen evitar la elusión de las normas de TFI pueden optar por fijar un umbral de control más bajo.”* (OCDE, 2016a, p. 23).

Este criterio cuantitativo es especialmente relevante para aquellos países que luchan contra prácticas de planificación fiscal agresiva mediante estructuras de propiedad fragmentada, en donde residentes tienen participaciones por debajo del umbral, pero actúan de manera coordinada para ejercer un control efectivo sobre la entidad.

Según Toledo Concha y Ramírez Adriazola (2017), debido a estas prácticas, algunos países de la región latinoamericana han optado por criterios de control conjunto que permiten activar el régimen CFC incluso cuando ningún contribuyente

individual supera el 50 %, pero el conjunto de residentes sí lo hace. Esta tendencia pretende evitar la posibilidad de que estructuras de propiedad comercial sean diseñadas estratégicamente para que ningún propietario individual supere los umbrales de participación, más si pueden mantener el control económico consolidado sobre la entidad extranjera. En el contexto del régimen CFC, tales reglas buscan neutralizar el fraccionamiento artificial de participaciones, lo que de otra manera haría imposible su aplicación (Toledo Concha & Ramírez Adriazola, 2017).

Un tercer componente esencial de las normas CFC es la determinación de los ingresos sujetos a imputación, es decir, qué rentas son calificadas como rentas pasivas y cuáles deriven de una actividad económica con sustancia real. Según la Acción 3, los ingresos pasivos también incluyen ciertas categorías de renta, como los intereses, dividendos, regalías y rendimientos por alquileres o servicios intragrupo porque son altamente móviles y se pueden fácilmente transferir a jurisdicciones de baja imposición (OCDE, 2016a). Autores como Bonilla Montoya (2017) subrayan esa importancia diciendo que, de todos los ingresos generados por las entidades controladas, parece necesario, a todos los efectos, corregir los derivados de actividades puramente pasivas porque la acumulación de rentas pasivas en entidades controladas ubicadas en territorios preferenciales propicia diferimientos impositivos prolongados.

De su parte, Falla Cubillos (2020) señala que un diseño adecuado de un régimen CFC debe incluir mecanismos que permitan excluir de la imputación las rentas provenientes de actividades económicas que sean realizadas por entidades con suficiente presencia y sustancia económica en el extranjero. Dicha aproximación exige tomar en consideración elementos como el personal contratado, los activos utilizados o inclusive las funciones desempeñadas por la entidad controlada, en miras de distinguir entre aquello que se debe de considerar como operaciones reales y aquello que debe de considerarse como estructuras artificiales creadas únicamente para erosionar la base imponible del Estado de residencia (Falla Cubillos, 2020). Esta distinción es vital para garantizar que el régimen CFC no

atente contra la competitividad internacional de las empresas que realizan actividades legítimas en otras economías.

Por último, un régimen CFC completamente técnico debe contener también mecanismos ideales para prevenir la doble imposición, ya sea bajo la forma de créditos impositivos, exenciones o ajustes a la base imponible. La OCDE destaca que, como cuestión de buen diseño, estas reglas deberían expresarse de la manera más coherente posible con los convenios de doble imposición y con los principios de residencia fiscal, a fin de que la implementación del sistema de imputación de rentas pasivas no termine produciendo cargas tributarias desproporcionadas (OCDE, 2016a). En ese orden, López Tello (2016) señala que la coordinación entre los regímenes domésticos y estándares internacionales se ha convertido en aquel un factor clave para evitar las inconsistencias y litigiosos derivados de la superposición de normas.

Colectivamente, estos elementos —control directo e indirecto, umbrales de participación, identificación de rentas pasivas, criterios de sustancia económica y mecanismos anti-doble imposición— forman la arquitectura básica de los regímenes CFC modernos. En consecuencia, la comprensión de estos es crucial para presentar un análisis crítico respecto a la ausencia de un régimen CFC en la República Dominicana y para fundamentar las implicaciones fiscales y constitucionales de esa carencia normativa.

## **3.2 Consecuencias jurídicas y fiscales de la ausencia del régimen CFC**

### **3.2.1. Afectación directa a los principios de legalidad, equidad y eficiencia tributaria**

La ausencia de un régimen de transparencia fiscal internacional en la República Dominicana no solo genera un vacío técnico en la arquitectura del sistema tributario, sino que implica una afectación directa en contra de los principios constitucionales que rigen la materia, especialmente los principios de legalidad, equidad y eficacia. Como determina el numeral 6 del artículo 243 de la Constitución dominicana, el sistema tributario debe desarrollarse conforme a los criterios de justicia, equidad,

razonabilidad y proporcionalidad, de manera que se garantice una distribución razonable y proporcional de las cargas públicas (Constitución de la República Dominicana, 2015). En este sentido, los ordenamientos, que no tienen mecanismos adecuados para controlar la acumulación de rentas pasivas en las entidades constituidas en el exterior y controladas por residentes fiscales, están sujetos a la generación de distorsiones que lesionan la integridad de los principios arriba enunciados, al igual que comprometen la coherencia y suficiencia del propio sistema tributario.

El principio de equidad presenta un eje relevante dentro de la dogmática fiscal contemporánea. El autor Jiménez (2017) destaca su centralidad de la siguiente manera: *“El principio de equidad o de justicia tributaria es, sin duda, el que más interés suscita cuando se plantea un proceso de reforma fiscal o se evalúan las características de un sistema tributario.”* (Jiménez, Equidad y sistema tributario en América Latina, 2017, p. 54). Esta formulación adquiere una relevancia especial en el contexto de la República Dominicana, ya que permite comprender que la falta de un régimen CFC no es solo un defecto de diseño técnico, sino que más bien afecta el núcleo material de la garantía constitucional de un sistema fiscal justo. Desde esta perspectiva, la equidad no es considerada solo como un principio jurídico abstracto, sino que también se proyecta sobre decisiones de política fiscal específicas, incluyendo la forma en que se regulan —o se dejan de regular— las estructuras internacionales que permiten diferir o minimizar la tributación.

Los estudios constitucionales refuerzan esta dimensión. Según Ríos Granados y Sánchez Gil (2020), la equidad tributaria actúa como un límite material a la potestad impositiva del Estado al exigir que las normas tributarias eviten tratos diferenciados y arbitrarios, de modo que se garantice la proporcionalidad en la distribución de las cargas públicas. Según estos autores, un sistema tributario que permita y tolere las prácticas de diferimiento internacional sin control alguno, ciertamente genera desigualdades sustantivas entre contribuyentes con la misma capacidad económica y, por lo tanto, directamente lesionan la justicia tributaria (Ríos Granados & Sánchez Gil, 2020). En consecuencia, el no establecimiento de un régimen de impuestos a

la transparencia internacional en la República Dominicana permite precisamente este escenario: mientras que los contribuyentes con operaciones locales se ven obligados a pagar el impuesto sobre sus ingresos utilizando las regulaciones estándares del sistema, aquellos con la capacidad de constituir o controlar entidades en el extranjero pueden diferir o reducir significativamente su carga fiscal.

De igual forma, dicha asimetría compromete también el principio de igualdad tributaria, concebido no solo como igualdad formal ante la ley, sino como igualdad material en la distribución de las cargas públicas (Barnichta Geara, 2011a). Según Romero-Molina, Grass-Suárez y García-Caicedo (2013), la equidad y la igualdad tributaria responsabilizan al legislador de emitir normas que imposibiliten que contribuyentes en situaciones económicas similares reciban un trato diferenciado sin justificación constitucionalmente válida. Por ende, la inexistencia de un régimen CFC en el ordenamiento impositivo dominicano genera una desigualdad de trato entre aquellos sujetos pasivos capaces de acceder a estructuras de diferimiento internacional y aquellos cuyo marco económico o legal no les permite hacerlo, generándose así una brecha de equidad disconforme con los criterios constitucionales.

La equidad también cuenta con una dimensión dinámica, relacionada con los efectos que la desregulación provoca en la operación del sistema. En este sentido, según Lozano Rodríguez, Muñoz y Matalla (2023), los principios y garantías constitucionales en materia tributaria requieren que se evite que la imposición produzca distorsiones en la distribución de las cargas y que, por ende, se garantice la protección de los derechos del contribuyente contra situaciones desequilibradas o de privilegio. En el caso de la ausencia de normas CFC, las rentas pasivas devengadas por entidades de control en el extranjero pueden desvincularse de la tributación por largos períodos de tiempo, creándose así una distribución inequitativa del esfuerzo fiscal e interrumpiendo la proporcionalidad que debe imperar en el sistema, en particular en un esquema como el dominicano, donde la progresividad de la carga fiscal en sí misma es crítica.

De la misma forma, la omisión normativa también afecta la eficiencia tributaria. Este principio, común en toda la línea de la literatura comparada y la doctrina dominicana consignada por Barnichta (2011a), se entiende como aquel que llega a exigir que sistema tributario garantice la obtención de los ingresos necesarios, sin que esto implique incentivos distorsionantes en el comportamiento económico de los contribuyentes. Por consiguiente, cuando no se regula la imputación de rentas pasivas controladas, se facilita la canalización de fondos a estructuras de baja presión fiscal, lo cual no solo distorsiona la base imponible, sino que a su vez limita la capacidad recaudatoria del Estado, creándose así una “brecha de imposición” entre los contribuyentes y la propia administración (Falla Cubillos, 2020).

Finalmente, desde la perspectiva reconocida por Bonilla Montoya (2017), la incorporación de regímenes de transparencia fiscal internacional constituye una herramienta central dentro de las acciones BEPS precisamente porque permite corregir inequidades y deficiencias derivadas del traslado artificial de beneficios. La República Dominicana, precisamente por carecer de un régimen CFC, se encuentra en una posición de vulnerabilidad normativa que no solo permite el diferimiento impositivo, sino que agrava las desigualdades fiscales existentes y afecta la coherencia del sistema con los estándares internacionales. En consecuencia, la omisión de un régimen CFC no es solo un vacío técnico, sino una afectación sustantiva a los principios constitucionales de legalidad, equidad y eficiencia que deben guiar la tributación en el ordenamiento dominicano.

### **3.2.2. Distorsiones en la competencia, la transparencia y la equidad fiscal**

La ausencia en la legislación interna de la República Dominicana de un régimen de entidades controladas del exterior (CFC) no solo deja un vacío normativo significativo para la justicia tributaria – como se abundó previamente – sino que produce consecuencias materiales y formalmente palpables en cuanto a la operatividad del sistema, la capacidad de supervisión de la administración tributaria y la transparencia necesaria para establecer una justa ponderación de la carga fiscal entre contribuyentes. Por tanto, siguiendo dicha dirección, en este epígrafe, el análisis se desplaza del plano conceptual de los principios hacia las secuelas

prácticas y estructurales que surgen de la omisión normativa, especialmente en un entorno internacional en el que la movilidad de capitales y la sofisticación de las estructuras comerciales demandan controles coordinados para evitar desequilibrios injustificados.

Desde la perspectiva de competencia económica y tributaria, la literatura especializada señala que el uso de estructuras offshore, sin la existencia de reglas de imputación obligatoria produce escenarios de competencia fiscal desleal, debido a que a través de mecanismos de diferimiento los contribuyentes obtienen ventajas que no son producto de la eficiencia, sino de la ingeniería fiscal. Tal como lo señala Bonilla Montoya (2017) la fuente del problema deviene de aquellas debilidades normativas que han permitido la expansión de prácticas que afectan directamente la equidad del sistema tributario. En sus palabras textuales:

*“La normativa actual ha revelado debilidades que crean oportunidades para la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, situación que se relaciona con aquellas normas fiscales que producen, o bien una doble exención, o bien una imposición inferior a la ordinaria, y a su vez con estructuras abusivas que logran una baja o nula imposición.”* (Bonilla Montoya, 2017, p. 161).

En efecto, esta afirmación retrata de manera simple los riesgos a los que está expuesta una jurisdicción sin un régimen CFC: i) la transferencia artificial de beneficios a compañías correlacionadas extranjeras; y ii) el establecimiento de una percepción de desigualdad en la competitividad entre empresas con y sin capacidad para competir en el ámbito internacional.

La acción 3 del Proyecto BEPS ha documentado cómo el diferimiento indefinido de rentas pasivas es un factor central en la distorsión competitiva, ya que permite a ciertas estructuras multinacionales acumular ingresos fuera de la jurisdicción de residencia de la estructura sin ser gravadas en proporción con los riesgos. Toledo Concha y Ramírez Adriazola (2017), señalan que, en la región latinoamericana, las normas CFC resultan particularmente relevantes frente a este fenómeno, ya que

estas tienen un impacto importante sobre la forma en la que se pueden analizar las inversiones pasivas en el exterior. Esto se debe a que estas normas permiten al estado fuente evitar que rentas sin sustancia económica escapen del control fiscal. Ahora, la falta de tales reglas en la República Dominicana, en cambio, equivale a que las compañías con conexiones globales tengan efectivamente una ventaja competitiva sobre aquellas compañías establecidas a nivel local, creándose así una competencia fiscal desigual.

En ese orden, los trabajos de Falla Cubillos (2020) evidencian la forma en que este tipo de omisiones normativas efectivamente dan lugar a la fragmentación artificial de rentas, lo cual afecta la base imponible y, por consiguiente, la capacidad recaudatoria de los Estados. En palabras del autor, sin normas de transparencia fiscal internacional, las naciones permiten a sus contribuyentes diseñar esquemas de diferimiento de la tributación sobre ingresos pasivos (Falla Cubillos, 2020). Situación, que da lugar a una brecha entre la capacidad contributiva real de los ciudadanos y la carga tributaria efectiva. El problema de esta omisión no es solo la evasión de impuestos en sí misma, sino la afectación del sistema de impuestos en general. Esto porque aun cuando la recaudación disminuye, las funciones y las necesidades públicas no merman, sino que se mantienen.

Asimismo, los trabajos de Jiménez (2017) respecto a la equidad tributaria en América Latina apuntan que la escasa transparencia y la existencia de mecanismos de planificación tributaria agresiva dan lugar a importantes brechas en la distribución del esfuerzo tributario. En el sentido, de que se devalúa la percepción de legitimidad del propio sistema y se debilita la confianza en la gestión recaudatoria. Ahora bien, aunque parte de su análisis versa en torno a la equidad como principio, sus conclusiones ciertamente ayudan a identificar cómo la falta de claridad de las estructuras internacionales de los contribuyentes genera desigualdad material que supera el plano simbólico y se proyecta en la propia dinámica mercantil (Jiménez, Equidad y sistema tributario en América Latina, 2017).

Finalmente, desde una perspectiva constitucional y de protección a los derechos de los contribuyentes, Ríos Granados y Sánchez Gil (2020) sostienen que, para la

justicia tributaria, la transparencia es definida como el pilar que garantiza la imposición proporcional y razonable. En la medida que no existen instrumentos idóneos de control de la generación y localización de rentas pasivas, la administración tributaria queda imposibilitada de ejercer a cabalidad sus facultades de vigilancia, contribuyendo al quiebre de la integridad del sistema y a la formación de espacios en los que se puedan consolidar prácticas esquivas que erosionan la base imponible (Rios Granados & Sánchez Gil, 2020). Por tanto, la falta de un régimen CFC, no solo provoca un déficit de control, sino que atenta contra la capacidad misma del Estado para asegurar un entorno equilibrado y transparente.

En resumen, las distorsiones en la competencia y la transparencia generadas por la inexistencia de normas CFC repercute en el componente práctico de la equidad fiscal, pues se permite que algunos contribuyentes obtengan ventajas no vinculadas con su capacidad económica real, en tanto otros soportan íntegramente la carga tributaria doméstica. Por consiguiente, esto conduce a un sistema que no satisface los estándares constitucionales de proporcionalidad, neutralidad y justicia fiscal, lo cual incrementa las desigualdades entre los contribuyentes y debilita la eficacia del sistema tributario dominicano.

### **3.3 Impacto fiscal y recaudatorio de la ausencia del régimen CFC**

#### **3.3.1 Impacto en la recaudación estatal y la base imponible**

La ausencia de un régimen de Entidades Controladas en el Exterior (CFC) en la República Dominicana no solo supone implicaciones constitucionales desde el punto de vista de la equidad, la transparencia y la eficiencia del sistema impositivo, como se ha analizado en los encabezados previos. En el orden, de que afecta, asimismo, de manera sustantiva los aspectos fiscales que inciden directamente en la capacidad recaudatoria de fondos del Estado y en la estabilidad de la base gravable. Por consiguiente, en el presente epígrafe se analizará cómo la carencia de un mecanismo específico para gravar las rentas pasivas que se producen por medio de estructuras offshore fomenta la insuficiencia tributaria y agrava las insuficiencias estructurales del sistema impositivo dominicano.

Para comprender estos efectos, se debe tener en cuenta que la recaudación estatal se basa en la integridad de la base imponible y en la capacidad de la administración tributaria de captar de manera efectiva los ingresos que son generados por los contribuyentes. Por lo tanto, cuando la normativa permite el diferimiento indefinido de la declaración de ingresos pasivos en entidades controladas en el exterior, la base imponible disminuye artificialmente, de manera que no refleja la capacidad contributiva de los sujetos obligados, sino las decisiones de planificación fiscal de orientadas a reducir la tasa la carga tributaria efectiva (Falla Cubillos, 2020). Además, como bien afirma Falla Cubillos (2020) la escasez de reglas de transparencia fiscal internacional entre facilita el uso de este tipo de estructuras complejas; lo cual crea el efecto de que las rentas pasivas se mantengan fuera de la inmediata disposición de la autoridad fiscal y generen diferencias significativas entre la renta generada concretamente y la que se grava finalmente en la jurisdicción de residencia.

De igual manera, Bonilla Montoya (2017) explica que las prácticas de traslado de beneficios y erosión de bases imponibles debilitan la estabilidad recaudatoria, especialmente en marcos que presentan una capacidad fiscal circunscrita y una estructura tributaria condicionada por la participación de un número limitado de contribuyentes. Dinámica frente a la cual la República Dominicana no es ajena. La combinación de una economía abierta y un marco impositivo que no cuenta con instrumentos orientados a controlar la imputación de rentas pasivas del exterior implica un aumento de los riesgos de que recursos que deberían constituir la base imponible nacional se desplacen a jurisdicciones de bajos impuestos. Esto, por lo tanto, incide en las posibilidades de obtener ingresos propios de forma estable por parte del Estado y compromete la estabilidad del financiamiento público (Bonilla Montoya, 2017).

Ahora, desde una perspectiva comparada, Jiménez (2015) resalta que la baja capacidad recaudatoria es una característica permanente para América Latina, y que esto se debe a una debilidad marcada en los mecanismos de supervisión, así como también a la existencia de agujeros en la normativa que permiten la elusión.

Análisis que nos permite encuadrar la situación dominicana en un patrón regional más amplio, donde la institucionalidad frágil y la falta de herramientas especializadas, en este caso, los regímenes CFC, generan pérdidas fiscales estructurales. Siendo esta realidad la siguiente: la falta de estas normas en el ordenamiento dominicano contribuye a que mantengan niveles de recaudación inferiores a los que serían esperables en atención a su potencial económico, lo que afecta la progresividad de su sistema y debilita el cumplimiento de su deber constitucional de contribuir de acuerdo con su capacidad económica.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) ha advertido que hay muchos casos en los que las reformas tributarias en la región latinoamericana se han centrado en los mecanismos de recaudación inmediata, más no han prestado suficiente atención a los problemas estructurales relacionados con la integridad de las bases imponibles. En palabras textuales del organismo:

*“Las reformas llevadas a cabo han optado por las ‘salidas fáciles’ en materia tributaria, sin apreciar suficientemente los costos económicos de las mismas. [...] Además, algunos de estos tributos han demostrado ser instrumentos aptos para lograr montos significativos de recaudación en el corto plazo. Sin embargo, también es cierto que todas estas modalidades de imposición no convencional suelen estar sujetas a varias objeciones relacionadas con su impacto negativo sobre la asignación de recursos y con las implicancias distributivas que se derivan de su aplicación.”* (CIAT, 2017, p. 18).

Esta reflexión resulta especialmente pertinente para el caso dominicano, donde la falta de normas estructurales —como un régimen CFC— perpetúa la vulnerabilidad del sistema fiscal ante la elusión internacional.

Toledo Concha y Ramírez Adriazola (2017) señalan que la adopción de los regímenes CFC en distintas jurisdicciones latinoamericanas ha contribuido a fortalecer la integridad de la base imponible modificando los incentivos para la generación y sustentación de rentas pasivas en el exterior. La ausencia de un régimen equiparable en la República Dominicana no solo dificulta la tributación

oportuna de dichas rentas, sino que también produce un deterioro acumulado en la recaudación, en vista de que los ingresos diferidos pueden permanecer fuera del ámbito tributario durante largos períodos de tiempo. Esta brecha jurídica implica una pérdida en la recaudación relevante y representa un debilitamiento de la capacidad financiera del Estado para hacer frente a sus compromisos principales.

Un elemento adicional que permite apreciar con mayor precisión la dimensión del impacto fiscal de la ausencia de normas CFC es la manera en que la estructura tributaria dominicana se halla fuertemente sustentada en impuestos indirectos, lo cual restringe la medida en que el Estado puede acudir a mecanismos de mitigación para recuperarse de las pérdidas generadas por la erosión de rentas pasivas. En el orden, de que como bien señala Jiménez (2015), la dependencia estructural de los impuestos al consumo en América Latina se debe en parte a la incapacidad de los sistemas tributarios para gravar los segmentos de más altos ingresos y las rentas de capital. Bajo este escenario, la falta de controles específicos en los ingresos cobrados en el extranjero aumenta aún más las brechas existentes, puesto que se beneficia a aquellos contribuyentes que pueden ser más elásticos en reorganizar su actividad y desplazar la renta a los vehículos extranjeros. Como resultado, la base imponible nacional se ve empequeñecida y sufre de presiones para fluctuaciones externas lo que influya en la sostenibilidad de la recaudación y la presupuestaria estable.

En la misma línea, el CIAT (2017) destaca que las administraciones tributarias de la región de América Latina ciertamente enfrentan desafíos significativos en materia de control del cumplimiento y fiscalización internacional, particularmente en contextos donde no existen marcos normativos que obliguen a los contribuyentes a transparentar las rentas generadas en el exterior. Esta situación impacta en la capacidad operativa real del fisco dominicano, el cual se ve imposibilitado para detectar las inconsistencias, realizar ajustes o exigir la tributación que correspondiera a ingresos que, teóricamente, deban formar parte de la base imponible nacional. Por consiguiente, el debilitamiento subsiguiente no es solamente financiero, sino también institucional: ante la falta de herramientas

legales adecuadas, se desvanece el condicionante correctivo del sistema, promoviendo la percepción de que es posible sostener esquemas de diferimiento sin consecuencias tributarias reales.

Por otra parte, la literatura comparada muestra que los países que han adoptado regímenes CFC han logrado mejorar la integridad y amplitud de su base imponible, fortaleciendo simultáneamente su capacidad recaudatoria. Esto, debido a que estas normas, como subrayan Toledo Concha y Ramírez Adriazola (2017), permiten a la Administración el poder anticipar la tributación sobre rentas pasivas que, de otro modo, quedarían fuera de alcance, lo cual reduce los incentivos para desplazar los ingresos hacia jurisdicciones de baja o nula tributación. En el caso dominicano, la falta de un régimen de esta naturaleza implica que el sistema continúa operando con una arquitectura incompleta, incapaz de reflejar la capacidad contributiva real de quienes invierten a través de estructuras internacionales. El efecto agregado es un sistema fiscal que recauda menos de lo que debería y que, en consecuencia, se ve obligado a compensar esta insuficiencia recaudatoria con mecanismos alternos —generalmente indirectos— que afectan desproporcionadamente a los contribuyentes de menores ingresos.

Finalmente, la erosión de la base tributaria vinculada al diferimiento de rentas pasivas tiene efectos multiplicadores negativos sobre la política fiscal. Las pérdidas de recaudación no solo reducen la disponibilidad de recursos públicos en la actualidad, sino que a su vez atentan contra la capacidad del Estado para proyectar políticas públicas fiscales de mediano y largo plazo. Esto, dado que la ausencia de transparencia en las estructuras offshore produce altos niveles de incertidumbre respecto al verdadero potencial recaudatorio del sistema. En consecuencia, la falta de normas CFC no solo constituye un problema técnico de imputación, sino un obstáculo para la sostenibilidad fiscal y la planificación económica del país.

### **3.3.2. Pérdida de eficiencia y debilitamiento institucional de la DGII**

La ausencia de un régimen de Entidades Controladas del Exterior (CFC) en el ordenamiento jurídico de la República Dominicana no solo está generando efectos

económicos relacionados con la erosión de la base imponible y el diferimiento fiscal, sino que a su vez ha traído consigo consecuencias significativas a nivel institucional y operativo. En particular, la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) se enfrenta a importantes limitaciones estructurales para fiscalizar adecuadamente las rentas pasivas originadas en el extranjero y luchar contra las estrategias de planificación fiscal agresiva llevada a cabo a través de vehículos offshore. Por consiguiente, esta situación afecta directamente la eficiencia administrativa, entendida como la capacidad del Estado para administrar adecuadamente los recursos tributarios, llevar a cabo los procesos de fiscalización efectivos y garantizar que las obligaciones fiscales se cumplan conforme a los principios constitucionales que rigen el sistema tributario.

El punto de partida para comprender este debilitamiento institucional parte de reconocer que la eficiencia administrativa constituye un principio rector del sistema tributario dominicano (Constitución de la República Dominicana, 2015). Incluso, así lo ha sostenido la normativa y doctrina nacional al dotar al Estado de los instrumentos legales y operativos permitentes para garantizar que la recaudación se materialice efectivamente. Tal como lo expone Barnichta (2011), esta exigencia incluso se vincula directamente con la propia estructura del Estado dominicano y la forma en que distribuyen sus competencias:

*“El Estado puede designar uno o varios de sus órganos administrativos a la recaudación de los tributos, ya sea con carácter autónomo o perteneciente a la administración central del gobierno. Es lo que ocurre actualmente en casi todos los países, donde el Estado destina recursos propios para eficientizar las recaudaciones fiscales. Es lo dispuesto en nuestro país por el artículo 30 del Código Tributario y por la Ley General de Aduanas.” (Barnichta Geara, 2011a, p. 169).*

Sin embargo, este enfoque presenta un aspecto esencial: la eficiencia institucional no se basa en los recursos materiales asignados a la DGII, sino también del disponer de un marco normativo acertado que permita identificar quién, cuándo y cómo se gravan las rentas obtenidas por residentes dominicanos mediante

estructuras offshore. Cuando la legislación presenta vacíos relevantes —como la inexistencia de un régimen de normas CFC— la administración ve limitada su capacidad para cumplir con el mandato constitucional de recaudar los tributos conforme a los principios de generalidad, equidad, eficiencia y legalidad (Barnichta Geara, 2011a).

La experiencia regional muestra que las autoridades fiscales enfrentan desafíos similares especialmente ante la falta de herramientas para el control de estructuras complejas, que, por regla general, están estrechamente relacionadas con la generación de ingresos pasivos o el diferimiento de los retornos. Si bien cada país tiene sus particularidades, los análisis técnicos que miden la eficiencia institucional en los países latinoamericanos, coinciden que la tributación internacional es uno de los terrenos donde las brechas normativas y operativas se traducen de manera más evidente en la pérdida de la capacidad recaudatoria. Tal como lo revelan informes publicados por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias –CIAT—la falta de herramientas modernas de control limita la acción fiscalizadora, la capacidad de detección de riesgos y genera una dependencia excesiva de mecanismos tradicionales de auditoría, los cuales resultan a todas luces insuficientes ante los escenarios de movilidad global del capital (CIAT, 2017).

Desde una perspectiva comparada, estudios como los de Falla Cubillos (2020) subrayan que la falta de normas CFC en un ordenamiento tributario facilita el diferimiento en el reconocimiento de la renta y dificulta que la administración tributaria pueda evaluar de forma oportuna la verdadera capacidad contributiva de los residentes. Aunque el análisis de Falla se enfoca en el caso colombiano, sus conclusiones son plenamente aplicables al contexto dominicano: en ausencia de reglas de transparencia fiscal internacional, las administraciones enfrentan una opacidad creciente respecto a los beneficios no distribuidos en entidades extranjeras controladas por residentes, lo que disminuye la eficacia de los procesos de fiscalización y favorece prácticas de planificación agresiva que afectan la equidad horizontal y vertical del sistema (Falla Cubillos, 2020).

Asimismo, la literatura especializada en BEPS ha identificado que los esquemas de traslado artificial de beneficios sobrepasan la capacidad operativa de las administraciones tributarias cuando estas carecen de estándares modernos. Bonilla Montoya (2017), al analizar los impactos de las medidas antiabuso, explica que las estructuras multinivel y de rentas pasivas requieren herramientas normativas específicas, pues su fiscalización no puede abordarse exclusivamente con mecanismos tradicionales. Esta insuficiencia normativa incrementa la carga administrativa de las autoridades fiscales, que deben destinar recursos significativos a procesos de auditoría poco eficientes y con baja capacidad de recuperación, situación que evidencia un debilitamiento institucional progresivo. (Bonilla Montoya, 2017).

A ello se suma el impacto derivado de la economía digital. Como resaltan los autores Jiménez y Podestá (2021), las administraciones tributarias de la región han visto altamente comprometida su eficiencia debido a la ausencia de mecanismos jurídicos necesario para gravar operaciones transfronterizas que generan valor económico sin la necesidad de una presencia física. Este fenómeno comparte una raíz conceptual con la ausencia de normas CFC, en el sentido de que ambas situaciones implican que la legislación no acompaña la evolución de los modelos de negocio y la movilidad de la renta, lo que limita la efectividad de la administración tributaria en su función de control. Ahora, a pesar de que esta área de estudio se enfoca a la tributación indirecta, se puede llegar a entender que las conclusiones de estos autores son a su vez vinculantes para la DGII. En el orden, de que estos apuntan hacia el hecho de que la falta de marcos regulatorios actuales respecto a nuevas dinámicas de la economía merma la eficacia institucional y su capacidad de respuesta (Jimenez & Podestá, 2021).

En ese contexto, la pérdida de fortaleza institucional no debería leerse solo como una carencia de recursos, sino como el resultado de una falta de integración tanto normativa como operativa. Desde el punto de vista de las competencias técnicas, la DGII tiene limitaciones técnicas claramente visibles, entre estas: poder identificar las estructuras controladas en el extranjero, evaluar la rentabilidad real y calcular la

porción de renta atribuible al residente en territorio dominicano. Sin reglas CFC, ciertamente la administración carece de instrumentos para exigir información, imputar rentas pasivas e incluso medir adecuadamente los efectos del diferimiento fiscal en cuestión. Por consiguiente, no nos encontramos frente a un escenario de ineficiencia administrativa, sino frente a un diseño normativo que no le permite a la administración responder a las exigencias de la economía globalizada.

Finalmente, las implicaciones institucionales que resultan de esta omisión normativa tienen también una relación directa con la percepción de justicia tributaria, la estabilidad del sistema y la sostenibilidad fiscal del Estado. La eficiencia administrativa no puede desconectarse del resto de los principios organizativos del sistema tributario dominicano. La ausencia de una regulación CFC robustece los incentivos para la planificación fiscal agresiva y restringe al Estado de cumplir con el deber de garantizar que quienes están en condiciones de similitud económica contribuyan de manera equitativa, abonándose así el sentimiento de desigualdad y socavando la legitimidad.

### **3.4 Análisis comparado de experiencias latinoamericanas en la implementación de normas CFC**

#### **3.4.1 Casos de Colombia, México, Chile y Perú: implementación y resultados**

La experiencia latinoamericana de gobernanza en materia de normas de transparencia fiscal internacional arroja luz sobre el contexto de la región en la lucha contra la erosión de la base imponible, el diferimiento de rentas pasivas y la traslocación artificial de beneficios. Estudiando los casos de Colombia, México, Chile y Perú, ha quedado demostrado cómo las diversas economías latinoamericanas han intentado incorporar algunos de los complementos propuestos por la Acción 3 del Proyecto BEPS, adaptando su propia estructura CFC según sus propios contextos institucionales y fiscales. En términos generales, estas experiencias revelan una tendencia clara: la región latinoamericana ha dado pasos al frente hacia modelos de control más sofisticados, lo cual acentúa el rezago regulatorio de la República Dominicana.

Colombia, es el caso más emblemático en función de la profundidad y coherencia de su régimen CFC, el cual fue incorporado en su normativa a través de la reforma tributaria del año 2016. La normativa colombiana determinó un criterio material de control —con base en la participación, los derechos de voto y la influencia decisiva— que permite abarcar no solo sociedades estructuradas sino también vehículos opacos utilizados para cuestiones de diferimiento. Asimismo, estableció una extensa lista de rentas pasivas cuyo traslado es obligatorio, entre las que se encuentran los rendimientos financieros, los dividendos provenientes de jurisdicciones de baja tributación, las regalías y servicios intragrupo. Esta arquitectura normativa, complementada con reglas antiabuso y limitaciones a la deducción de pagos hacia jurisdicciones preferenciales, ha fortalecido la capacidad del Estado colombiano para gravar ingresos antes mantenidos fuera del alcance de la autoridad tributaria (Falla Cubillos, 2020). Al igual que resalta la literatura, el régimen colombiano ha permitido no solo anticipar recaudación, sino también desincentivar el uso de entidades instrumentales en el extranjero (Bonilla Montoya, 2017).

El enfoque peruano, aunque más limitado que el colombiano, presenta avances importantes. Perú adoptó una serie de reglas que hoy en día apunta a la identificación y gravamen de rentas pasivas generadas por entidades domiciliadas en jurisdicciones de baja o nula tributación. No obstante, su regulación no alcanzó a conformar un régimen CFC completo, pues mantiene definiciones más restringidas de control e incluye mecanismos parciales de imputación. A pesar de ello, el país avanzó en la detección de estructuras de diferir de beneficiarios y consolidó medidas de transparencia que siguen, en parte, a las recomendaciones del Plan BEPS (Toledo Concha & Ramírez Adriazola, 2017).

Del mismo modo, de manera complementaria, en Chile se han implementado reglas anti-diferimiento más fuertes que en Perú, pero menos completas que en Colombia, ocupando por consecuencia un intermedio en la región. El país adoptó disposiciones orientadas a gravar rentas pasivas en manos de residentes y fortaleció las herramientas de control de las entidades vinculadas en el exterior, aunque ciertos

aspectos —como la definición uniforme de control y la caracterización de rentas sujetas a imputación— aún presentan márgenes de mejora (Toledo Concha & Ramírez Adriazola, 2017).

Dentro de este contexto regional, la reflexión comparada toma un matiz especialmente ilustrativo si se considera la afirmación de Toledo Concha y Ramírez Adriazola acerca de que: “*Las normas denominadas de «Controlled Foreign Corporation» o CFC Rules han implicado un impacto trascendental en la forma en que deben analizarse tributariamente las inversiones que generan rentas pasivas en el contexto latinoamericano* (Toledo Concha & Ramírez Adriazola, 2017, p. 39)”.

La relevancia de esta cita recae en que la misma nos permite comprender el hecho de que las reformas emprendidas por los países de la región de América Latina no solo responden a la presión de las instituciones internacionales, sino a modificaciones estructurales en la movilidad del capital y a la necesidad de preservar la integridad del impuesto sobre la renta en las economías abiertas.

El caso de México es particularmente interesante en un contexto comparativo, ya que ha desarrollado un mecanismo funcionalmente equivalente al régimen de CFC a través de la implementación del de entidades residentes en regímenes fiscales preferentes (REFIPRES). Aunque la terminología “CFC” en la legislación mexicana no se menciona, el enfoque de control, la atribución de ingresos pasivos no distribuidos y la identificación de vehículos ubicados en jurisdicciones de bajo tributación, realizan funciones similares. Las modificaciones a los artículos 176 al 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, fortalecieron en México el control fiscal sobre algunas estructuras offshore, y por lo tanto México se alineo más con los mandatos de la Acción 3 del Plan BEPS. Estos ajustes cerraron importantes espacios de diferimiento, fortaleciendo la supervisión tributaria de los ingresos pasivos y también facilitando un enfoque más coherente de las inversiones en el exterior (Tavera, 2024).

Al observar la experiencia conjunta de países como Colombia, Chile, Perú y México, surge una convergencia normativa hacia elementos estructurales comunes: una

definición clara del control, la identificación detallada de rentas pasivas, mecanismos de imputación obligatoria, reglas sustantivas antiabuso y la exigencia de transparencia para operaciones en el exterior. En este sentido, aunque cada país ha adoptado enfoques específicos, desde un régimen plenamente articulado como el colombiano, un modelo funcionalmente equivalente, como el mexicano, y aproximaciones parciales, como los de Chile y Perú, esta diversidad dentro de un patrón general de avance permite comprender la madurez creciente de los sistemas tributarios latinoamericanos frente a los riesgos de erosión de la base gravable.

Como hemos visto, para la República Dominicana este panorama comparado resulta doblemente relevante. Por un lado, la ausencia de un régimen CFC limita la capacidad del país para gravar rentas pasivas generadas en el exterior; mientras que, por otro lado, esta misma ausencia nos coloca en una posición de vulnerabilidad frente a estructuras diseñadas para aprovechar vacíos regulativos. Adicionándose el hecho de que otros países han fortalecido sus herramientas de fiscalización; mientras tanto, en República Dominicana, no hay cómo imputar ingresos no distribuidos en entidades bajo control efectivo de residentes, incrementando el riesgo de planificación agresiva. En consecuencia, este análisis comparado no solo nos arroja un rezago normativo que debemos superar sino un camino por recorrer en cuanto a reformas hacia la transparencia, equidad y eficiencia administrativa que debemos tomar.

### **3.4.2 Lecciones y oportunidades para la República Dominicana**

La comparación regional desarrollada en el epígrafe anterior permite identificar un conjunto de aprendizajes relevantes para reflexionar sobre el futuro del sistema tributario dominicano en materia de transparencia fiscal internacional. Las experiencias de Colombia, México, Chile y Perú dan cuenta de que la adopción de normas orientadas al control de entidades en el exterior no solo resulta de una opción estrictamente técnica sino de un paso necesario para fortalecer la integridad del impuesto sobre la renta en contextos de movilidad global del capital y creciente sofisticación de los mecanismos de planificación fiscal agresiva. Bajo esta

perspectiva, la República Dominicana se encuentra en un punto en el que las transformaciones internacionales y regionales brindan una oportunidad concreta para modernizar su legislación, reforzar la cooperación internacional y cerrar brechas estructurales que afectan la equidad y la eficiencia del sistema impositivo.

A partir del estudio del marco internacional post BEPS, comienzan los primeros aprendizajes. La Acción 3 de la OCDE marcó un cambio de paradigma al definir estándares para evitar el diferimiento artificial de rentas pasivas y la erosión de las bases gravables, lo cual ha conducido a varios países de América Latina a cambiar sus sistemas impositivos. El hecho de que los países analizados hayan introducido reglas anti-diferimiento —ya sea en forma de marcos CFC completos o mediante estructuras funcionalmente equivalentes— demuestra que la región reconoce la necesidad de abordar los desafíos derivados del uso de entidades radicadas en jurisdicciones de baja o nula tributación. Tal como se observa en los informes de la OCDE, estos avances no solo buscan incrementar la recaudación, sino también asegurar la coherencia del sistema fiscal frente a estructuras que trasladan beneficios sin actividad económica sustancial (OCDE, 2016a). En este sentido, la ausencia de normas CFC en la legislación dominicana evidencia un rezago normativo que limita la capacidad estatal para gravar adecuadamente ingresos generados en el exterior bajo control efectivo de residentes fiscales.

Otro aprendizaje importante deriva de la experiencia colombiana, cuyo proceso de desarrollo normativo ha sido extensamente analizado en la doctrina. Tal como ha detallado Falla Cubillos (2020), la introducción de un régimen CFC le permitió a Colombia eliminar de raíz las fallas de transparencia que permitían que empresas instrumentadas en el exterior fuesen utilizadas para diferir o neutralizar la tributación de rentas pasivas. Al cambiar el paradigma de la tributación de las inversiones del exterior, el estado colombiano no solo modificó la tributación de inversiones extranjeras, sino que reforzó la capacidad de control del Estado al exigir información más precisa sobre estructuras societarias transfronterizas (Falla Cubillos, 2020). Por consiguiente, para la República Dominicana la experiencia de Colombia resulta muy esclarecedora para profundizar en la necesidad que tiene la nación

dominicana, en primera instancia, para lograr identificar formalmente situaciones de control efectivo, definir en segunda instancia lo que se entiende por renta susceptible de imputación, y finalmente, el dotar a la administración tributaria de herramientas adecuadas para fiscalizar operaciones transfronterizas.

En el caso mexicano, el análisis doctrinal realizado nos muestra que las reglas aplicables a los regímenes fiscales preferentes operan más o menos como un mecanismo CFC, en la medida en que buscan gravar rentas pasivas no distribuidas cuando estas provienen de entidades sujetas a baja tributación (Tavera, 2024). Esta aproximación también ofrece una lección valiosa para la República Dominicana. En el orden, de que coloca sobre la palestra la posibilidad de no necesariamente adoptar un régimen CFC igual de robusto y edificado como el colombiano; siempre y cuando se implementen estructuras que, aunque no sean idénticas, tengan el mismo efecto funcional para perseguir objetivos iguales de transparencia y protección de la base. Esta perspectiva muestra que es crucial armonizar la rama de normas antiabuso, criterios de control y definiciones objetivas de rentas pasivas para respetar los estándares internacionales.

Al mismo tiempo, además, las lecciones de Chile y Perú también ofrecen elementos relevantes para la reflexión dominicana, aunque de manera diferenciada. Como analizan Toledo y Ramírez (2017) al respecto, tanto un estado como otro han alcanzado avances parciales al introducir distintas medidas anti-diferimiento y reforzar algunos elementos de transparencia fiscal, aunque sin configurar marcos tan integrales como el colombiano. Para República Dominicana, esta realidad significa la oportunidad de considerar, en su caso, las alternativas graduales o híbridas, mediante las que se pueden introducir las reformas sin necesidad de implementar de manera inmediata un régimen CFC de amplio alcance. No obstante, los avances en estos países también evidencian que los enfoques parciales pueden resultar insuficientes si no se complementan con mecanismos sólidos de cooperación internacional y acceso a información fiscal.

En este punto, resulta especialmente útil la evidencia recopilada por organismos internacionales sobre las limitaciones estructurales de los países de la región. El

CIAT enfatiza que: *“resulta necesario fortalecer instrumentos y/o redes de acuerdos para el intercambio de información. Los países requieren mejorar su capacidad de respuesta ante solicitudes de información.”* (CIAT, 2017, p. 108). Este señalamiento es particularmente pertinente para la República Dominicana, donde persisten desafíos relacionados con la disponibilidad de la información tributaria internacional, la interoperabilidad de los sistemas de control y la oportunidad de verificar las estructuras transfronterizas. Esta cita ilustra un problema estructural: sin mecanismos robustos de acceso y respuesta a solicitudes de información, cualquier intento de modernizar la fiscalidad internacional queda incompleto. Por lo tanto, una de las principales lecciones del análisis comparado es que, al introducir cualquier reforma dominicana orientada a la incorporación de un régimen CFC o instrumentos equivalentes, debe considerarse como elemento central el fortalecimiento de las capacidades administrativas.

Del mismo modo, la literatura especializada advierte como aquellas naciones que no modifican sus marcos normativos al entorno post-BEPS aumentan su exposición a riesgos de planificación fiscal agresiva y erosión de las bases imponibles (Calderón Carrero, 2019). En un contexto de digitalización de la economía y movilización de recursos, los ordenamientos jurídicos que no implementen estrategias y mecanismos efectivos de fiscalización y transparencia se convertirán en territorios de potenciamiento del aplazamiento artificial, con efectos en el nivel y la perdurabilidad de la recaudación (Mendoza López & Váldez Aguirre, 2019). Para la República Dominicana, este diagnóstico constituye una oportunidad para evaluar la alineación de su sistema tributario, de modo que él mismo vaya acorde con los estándares internacionales y las recomendaciones del Foro Global.

En resumen, las lecciones del análisis comparado y la literatura internacional apuntan a la necesidad de que la República Dominicana adopte mecanismos que faciliten la detección y tributación de rentas pasivas sostenidas en el extranjero, fortalezca los instrumentos de cooperación fiscal internacional, incremente la disponibilidad y accesibilidad de información relevante, y desarrolle marcos antiabuso que sean consistentes con los principios constitucionales que rigen el

sistema tributario. Dado que no hacerlo, no solo limitará la equidad y la eficiencia tributaria de la nación, sino que también perpetuará las vulnerabilidades estructurales frente a la evasión y la elusión. En consecuencia, este epígrafe revela que las experiencias latinoamericanas ofrecen un conjunto claro de opciones para el legislador dominicano al momento de plantear posibles reformas orientadas a fortalecer la transparencia fiscal internacional y resguardar la base imponible nacional.

## **CAPÍTULO IV. PROPUESTA DE ADOPCIÓN DEL RÉGIMEN CFC EN LA REPÚBLICA DOMINICANA**

### **4.1 Fundamentación jurídica y compatibilidad constitucional**

#### **4.1.1. Coherencia con los principios de legalidad, equidad y eficiencia**

Para crear un régimen de transparencia fiscal internacional en la República Dominicana, es necesario comenzar por establecer si tal régimen es compatible con los principios constitucionales que subyacen con la estructura funcional del sistema tributario. Estos principios —legalidad, equidad y eficiencia— no solo configuran límites al ejercicio del poder impositivo, sino que constituyen una pauta para la acción del legislador en la búsqueda de respuestas integrales al fenómeno de la movilidad del capital, la digitalización de la economía y la proliferación de formas societarias transfronterizas como mecanismo de diferimiento o evitación de la presión fiscal. En ese orden, la adopción de un régimen como el CFC no puede entenderse solo como un tipo de imposición de carácter tecnicista exterior, sino que más bien, se trata de una herramienta constitucionalmente legítima destinada a garantizar que la potestad tributaria se ejerza de una manera compatible con la propia exigencia de un Estado Social y Democrático de Derecho.

La doctrina constitucional reconoce que la justicia tributaria actúa como un límite sustantivo al poder fiscal. Como mencionan Fernández y Masbernat (2013), *“el poder –entendido como la capacidad de dictar normas tributarias– está limitado por esos referentes a través de los cuales se alcanza el valor máximo: el principio de justicia en la tributación.”* (Fernández Amor & Masbernat, 2013, p. 497). Esta

afirmación, aunque sencilla, es crucial, para la interpretación del alcance de los principios constitucionales dominicanos indicados precedentemente, debido a que el diseño del régimen impositivo no puede ser “neutro” ante fórmulas que erosionen la justicia del sistema, en especial, el “diferimiento” artificial de rentas pasivas o la transferencia de beneficios hacia jurisdicciones de baja o nula tributación. En ese contexto, la transparencia fiscal internacional se revela, así como un mecanismo idóneo para garantizar el efectivo compromiso constitucional del sistema tributario.

Desde la perspectiva del principio de legalidad, su labor no consiste en tan solo requerir una norma que justifique la creación de tributos. Tal como lo menciona Hincapié Gómez (2014), esta preceptiva se erige, en garantía del contribuyente frente a la arbitrariedad, al exigir que los elementos esenciales imponibles además del tributo se encuentren a su vez señalados en la ley a fin de que exista certeza jurídica. En el marco dominicano, dicha comprensión viene complementada con la doctrina recogida por Barnichta Geara (2011a), quien señala que la legalidad actúa como un mecanismo protector patrimonial, en garantía de que toda transferencia patrimonial hacia el Estado se realice únicamente con arreglo a premisas fácticas previamente determinadas en el campo de la legalidad. Por lo tanto, podemos concluir que, en un estado de derecho, que un régimen CFC —siempre que se establezca de manera expresa y formal mediante la ley y defina con suficiente antelación lo que es un CFC y los factores que han de determinarlo— encaja plenamente dentro del marco del respeto al principio constitucional de legalidad.

Por otro lado, la equidad tributaria toma un significado único en un entorno de internacionalización económica. Los estudios constitucionales sobre principios tributarios, como los de Romero-Molina et al. (2013) y Ríos Granados & Sánchez Gil (2020), coinciden en que la equidad exige que los contribuyentes en circunstancias similares soporten cargas comparables. En un sistema abierto en el que los contribuyentes con acceso a estructuras offshore pueden diferir o eludir la tributación pasiva, mientras que aquellos que solo operan en la economía interna están obligados a pagar, se produce una fractura evidente al principio de equidad tributaria. Esta constatación es fundamental para justificar la introducción del

régimen CFC en la nación dominicana, ya que su principal objetivo es, de hecho, restaurar la equidad horizontal y luchar contra la evasión fiscal de facto que resulta de utilizar entidades extranjeras controladas sin sustancia económica.

Estas exigencias se ven reforzadas por las dinámicas internacionales. Según la OCDE (2016a), las normas CFC son un instrumento vital para acotar la actividad antieconómica del desplazamiento arbitrario de beneficios y de erosión de la base imponible, eliminando, sólo en términos nominales, un conjunto de distorsiones que invaden la neutralidad y equidad del sistema. La literatura latinoamericana confirma esta postura. Bonilla Montoya (2017) enfatiza en cómo las adopciones realizadas en el marco del proyecto BEPS intentan, precisamente, restaurar la equidad fiscal a través de cerrar las lagunas normativas que promueven la planificación agresiva. Del mismo modo, Falla Cubillos (2020), evidencia que la aplicabilidad del régimen CFC en Colombia logró precisamente disminuir desigualdades surgidas del diferimiento permanente de rentas pasivas, no sometidas a tributación efectiva de parte de residentes fiscales.

Por su parte, el principio de eficiencia requiere un nivel suficiente de recaudación y que la determinación y el control se centren en un sistema tributario que funcione y sea sostenible. En ese orden, la evidencia comparada apunta que la falta de normas incorporando rentas pasivas mantenidas en el exterior limita la capacidad de la Administración Tributaria para desplegar controles eficientes sobre estructuras transfronterizas. La OCDE (2016a) advierte que los territorios que carecen de un régimen CFC robusto, son cada vez más sensibles a movimientos indebidos en la distribución de beneficios. En esta misma línea, el análisis del CIAT en materia de transparencia tributaria territorial indica, que es determinante promover la eficiencia de los mecanismos de información y colaboración internacional para la declaración y fiscalización de obligaciones (CIAT, 2017).

Por lo tanto, sobre la base de este marco, se puede argumentar que la implementación de un régimen de CFC en la República Dominicana es no solo constitucionalmente compatible, sino constitucionalmente conveniente. La legalidad se garantiza mediante la definición clara del régimen en la ley; la equidad se

incrementa al evitar asimetrías entre contribuyentes que no puedan ser justificadas; y la eficiencia se mejora ya que se incrementa la capacidad del estado de capturar renta que actualmente escapa su jurisdicción. Por lo tanto, este epígrafe establece la base constitucional necesaria sobre la que los próximos epígrafes construirán una propuesta concreta con los elementos técnicos y legales a ser tomados en cuenta para la implementación de este régimen en la República Dominicana.

#### **4.1.2. Estándares internacionales de fiscalidad y coherencia con el régimen CFC**

La adopción de un régimen CFC en la República Dominicana a su vez debe analizarse desde el contexto de los estándares internacionales de fiscalidad que han definido la evolución del derecho tributario moderno. En los últimos veinte años, la comunidad internacional ha avanzado hacia un paradigma de cooperación y transparencia para erradicar ciertas prácticas que afectan negativamente a la base imponible, permiten la transferencia de beneficios y desequilibran los niveles de equidad tributaria entre jurisdicciones. En este sentido, los regímenes CFC son una aplicación específica de los “principios del proyecto”, que garantizan que las rentas generadas por entidades controladas en el extranjero sean gravadas de forma real en la jurisdicción del accionista o controlador.

El marco de referencia más influyente en la materia es el Proyecto BEPS de la OCDE y el G20, cuyas acciones se convirtieron en una hoja de ruta para reformar los sistemas tributarios nacionales para abordar los desafíos de la globalización, la planificación fiscal agresiva y la digitalización (Falla Cubillos, 2020). La Acción 3 del plan BEPS en particular crea una base técnica para el diseño eficaz de una definición y un conjunto de reglas de asignación para un régimen CFC, detallando los elementos fundamentales que un legislador deberá tener presente para su incorporación: el nivel de participación que da lugar al control, cuáles rentas deben ser emitidas, exclusiones justificadas y mecanismos para calcular la renta asignable (2016a). La OCDE explica de manera clara la razón de ser de estas normas al afirmar que:

*“Las normas de transparencia fiscal internacional (TFI), también conocidas como normas sobre sociedades extranjeras controladas, responden al riesgo de que los contribuyentes que ostentan una participación de control en una filial extranjera erosionen la base imponible de su país de residencia, y en algunos casos también de otros países, mediante el traslado de beneficios a la sociedad extranjera controlada (SEC). En ausencia de tales normas, las SEC posibilitan el traslado de beneficios y el diferimiento de impuestos a largo plazo.”* (OCDE, 2016a, p. 9).

Este fundamento técnico coincide con las preocupaciones que han sido destacadas por la doctrina, particularmente en países de América Latina que ya han adoptado reglas CFC. Bonilla Montoya (2017), destaca cómo las medidas BEPS buscan abordar la desconexión entre la ubicación formal de rentas y actividad económica real, señalando que la erosión de bases a partir de entidades no residentes ha sido uno de los problemas estructurales más significativos en los sistemas tributarios abiertos. De esta manera, un régimen CFC no funciona como una consideración adicional, sino como un mecanismo principal que desvirtúa las distorsiones creadas por estructuras que buscan replicar artificialmente beneficios fiscales creando estructuras de baja imposición a través de otras jurisdicciones.

En la misma línea, Falla Cubillos (2020) destaca que la transparencia fiscal internacional también puede cumplir la función de mantener la neutralidad competitiva, es decir, asegurar que el diferimiento indefinido del impuesto o la ausencia de gravamen de rentas pasivas en el exterior no perjudique a la recaudación doméstica y a la equidad horizontal de los contribuyentes. La experiencia inmediata de Colombia, que es una de las más avanzadas de la región, muestra que, después de la implementación de las normas CFC, se volvieron más poderosas y consistentes con los lineamientos y mandatos de la constitución las capacidades de supervisión del recaudo. Por lo tanto, la experiencia de Colombia es relevante para la República Dominicana, en el sentido de que demuestra que la implementación de estas normas en el país es no solo técnicamente posible, sino

también constitucional y operativamente realizable, en particular, en un sistema latinoamericano comparativamente similar.

El contexto internacional más reciente refuerza la importancia de mecanismos de este estilo. Según el informe de Öner (2024), la presencia de reglas CFC en conjunto con el Pilar Dos de la OCDE sigue representando una guía para los países en desarrollo, en tanto representan una defensa directa frente al desplazamiento de beneficios hacia entidades ubicadas en jurisdicciones de baja tributación. Esta afirmación resulta igualmente pertinente para el caso de la República Dominicana, en el que la ausencia de reglas CFC incrementa de manera significativa los riesgos de erosión de la base en un contexto de gran vulnerabilidad económica.

De la misma manera, los estándares internacionales complementarios —como las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE (2022a)—refuerzan la importancia de alinear beneficios y sustancia económica. Al fin y al cabo, a pesar de la escasez de similitudes temporales o materiales entre las reglas de precios de transferencia y el régimen de CFC, las disposiciones aparadas buscaban el mismo resultado fundamental de evitar la atribución artificial de bajo costo de beneficios a entidades con escasas razones de actividad económica. Como resultado, la adopción de un régimen CFC permitiría armonizar el sistema dominicano con los principios de plena competencia y con el modelo internacional de asignación de beneficios que ya constituye una referencia obligatoria en la fiscalidad global.

Por otro lado, la reflexión doctrinal europea en torno a normas antiabuso permite abordar el tema desde una perspectiva jurídico-constitucional sumamente interesante. En el estudio de Barreiro Carril (2019) referente a la Directiva ATAD, se afirma que desde un punto de vista de los principios de legalidad, proporcionalidad y seguridad jurídica, las reglas CFC están dirigidas al combate de prácticas elusivas de las normas impositivas, por consiguiente, dichas reglas, son constitucionales siempre y cuando estén suficientemente clarificadas y constituyan instrumentos que tiendan de forma efectiva a un fin legítimo, como proteger la base imponible. Argumento que ofrece un respaldo adicional fuerte respecto a la viabilidad

constitucional de incorporar un régimen CFC dentro del ordenamiento jurídico dominicano.

Por último, la doctrina relativa a los principios fiscales – tal como la presentada por Romero-Molina, Grass-Suárez y García-Caicedo, (2013)– complementa este análisis al recordar que los sistemas fiscales modernos deben procurar el garantizar la transparencia, la neutralidad y la justicia dentro del ámbito fiscal. La inexistencia de normas CFC en la legislación de la República Dominicana no solamente indica la falta de la protección normativa de los estándares internacionales contemporáneos sino también expresa los riesgos para la equidad y eficiencia que, debería recordarse, representan dos principios explícitamente aceptados en el artículo 243 de Constitución dominicana.

En resumen, los estándares internacionales revelan que las premisas CFC no son una anomalía del sistema, sino un pilar central de la fiscalidad moderna. Como resultado, la adopción de estos estándares permitiría a la República Dominicana unirse por completo al régimen global de transparencia fiscal, fortaleciendo las garantías de su base fiscal y asegurando que el régimen fiscal esté en línea con los principios de su constitución.

## **4.2 Propuesta de diseño normativo del régimen CFC en República Dominicana**

### **4.2.1. Criterios de control, participación y rentas pasivas atribuibles**

El diseño normativo de un régimen de Entidades Controladas en el Exterior (CFC) supone, como punto de arranque, que se definan con precisión los criterios que establezcan cuándo un contribuyente residente ejerce control sobre una entidad extranjera y cuáles rentas generadas por esta deben serles imputables. Esta delimitación, además de la labor técnica que cumple en la arquitectura del régimen, posibilita que este no solo se adecue, sino que encaje dentro de los principios constitucionales dominicanos de legalidad, equidad y eficiencia tributaria, sin el cumplimiento de los cuales, ninguna figura podría justificar su inserción el nuestro ordenamiento jurídico interno.

En la literatura especializada y en la experiencia comparada analizada en los capítulos precedentes, se ha visto que la determinación del control es el elemento estructural central del régimen CFC. Tanto la Acción 3 del Plan BEPS como la doctrina tributaria latinoamericana sostienen que la limitación de control no puede ser satisfecha a través de un simple criterio formal, sino que debe considerar las dimensiones económicas y funcionales que emanan de la realidad de la toma de decisiones y la substancia de los actos. En esa misma línea, Öner (2024) destaca que los países en desarrollo requieren criterios de control capaces de capturar fenómenos de planificación fiscal sofisticada, en los que la titularidad legal del capital no refleja el verdadero locus de poder económico dentro de los grupos multinacionales.

Esta exigencia de sofisticación ha sido entendida por la doctrina especializada en América Latina. Por ejemplo, Bonilla Montoya (2017) explica que los regímenes CFC deberían comenzar con una definición de control que pudiera operar como un concepto general para identificar situaciones en las cuales el contribuyente, aunque no sea dueño del 51% o más de las acciones tenga la influencia suficiente para manipular la asignación de ingresos entre empresas. Por su parte, Toledo Concha y Ramírez Adriazola (2017) considera que los criterios de participación deben aceptar la titularidad económica y jurídica, de tal manera que no sea posible blindar la propiedad a través de estructuras interpuestas o acuerdos de voto que diluyen el nivel efectivo de control sobre la empresa que esté evaluando el fisco.

En ese sentido, la posibilidad de control no solo cumple con los estándares técnicos propuestos por la mayoría de los países, sino que además cumple con el principio de legalidad tributaria de la Constitución Dominicana, que establece que cada elemento esencial del tributo debe definir en términos ciertos y verificables el hecho generador y sus criterios de vinculación. De lo contrario, la determinación del control podría dar lugar a la discrecionalidad administrativa que, en efecto, sería incompatible con el principio antes mencionado. La propuesta normativa dominicana, por consiguiente, debe procurar el disponer de manera expresa los

umbrales de participación, los supuestos de control indirecto y las reglas aplicables para la atribución de beneficios económicos.

En cuanto a la delimitación conceptual del control, la definición más completa y metodológicamente estructurada dentro de las fuentes revisadas para el desarrollo del presente trabajo de investigación proviene de la publicación de Falla Cubillos (2020)(2020), quien se encargó de sintetizar los estándares de la OCDE y del G20 de la siguiente manera:

*“La OECD/G20 propone como tipo de control para la estructuración del régimen ECE la aplicación combinada de distintos tipos de control, a saber: (I) el control legal, el cual generalmente observa la participación accionaria en el capital por parte del residente fiscal, (II) el control económico, el cual se focaliza en la participación de las utilidades, como también en la participación en el capital y los activos de la entidad al momento de su disolución y/o liquidación, (III) control de facto, el cual observa quién toma las decisiones necesarias de la entidad o quién ejerce influencia dominante en las decisiones de la entidad, y (IV) control basado en la consolidación, el cual observa si la entidad extranjera es consolidada en la contabilidad de la sociedad residente, de acuerdo con los principios de contabilidad. Lo anterior, para efectos de asegurar la aplicación del régimen ECE.”* (Falla Cubillos, 2020, p. 23).

Esta descripción técnica, recogida de lo descrito por la OCDE y sistematizada en la doctrinal regional, resulta crucial para el diseño de un marco legal dominicano claro, proporcional y constitucionalmente válido. Desde el principio de legalidad, el legislador deberá establecer criterios a priori claros, precisos, verificables y no discrecionales para el ejercicio de este “control”. Desde el principio de equidad, dicho régimen deberá procurar el impedir que estructuras extranjeras logren diferimientos o reducciones que no están disponibles para todos los contribuyentes locales, corrigiendo así desigualdades en la carga fiscal efectiva. Y, finalmente, para la administración tributaria, desde el principio de la eficiencia, deberá buscar el establecer que estructuras deben ser consideradas de riesgos y deben ser objeto

de una fiscalización más intensiva, lo cual reducirá las tasas de litigios y permitirá focalizar mejor los recursos administrativos.

El segundo elemento estructural es la determinación de las rentas pasivas atribuibles. La OCDE (2016a) recomienda incluir intereses, regalías, dividendos pasivos, ganancias de capital sobre activos móviles y servicios intra-grupo de escasa sustancia económica. Estos tipos de rentas pasivas comparten características que las convierten en mecanismos típicos del traslado artificial de beneficios, especialmente cuando son gestionadas y administradas por entidades con poco o ningún tipo de actividad económica real. Sobre esta base, Ocampo Tabares (2016) y Bonilla Montoya (2017), alertan que la utilización de rentas pasivas se hace no sobre las rentas mismas, sino sobre actividades susceptibles de ser manipuladas, a través de la planificación fiscal agresiva; que directa o indirectamente afecte operaciones legítimas de internalización.

Finalmente, la adopción de esta categoría en República Dominicana se ajusta no solo a estándares internacionales, sino a una función constitucional importante: impide que las rentas generadas por inversiones pasivas en el extranjero sean tratadas de manera ventajosa sobre las mismas rentas generadas sobre la base de la economía local, garantizando la horizontalidad y la coherencia del sistema tributario nacional.

#### **4.2.2. Reglas de imputación y mecanismos de exención fiscal**

La definición de reglas claras de imputación y de mecanismos de exención se presentan como componentes indispensables para todo régimen CFC efectivo. Dichas reglas y mecanismos establecen el cómo, a quién y cuándo se atribuye económicamente la renta generada por entidades controladas del exterior, a fin de que el sistema fiscal pueda neutralizar con exactitud las estrategias de diferimiento y transferencia de beneficios. Para el caso dominicano, la determinación de estos elementos cobra una relevancia especial debido a que su implementación deberá estar en concordancia con los principios constitucionales de legalidad, equidad y capacidad contributiva y con las buenas prácticas internacionales impulsadas por la OCDE y adoptadas por la región de América Latina.

En términos técnicos, la OCDE ha señalado que la arquitectura de las reglas CFC debe ser tal que garantice que se realice una atribución uniforme con respecto al concepto detallado de qué tipos de rentas se consideran pasivas, cómo se deben tratar en la base imponible del propietario y en qué caso están sujetas a exención. Al hacerlo, el propósito de esta arquitectura normativa es el mantener intacta la capacidad de las jurisdicciones para recaudar ingresos inmediatos frente al desvío artificial de las ganancias hacia entidades controladas en el extranjero, sosteniendo así la integridad del sistema fiscal (OCDE, 2016a).

Asimismo, en el plano comparado, la Acción 3 del Proyecto BEPS refiere que las normas CFC deberían articular reglas de imputación que permitan atribuir al residente fiscal dominicano la renta pasiva obtenida por la entidad extranjera cuando el residente ejerza ciertos umbrales de control y cuando la naturaleza de dicha renta sea lo que revele una erosión de la base imponible. En esta lógica, diversos autores latinoamericanos han señalado que las reglas de imputación son el “núcleo operativo” del régimen, ya que determinan cuándo se entiende que el contribuyente residente ha obtenido jurídicamente una renta que, en la práctica, no ha percibido económicamente, aunque su existencia resulte relevante a fines tributarios (Falla Cubillos, 2020).

Precisamente en esa línea, la doctrina especializada ha sistematizado los pasos esenciales sin los cuales los Estados no pueden realizar el diseño de sus reglas de imputación. Un claro ejemplo son Toledo Concha y Ramírez Adiazola (2017), quienes identifican los estándares internacionales más confiables y difundidos respecto de esta materia en un orden secuencial y de fácil lectura. Por su utilidad técnica y su directa aplicabilidad jurídica al caso dominicano, a continuación, presentamos la cita completa:

*“Una vez que se determina la renta atribuible, el siguiente paso es determinar cómo se atribuirá a los accionistas de la CFC. Las recomendaciones del Informe pueden dividirse en 5 pasos:*

- *Determinar a qué contribuyentes debería atribuírseles renta; por lo general, se aplica a aquellos contribuyentes que cumplan el umbral mínimo de control, que tiene una ventaja eminentemente de carácter logístico y de fiscalización por parte de la administración.*
- *Cuantificar la renta a atribuir; todas las normas CFC vigentes atribuyen conforme a la proporción del contribuyente en la participación que ostenta en la entidad controlada, calculado en virtud del período en que se ha mantenido dicha participación en la CFC.*
- *Establecer en qué casos esta renta debería incluirse en las declaraciones de los contribuyentes; la mayoría de las jurisdicciones establecen que la renta atribuida debe incorporarse al resto de la renta gravable del contribuyente, dentro del periodo pertinente, lo que desde la perspectiva del Informe es altamente efectivo a la hora de combatir BEPS.*
- *Determinar el tratamiento de la renta; a este respecto existen dos posiciones, una es tratarlas como dividendos presuntos y otra es tratarlas como si el contribuyente las hubiera obtenido directamente. A este respecto no vale la pena profundizar, dado que para el Informe ambas son igualmente apropiadas para combatir BEPS.” (Toledo Concha & Ramírez Adriazola, 2017, p. 47).*

Esta estructura resulta supremamente relevante y compatible con el sistema dominicano, al ofrecernos una base sólida para proponer un diseño normativo adecuado. De manera particular:

- a. Determinación del contribuyente sujeto a imputación. La norma dominicana debería considerar como sujeto pasivo a cualquier residente fiscal (persona física o jurídica) que, habiendo superado el umbral mínimo de control establecido en el epígrafe anterior, garantice una fortalecida protección del principio de capacidad contributiva y posibilite una administración eficaz por parte de la DGII.
- b. Cuantificación de la renta atribuible. La imputación ha de realizarse de manera proporcional al grado de participación, directa o indirecta, que el contribuyente ostentó en la entidad extranjera controlada, durante ese ejercicio fiscal. En el

orden, de que este método respeta el principio de igualdad horizontal y no permite distorsionar las posibilidades de reconocer y gravar la renta.

- c. Momento de inclusión en la declaración jurada. A los fines de brindar certeza jurídica y prevenir diferimientos artificiales, la renta atribuida debe ser incluida en la declaración del contribuyente correspondiente al período en que fue generada por la sociedad extranjera controlada, sin importar que se haya distribuido o no.
- d. Tratamiento fiscal de la renta imputada. A efectos prácticos y siguiendo los modelos comparados, República Dominicana puede elegir entre dos alternativas igualmente válidas:
- Tratar la renta como dividendo presunto, es decir, aplicar las reglas de los dividendos internos, aunque sin ningún tipo de distracción real; o
  - Asimilar la renta atribuida a renta directa, es decir, incluyéndola en la base general del contribuyente.

Ambas alternativas son compatibles con el principio de legalidad si y solo si el legislador las prevé expresamente, y ambas resultan idóneas desde el punto de vista anti-BEPS.

- e. Mecanismos de exención o crédito fiscal. Para evitar la doble imposición internacional, el régimen dominicano deberá contemplar lo siguiente:
- Exención parcial o total, en caso de que la renta hubiere sido gravada en la jurisdicción extranjera de manera efectiva;
  - Crédito fiscal imputable, cuyo importe total no exceda al monto del impuesto pagado en el exterior y en cualquier caso este sometido a prueba documental verificable.

Igualmente, este mecanismo es supremamente importante tanto para dar cumplimiento al principio constitucional de justicia tributaria, así como para alinearse con los criterios de la OCDE, los cuales sugieren que la imposición nacional no debe

ser tan alta que desincentive la formación de capital por parte de los contribuyentes del país (OCDE, 2022a).

En fin, la articulación de estas reglas de imputación y mecanismos de exención supone un paso fundamental en la dirección para configurar un régimen CFC acorde a la Constitución dominicana y funcional a los principios de transparencia fiscal, neutralidad y protección de la base imponible nacional. En el sentido, de que, si bien estas medidas adecuarían al país a los estándares internacionales más avanzados en la materia, también aumentarían la eficiencia administrativa de los procedimientos de la DGII y consolidarían la instrumentalidad del sistema tributario.

#### **4.2.3. Propuesta normativa integral del régimen CFC en la República Dominicana**

La adopción de un régimen de Entidades Controladas en el Exterior (CFC) en la República Dominicana supone articular, en una propuesta normativa compuesta, los elementos técnicos y constitucionales desarrollados en los epígrafes anteriores. En efecto, en el 4.2.1 se establecieron los criterios de control, participación y delimitación de rentas pasivas; y, en 4.2.2, se analizaron los mecanismos de imputación y la necesidad de integrar estas rentas en la base imponible del contribuyente residente. En consecuencia, corresponde ahora presentar, tras haber inclusive estudiado las implicaciones legales y fiscales de la ausencia de este régimen, una propuesta normativa robusta, capaz de armonizar tanto los estándares internacionales (BEPS Acción 3), así como las experiencias comparadas y principios constitucionales dominicanos de legalidad, equidad y eficiencia.

Ahora, el punto de partida debe reconocer que un régimen CFC no es un instrumento aislado, como fue ya planteado anteriormente sino parte de un sistema de defensa fiscal integral frente al diferimiento artificial, el traslado de beneficios y la erosión de la base imponible. En este contexto, la doctrina ha señalado que el propósito esencial de los regímenes concernientes consiste en gravar rentas que de no existir estas normas quedarían fuera del alcance impositivo del Estado. Así lo expresa Falla Cubillos al indicar que:

*“El régimen de entidades controladas en el exterior (‘el régimen ECE’) comprende un conjunto de normas adoptadas por los Estados, que pretende gravar a sus residentes fiscales respecto de las rentas, las cuales no devienen del ejercicio de actividades industriales y comerciales con sustancia económica.”* (Falla Cubillos, 2020, p. 21).

Es precisamente este criterio, que nos permite evidenciar que el fundamento del régimen no es penalizar la inversión internacional, sino evitar una distinción artificial en la naturaleza de los ingresos de los contribuyentes a través de estructuras cuyo motivo principal es la transferencia de utilidades a jurisdicciones con nula o baja carga tributaria. Un régimen CFC para la República Dominicana, por lo tanto, no sólo debería ser considerado, sino además diseñado, en una lógica de neutralidad, de manera que la elección entre operar localmente o a través de una entidad en otro Estado no genere diferencias fiscales que devengan desproporcionadas o distorsionadoras.

En materia de fiscalidad internacional, la base para cualquier CFC es precisamente la clasificación de las rentas pasivas. Según la OCDE (2016a), las disposiciones deben dirigirse a los conceptos que involucren ingresos que están particularmente en riesgo de migración artificial de beneficios como: intereses, regalías, dividendos pasivos, ingresos financieros, ingresos fiscales o servicios intra-grupo son sustancia. Esto, debido a que dichos beneficios no derivan de actividades genuinamente productivas, ni tampoco requieren una presencia económica significativa en un país para producirse (OCDE, 2016a). Desde una perspectiva regional, Falla Cubillos (2020) resalta como función principal de la transparencia fiscal internacional el gravar, justamente, aquellas rentas que no tienen su origen en actividades operativas con sustancia económica, sino en decisiones de planificación orientadas al diferimiento tributario. Esta diferenciación es vital para proteger el principio de equidad tributaria, en el orden de que evita que las rentas puramente móviles reciban un trato fiscal privilegiado frente a aquellas vinculadas a la creación genuina de valor.

Del mismo modo, la imputación proporcional constituye un mecanismo vital para garantizar la razonabilidad del régimen y su coherencia con los principios constitucionales de neutralidad y proporcionalidad. Toledo Concha y Ramírez Adriazola (2017), por su parte, explican que las jurisdicciones que aplican reglas CFC operan bajo un régimen de asignación de la renta bruta proporcional a la participación efectiva del contribuyente, a fin de lograr una proporción armónica entre el control económico efectivo y la carga fiscal. En la misma línea, este método también reduce las externalidades positivas que se producen a través de la segmentación de la participación social con el fin de evitar la aplicación de la regla, y garantiza que las diferencias en la tributación entre operar localmente o mediante filiales se mantengan dentro de márgenes legítimos (Bonilla Montoya, 2017).

Finalmente, los regímenes CFC modernos suelen incorporar mecanismos de crédito fiscal para mitigar la doble imposición internacional. Por tanto, la OCDE (2016a) recomienda que, cuando la renta atribuida haya sido gravada en la jurisdicción extranjera, el contribuyente pueda descontar dicho impuesto contra la obligación generada en el Estado de residencia (OCDE, 2016a). A través de la técnica, el régimen asegura proporcionalidad, evita cargas excesivas y fortalece su coherencia con el principio de eficiencia administrativa previsto en la Constitución de la República Dominicana.

En vista de lo anteriormente expuesto y teniendo como referencia los estudios doctrinales, la experiencia comparada de los países latinoamericanos analizados en este capítulo, en este epígrafe, se presenta un ejemplo de Propuesta Normativa Integral del Régimen CFC, pensada especialmente para la República Dominicana, la cual ha sido concebida como un punto de partida para una futura reforma legislativa en materia tributaria.

### **Propuesta normativa integral del régimen CFC:**

**Artículo “X”. Determinación del control.** Se considerará que un contribuyente residente ejerce control sobre una entidad extranjera cuando se verifique alguno de los siguientes supuestos:

a) **Control legal:**

- Participación directa o indirecta igual o superior al 50% del capital social, los derechos de voto o beneficios distribuibles; o
- Participación igual o superior al 30%, cuando el contribuyente actúe de manera conjunta con partes vinculadas.

b) **Control económico:**

- Derecho al 50% o más de los beneficios, utilidades o activos distribuibles; o
- Participación económica relevante (mínimo 25%) acompañada de capacidad de influencia estratégica.

c) **Control de facto:** Facultad de imponer decisiones clave en la gestión, distribución de beneficios o administración de riesgos, aun sin mayoría formal.

d) **Control por consolidación contable:** La entidad deba consolidarse en los estados financieros del contribuyente, según normas contables vigentes en la República Dominicana.

**Artículo “XX”. Entidad Extranjera Controlada (EEC).** Será considerada EEC toda entidad no residente sujeta a alguno de los tipos de control indicados en el artículo anterior y cuya carga tributaria efectiva sea inferior al 50% de la que correspondería en la República Dominicana.

**Artículo “XXX”. Rentas pasivas atribuibles.** Se imputarán al contribuyente residente las siguientes rentas generadas por una EEC:

- Intereses y rendimientos financieros.
- Regalías.
- Dividendos pasivos.
- Ganancias de capital sobre activos móviles.
- Servicios intra-grupo sin sustancia económica.
- Rentas derivadas de activos o instrumentos híbridos.
- Ingresos por arrendamientos pasivos

**Artículo “XXXX”.** Exclusiones por actividad sustancial. No se imputarán rentas cuando la entidad extranjera demuestre actividad económica real mediante personal propio, funciones significativas, activos adecuados y asunción efectiva de riesgos. Se excluirán también rentas pasivas que representen menos del 20% de los ingresos totales.

**Artículo “XXXXX”.** Atribución proporcional. La renta atribuible será proporcional al porcentaje de participación efectiva del contribuyente en la Entidad Extranjera Controlada.

Este diseño normativo integra tanto los estándares internacionales en materia de fiscalidad internacional, así como también las buenas prácticas regionales y principios constitucionales dominicanos, ofreciendo por consiguiente una base sólida para la adopción de un régimen CFC eficaz, proporcional y compatible con el sistema tributario nacional.

### **4.3 Implicaciones fiscales, institucionales y de política pública**

#### **4.3.1 Efectos en la recaudación, equidad y transparencia**

La incorporación de un régimen de Entidades Controladas del Exterior (CFC) en territorio dominicano tendría un impacto directo y significativo en la estructura y funcionamiento del sistema tributario, particularmente en tres dimensiones interdependientes: la recaudación fiscal, la equidad del sistema y la transparencia de las operaciones transfronterizas. Estas tres áreas constituyen los pilares sobre los cuales se evalúa la efectividad de cualquier reforma fiscal que aspire a fortalecer la base imponible sin comprometer los principios constitucionales que rigen la tributación.

En ese tenor, en miras de completar un análisis riguroso sobre la necesidad de disponer de un régimen de este tipo en la República Dominicana, tras haber analizado las implicaciones de su ausencia y los elementos mínimos para su instauración, a continuación, se presentan los efectos respecto a la incorporación de un régimen parecido al propuesto en el epígrafe anterior:

#### **a) Recaudación fiscal: cierre de brechas y reducción del diferimiento:**

La ausencia de un régimen CFC en la legislación dominicana, genera un espacio normativo que facilita el traslado artificial de beneficios hacia jurisdicciones de menor imposición, situación que origina un riesgo de erosión de la base imponible. Como se ha analizado en los apartados anteriores, la OCDE y la doctrina regional han establecido que la inexistencia de mecanismos de imposición que graven las rentas pasivas en entidades controladas permite a los contribuyentes diferir de forma indefinida la obligación de pagar el impuesto sobre la renta, afectando de forma directa la capacidad recaudatoria del Estado.

En los países de la región en los que se ha progresado en la adopción de reglas CFC -como Colombia, Chile y México-, la evidencia documental muestra que la implementación de estos instrumentos ha tenido un impacto inmediato en la corrección del recaudo asociado a las rentas móviles y de difícil fiscalización. Bonilla Montoya (2017) alude que las normas CFC desempeñan una función correctiva esencial, por cuanto desincentivan la existencia de entidades con estructuras sin sustancia económica que trasladan sus rentas a entidades periféricas sin ninguna actividad sustantiva. En una línea similar, Falla Cubillos (2020) describe que el gravamen anticipado de las rentas pasivas elimina temporariamente los diferenciales de tributación, robusteciendo la tributación en la jurisdicción de incorporación del residente.

En el contexto dominicano, adoptar un régimen CFC como el propuesto, cerraría la brecha estructural de recaudación asegurando que los ingresos generados por contribuyentes residentes físicos no escapen al fisco a través de sociedades interpuestas. A su vez, la medida de ampliar la base imponible sería buena para la sostenibilidad fiscal, ya que más recursos estarían disponibles para políticas públicas críticas. Lo cual cerraría brechas de desigualdad y reduciría los porcentajes de diferimiento.

**b) Equidad tributaria: corregir asimetrías y fortalecer el deber constitucional de contribuir:**

El principio de equidad tributaria exige que contribuyentes en situaciones económicas equivalentes soporten cargas fiscales similares. Más, la inexistencia de normas sobre control de CFC, habilita que ciertos contribuyentes, generalmente los de mayor capacidad económica e inserción en estructuras imputables al ámbito internacional, puedan reducir su obligación tributaria mediante el diferimiento o reubicación artificial de rentas. En otras palabras, quienes tienen la posibilidad de generar ingresos en el extranjero, pueden tributar proporcionalmente menos que aquellos que sólo tienen la posibilidad de hacerlo en el territorio nacional, situación que genera una asimetría vertical preocupante en el territorio de la República Dominicana.

Doctrinas como las de Ríos Granados y Sánchez Gil (2020) y Romero-Molina et al. (2013) han subrayado que la equidad es un parámetro constitucional que opera tanto en la creación como en la aplicación del tributo. En este sentido, un régimen CFC cumple una función correctiva: evita que las diferencias no surjan de la actividad económica real, sino de la disponibilidad de mecanismos sofisticados de planificación fiscal agresiva. De este modo, se asegura que el deber de contribuir previsto en la Constitución de la República Dominicana se ejecute conforme a los parámetros y lineamientos de protección a la igualdad sustantiva entre todos los contribuyentes.

La propuesta presentada en el epígrafe 4.2.3— basada en reglas claras de control, en la identificación de rentas pasivas, en criterios de sustancia económica y en mecanismos de atribución proporcional— se encuentra claramente en sintonía con este imperativo de equidad tributaria, pues impide que ingresos generados sin actividad productiva real queden sin ser gravados por la autoridad tributaria. Del mismo modo, la exigencia de actividad sustancial para excluir rentas refuerza la distinción constitucional entre creación de valor genuina y operaciones puramente elusivas.

**c) Transparencia fiscal: condición necesaria para la efectividad del régimen CFC:**

La transparencia fiscal es un pilar esencial de la funcionalidad de cualquier régimen CFC. El CIAT ha expresado ante la creciente complejidad de las transacciones transfronterizas, los Estados deben reforzar sus herramientas de intercambio de información para asegurar la efectividad de estas fiscalizaciones. En este sentido, el informe del CIAT establece que: *“resulta necesario fortalecer instrumentos y/o redes de acuerdos para el intercambio de información. Los países requieren mejorar su capacidad de respuesta ante solicitudes de información”* (CIAT, 2017, p. 108).

Este mandato es particularmente relevante para la República Dominicana que anticipa la implementación de un régimen CFC, ya que actualmente no existe información suficiente y verificable sobre las operaciones, ingresos y niveles de tributación de nuestras entidades extranjeras controladas. Por consiguiente, sin un sistema de cooperación internacional robusto y sin un fortalecimiento de las capacidades institucionales, el régimen podría quedar en un plano puramente declarativo, sin un impacto real en la lucha contra la erosión de bases.

Por otro lado, la transparencia mantiene una correlación directa con la legitimidad de la carga fiscal. La existencia de la posibilidad de acceso a datos fiables por parte de la administración fiscal disminuye las posibilidades de opacidad corporativa y eleva la percepción de la justicia fiscal por parte del contribuyente, un par de principios consagrados en la administración eficiente y razonable previstos en la Constitución de la República Dominicana.

En síntesis, la incorporación de un régimen CFC en la República Dominicana, conforme al diseño propuesto en este capítulo, produciría efectos simultáneos en tres planos estratégicos:

- En la recaudación, ya que ampliaría la base imponible, desvanecería el diferimiento artificial y armonizaría los ingresos del Estado.

- En la equidad, debido a que enmendaría desequilibrios estructurales al asegurar que todos los contribuyentes paguen tributos conforme a su verdadera capacidad contributiva.
- En la transparencia, ya que fortalecería la fiscalización internacional y elevaría la calidad institucional del sistema tributario.

En conjunto, estos elementos conforman una justificación sólida para avanzar hacia la adopción de un régimen CFC en la República Dominicana, coherente con los principios constitucionales, las buenas prácticas internacionales y los retos específicos del país en materia de movilidad de capitales y planificación fiscal transfronteriza.

#### **4.3.2. Retos institucionales y propuesta de adopción gradual**

La adopción de un régimen CFC en territorio nacional no solo presenta los retos de diseño normativo previamente señalados en los epígrafes anteriores, sino que también trae consigo desafíos institucionales transversales a analizar. La doctrina en la materia y las organizaciones internacionales (como la OCDE y el CIAT), están de acuerdo en el hecho de que las reglas de transparencia internacional exigen un alto nivel de capacidad administrativa, infraestructura tecnológica e interinstitucional el cual no suele estar plenamente desarrollado en los países de la región latinoamericana (CIAT, 2017) (OCDE, 2022b). En consecuencia, la implementación de un régimen CFC no debe solo considerarse como un cambio aislado y de fácil aplicación, sino más bien como el resultado de un proceso integrado de fortalecimiento institucional y aplicación escalonada.

Desde la perspectiva de la región, el CIAT ha señalado que muchas administraciones tributarias latinoamericanas enfrentan limitaciones, tanto en lo que refiere al acceso a información oportuna y fiable, como en lo que corresponde a la falta de herramientas para analizar estructuras societarias complejas y la escasez de recursos humanos y tecnológicos (CIAT, 2017). Dicha situación se agrava cuando se trata de rentas pasivas producidas por entidades extranjeras, ya que estas suelen estar situadas en jurisdicciones que no facilitan el intercambio de

información o, directamente, en paraísos fiscales cerrados como Panamá. Si no se cuenta con información de calidad y al día, la norma CFC corre el riesgo de transformarse en letra muerta y en una norma de difícil aplicación.

En la misma línea, la OCDE ha argumentado que los países, especialmente aquellas naciones en desarrollo, necesitan reforzar sus capacidades administrativas y los marcos de cooperación fiscal internacional para hacer cumplir las normas derivadas del proyecto BEPS y, en particular, aquellas normas relativas a la transparencia y la lucha contra la erosión y elusión de la base imponible (OCDE, 2016a) (OCDE, 2022b). Esto engloba el desarrollo de sistemas de gestión de riesgo fiscal que permitan identificar contribuyentes y estructuras de alto riesgo, mejorar los procesos de intercambio de información con otras jurisdicciones y utilizar de forma sistemática los datos percibidos a través de acuerdos bilaterales y multilaterales.

Según la literatura revisada sobre control de riesgos fiscales en el contexto post-BEPS, las administraciones tributarias deben definir nuevamente sus modelos de gestión para hacer frente a un escenario compuesto por estructuras transfronterizas más complejas, un mayor volumen de información y estándares de transparencia más exigentes (Calderón Carrero, 2019). Resulta así crucial, para el éxito implementador de un régimen CFC, contar con unidades especializadas en la materia que sean capaces de: analizar los esquemas de planificación fiscal agresiva; identificar la ausencia de sustancia económica y atribuir de forma consistente la renta a los contribuyentes residentes.

Además, los estudios relacionados con la fiscalidad internacional en América Latina también acreditan que, en la mayoría de los casos, la adopción de normas CFC se ha dado de forma simultánea a procesos de modernización administrativa y tecnológica. En naciones como Colombia y México, estas reglas se adoptaron paralelamente a esfuerzos de digitalización, crecimiento de herramientas analíticas y encadenamiento de cooperación con otras jurisdicciones (Mendoza López & Váldez Aguirre, 2019) (Falla Cubillos, 2020). La experiencia comparada sugiere que

el éxito de estos regímenes no depende únicamente del diseño técnico de la regla, sino también de la capacidad de las instituciones estatales para aplicarla de forma razonable y sostenida en el tiempo (Bonilla Montoya, 2017) (Falla Cubillos, 2020).

En base a estas consideraciones, es que se estima que la República Dominicana debería optar por la implementación escalonada de su régimen CFC, mediante la puesta en marcha de tres fases sucesivas de desarrollo que permitan alinear el avance normativo con el fortalecimiento institucional.

Una primera etapa debería enfocarse en el fortalecimiento de la capacidad informativa y de cooperación internacional. Esto comprende desde la ampliación y puesta en valor de los acuerdos de intercambio de información, hasta la adhesión a estándares internacionales de transparencia, el mejoramiento de sus sistemas de recepción y tratamiento de data, y la definición de protocolos internos para el uso de esta información en la gestión del riesgo fiscal (CIAT, 2017) (OCDE, 2022b). Por consiguiente, en esta etapa, la prioridad no sería la aplicación intensiva del régimen CFC, si no la creación de las condiciones mínimas para su futura operación.

Una segunda fase debería dedicarse al desarrollo técnico interno de la administración tributaria dominicana. Esto implicaría la creación o fortalecimiento de equipos especializados en fiscalidad internacional, la capacitación en análisis de estructuras empresariales multinacionales, la comprensión de instrumentos financieros complejos y el conocimiento de los requisitos contemplados en la Acción 3 del Plan BEPS (OCDE, 2016a) (Calderón Carrero, 2019). Además, en este segundo paso, también sería idóneo la redacción de manuales internos, criterios de aplicación administrativa y guías de aplicación para dotar de seguridad jurídica a los contribuyentes y uniformidad en los criterios de la administración.

Finalmente, una tercera fase propondría la implementación escalonada del régimen CFC, comenzando con una aplicación a un número acotado de contribuyentes, específicamente aquellos con mayor capacidad económica o con estructuras transfronterizas más complejas. La idea detrás de esta fase es poder evaluar cómo funciona el régimen aplicado a una muestra acotada, identificar posibles fallas

operativas, incluso si son de fácil solución, y ajustar, si es necesario, los procedimientos internos antes de implementar el régimen en el resto de los contribuyentes (Mendoza López & Váldez Aguirre, 2019) (Falla Cubillos, 2020). En otras palabras, la gradualidad propuesta permitiría evitar impactos bruscos, otorgar tiempos de adaptación a los contribuyentes y potenciar la capacidad de la administración tributaria a hacer cumplir el régimen.

Desde la perspectiva constitucional, esta metodología de adopción gradual estaría de acuerdo con los principios de equidad, eficiencia y razonabilidad que rigen el sistema tributario dominicano. La equidad consistiría en no crear pasivos de reforma desproporcionados, especialmente para contribuyentes menos capaces de absorber las complejas compensaciones legales y normativas necesarias para cumplir con los estándares internacionales (Hincapié Gómez, 2014). La eficiencia requeriría en cambio que se garanticen las capacidades institucionales necesarias para garantizar el cumplimiento efectivo de las nuevas normas, de lo contrario, enfatizaría la creación de disposiciones “muertas” o imposibles de hacer cumplir. Y, finalmente, la razonabilidad y la seguridad jurídica se verían reforzadas cuando la adopción de estos nuevos estándares se realice efectivamente bajo esquemas previsibles, transparentes y escalonados.

En resumen, los desafíos institucionales identificados —en relación con la información, la capacidad técnica, la administración del riesgo y la cooperación internacional— dan pleno sentido a una propuesta de adopción progresiva del régimen CFC en la República Dominicana. En el orden, de que este enfoque tiene el propósito de armonizar la integración de estándares internacionales de transparencia y anti-erosión de la base tributaria con la administración pública del país y, a su vez, asegurar la constitucionalidad del pacto con las condiciones previstas perentoriamente por el principio de legalidad tributaria.

## CONCLUSION

La presente investigación fue formulada con el objetivo de examinar las implicaciones constitucionales, fiscales e institucionales de la ausencia de un régimen de entidades controladas en el exterior (CFC) en la República Dominicana y, por consiguiente, estructurar una propuesta normativa integral en consonancia con los principios de legalidad, equidad y eficiencia que informan el ordenamiento tributario. Con este propósito, se formuló como pregunta central: *¿Cuáles son las implicaciones legales y tributarias de la ausencia de un régimen de Sociedades Extranjeras Controladas (CFC) en la República Dominicana y qué medidas normativas podrían adoptarse para su posible implementación que sean compatibles los principios de legalidad, equidad y eficiencia tributaria?*

El abordaje efectuado ha permitido demostrar, en primera instancia, que la globalización económica, la digitalización y la proliferación de estructuras societarias transnacionales han reescrito los patrones tradicionales de tributación. En efecto, la movilidad del capital, la facilidad para exportar rentas pasivas hacia jurisdicciones de baja o nula fiscalidad, tensan el principio de capacidad contributiva e impactan en la integridad de aquellos sistemas tributarios que carecen de dispositivos de transparencia internacional. Por lo tanto, a largo del desarrollo de la presente tesis fue demostrado que la problemática abordada no es un fenómeno abstracto ni extraño a la realidad dominicana, sino que se desenvuelve como argumento real de inequidad horizontal, recaudatoria y debilitamiento institucional.

Desde el plano constitucional, se verificó que la ausencia de un régimen CFC compromete la plena realización de los principios que orientan la potestad tributaria nacional:

- El principio de legalidad implica que los elementos mínimos del tributo —en este caso, la determinación de rentas atribuibles a los masters fund de estructuras offshore— se encuentren definidos con exactitud por la norma. Y, sin un régimen CFC en la República Dominicana, la atribución de rentas pasivas financieras de fuente extranjera se torna irregular y segmentada, lo que repercute sobre la seguridad jurídica.
- El principio de equidad se ve del mismo modo perjudicado, ya que los contribuyentes con similar capacidad económica pueden incurrir en cargas fiscales diferentes en función del acceso a estructuras internacionales que le permiten diferir o erosionar la base imponible.

- El principio de eficiencia se encuentra comprometido por una limitada capacidad de la administración tributaria para fiscalizar operaciones transfronterizas, sin mecanismos específicos que permitan transparentar operaciones, determinar rentas pasivas y evaluar la sustancia económica de entidades extranjeras.

El estudio comparado permitió constatar que otros países de América Latina —entre ellos Colombia, México, Chile y Perú— han avanzado en la adopción de normas CFC como respuesta estructural a los desafíos de la planificación fiscal agresiva y a los riesgos BEPS (Toledo Concha & Ramírez Adiazola, 2017) (Falla Cubillos, 2020). No obstante, más allá de la consolidación internacional, tanto la recuperación de experiencias previas como la propia aplicación de los sistemas CFC ratificaron la relevancia de criterios claros de control, definición de rentas pasivas, exclusiones por sustancia y mecanismos de imputación proporcional. En todos los casos sometidos, la inclinación por la integración a las normas CFC fortalecieron la equidad tributaria y la potestad recaudatoria, aunque suponían ajustes institucionales más significativos. En lo comparado, asimismo, es visible la adecuación de las recomendaciones del Plan BEPS a las particularidades jurídicas de los ordenamientos latinoamericanos, lo cual confirma la posibilidad real de armonizar estándares internacionales con el marco constitucional dominicano.

Sobre la base de este análisis, la presente investigación también ha formulado una propuesta normativa integral para la República Dominicana que da respuesta a los tres ejes arriba mencionados: la precisión normativa según el principio de legalidad; el tratamiento justo y proporcional de acuerdo con el principio de equidad; y, la exigencia de viabilidad operativa según el principio de eficiencia. Esta propuesta vincula criterios de control legal, económico, de facto y contable; una delimitación exhaustiva de las rentas pasivas atribuibles; exclusiones por actividad sustancial; reglas claras de imputación proporcional; y, salvaguardas para evitar la doble imposición. Del mismo modo, fue planteado un modelo de implementación gradual, que considera las capacidades actuales de la administración tributaria, la necesidad de fortalecer los mecanismos de intercambio de información y el alineamiento con las tendencias internacionales.

Esta propuesta aporta una contribución significativa a la discusión nacional, en la medida que contribuye a demostrar que un régimen CFC es compatible con el ordenamiento constitucional dominicano, y más aún, es necesario para materializar los principios que inspiran la potestad tributaria. En el orden, de que como fue demostrado en el desarrollo

del presente trabajo de investigación, la incorporación de reglas CFC es una oportunidad para construir un sistema fiscal más equitativo, transparente y eficiente, que permita enfrentar los desafíos contemporáneos de la economía global y que cierre brechas que hoy posibilitan la desigualdad en la carga tributaria.

No obstante, este estudio reconoce sus limitaciones. Al tratarse de una investigación predominantemente documental y normativa, no se incluyen estimaciones cuantitativas sobre el impacto recaudatorio ni simulaciones económicas que permitan proyectar de manera más precisa los efectos de un régimen CFC en la base imponible dominicana. Por otro lado, el análisis institucional parte de la estructura actual de la administración tributaria, sin incorporar estudios empíricos sobre su capacidad operativa, tecnológica, o de fiscalización internacional. Futuras investigaciones podrían ampliar este enfoque mediante análisis econométricos sobre el potencial recaudatorio de un régimen CFC, estudios de caso sobre sectores económicos específicos, o evaluaciones comparadas más amplias, que incluyan la interacción entre normas CFC y los desarrollos recientes del Pilar Dos de la OCDE.

Ahora bien, pese a estas limitaciones, esta investigación concluye que la implementación de un régimen CFC en la República Dominicana es una opción legislativa no solo constitucionalmente factible, sino estratégicamente necesaria para promover la justicia tributaria, preservar la base tributable, mejorar la eficiencia fiscal y avanzar en la sostenibilidad financiera estatal en un contexto global altamente integrado. El texto propuesto logra presentar un marco legal coherente, técnicamente sólido y adaptable a la realidad nacional, que podría servir de turismo para aprobar un proyecto de lei o base para futuras investigaciones académicas o políticas sobre el abuso fiscal internacional.

En definitiva, esta tesis demuestra que la integración de un régimen CFC al sistema tributario dominicano no debe verse como un mero ajuste técnico, sino como una transformación estructural orientada a reforzar la justicia tributaria, preservar la integridad del sistema fiscal y armonizar la normativa dominicana con los estándares internacionales que rigen la fiscalidad contemporánea.

## RECOMENDACIONES

Basándose en los hallazgos que arroja la presente investigación, se emiten una serie de recomendaciones para fortalecer el sistema tributario dominicano en su enfrentamiento a los riesgos implícitos en la inexistencia de un régimen de entidades controladas en el exterior (CFC). Los consejos que a continuación se articulan se desprenden directamente de la revisión del caso constitucional, comparado y técnico presentado, de modo que puedan ofrecer orientaciones claras, cohesivas y acordes con la realidad institucional vivida en el país.

Primero, resulta aconsejable que legislador dominicano incorpore en el Código Tributario un régimen CFC completo, preciso y técnicamente fundamentado, que contemple criterios claros de control —control legal, control económico, control de facto y por consolidación—, así como la identificación de las rentas pasivas imputables y las exclusiones por sustancia económica. Esta recomendación se justifica en la necesidad de cerrar lagunas normativas que permiten un diferimiento indefinido de rentas y el desplazamiento artificial de beneficios, impactando la equidad horizontal y la capacidad contributiva del país. Asimismo, es pertinente que la norma contemple una definición objetiva y legalmente vinculante del concepto de “baja o nula imposición” a fin de evitar la discrecionalidad interpretativa y generar confianza en el ordenamiento jurídico.

Asimismo, resulta vital que la normativa a su vez garantice que existan mecanismos proporcionados y adecuados para prevenir la doble imposición internacional. Los créditos fiscales, las exenciones condicionadas y otros métodos de imputación, son cruciales para asegurar que el régimen sea razonable y que se mantenga la competitividad de los contribuyentes dominicanos con operaciones reales en el exterior. Un enfoque equilibrado asegurará que el país pueda proteger sus ingresos sin generar distorsiones o una carga desproporcionada.

Con respecto a la administración tributaria, se recomienda que la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) de inicio a un proceso de adopción gradual del régimen CFC, con fases experimentales, tiempos de transición y ajustes operativos basados en la evidencia. Dicha acción, en caso de realizarse, posibilitaría fortalecer la capacidad institucional y garantizar una aplicación eficaz del régimen. Para ello, resultaría conveniente desarrollar nuevas unidades técnicas con especialización en fiscalidad internacional y personal con aptitudes en estructuras societarias extranjeras, precio de transferencia y

análisis de sustancia económica. Complementariamente, se debería expandir y ahondar en la sofisticación de la red de acuerdos de intercambio de información tributaria y dotar de mayor automatización a los sistemas de recepción y análisis de datos provenientes del exterior, de forma que se puedan reducir las asimetrías informacionales que en la actualidad limitan severamente la capacidad de supervisión.

Este proceso debería ir acompañado de estudios de impacto realizados por el Ministerio de Hacienda y otras instancias del Poder Ejecutivo para evaluar los efectos recaudatorios, económicos e institucionales de un régimen CFC. Una discusión pública informada - incluidas consultas con el sector privado, los organismos internacionales y los expertos en impuestos - , ayudaría a elaborar una propuesta normativa mucho más robusta que sea legítima, eficiente y se adapte a las necesidades y características del país.

En cuanto al sector privado dominicano, es aconsejable revisar las estructuras societarias y operaciones internacionales de manera temprana para anticipar las contingencias que emanarían de la implementación del régimen CFC. Asimismo, tendría sentido reforzar sus dispositivos de cumplimiento corporativo y gobernanza fiscal interna, llevando al máximo las auditorías preventivas y los controles internos para atenuar los riesgos con implicaciones legales y administrativas.

Desde una perspectiva académica y de la comunidad investigadora, sería oportuno impulsar estudios sobre el impacto de estructuras offshore en la base imponible dominicana y sobre la capacidad institucional real del país para implementar un régimen de transparencia fiscal internacional. También se recomienda ampliar el análisis comparado con modelos de otras regiones, lo que permitiría identificar enfoques innovadores aplicables al contexto dominicano.

Finalmente, varias líneas de investigación futura pueden complementar los resultados de esta tesis. En primer lugar, la cuantificación más precisa de la erosión fiscal derivada de la inexistencia de un régimen CFC. En segunda, un diagnóstico institucional preciso de la DGII a la luz de las demandas de tributación internacional. Y, en tercer lugar, un análisis de la interacción entre la CFC y los regímenes fiscales especiales vigentes en el país.

En resumen, estas recomendaciones pretenden proporcionar un punto de referencia basado en la realidad y en evidencias para formular políticas públicas y luego investigar aún más su efectividad, al tiempo que se integran con los sistemas internacionales de lucha

contra la evasión. Por tanto, pueden ser útiles para una reforma fiscal más amplia en la República Dominicana, ayudando a forjar un sistema tributario más justo y eficiente y alineado con los estándares globales de transparencia.

## BIBLIOGRAFIA:

- **Barnichta Geara, E.** (2011a). *Derecho Tributario, Tomo I*. Editora Centenario.
- **Barnichta Geara, E.** (2011b). *Derecho Tributario, Tomo II*. Editora Centenario.
- **Barreiro Carril, M. C.** (2019). La controvertida base jurídica de la Directiva antielusión fiscal. Un análisis a la luz de reglas de vinculación. *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 62, 155–196. Recuperado en: <https://recyt.fecyt.es/index.php/RDCE/article/view/67215/43456>
- **Becerra-Peña, D., Rosales-Soto, A., & Gutiérrez-Moreno, P.** (2023). Desafíos tributarios de la digitalización de la economía: una reflexión en torno al Proyecto BEPS. *The Anáhuac Journal*, 23(1), 12–39.
- **Bonilla Montoya, L. E.** (2017). Análisis de las acciones BEPS, su aplicación en Colombia y su inclusión al sistema tributario. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, Núm. 76, 157–197.
- **Calderón Carrero, J. M.** (2019). Los marcos de control de riesgos fiscales en un contexto post-BEPS. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, (436), 5–52. Recuperado en: <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/3931/3423>
- **Centro internacional de Administraciones Tributarias (CIAT).** (2017). *Cincuenta años en el quehacer tributario de América Latina*. Editorial Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Recuperado en [https://www.ciat.org/Biblioteca/Publicaciones\\_CIAT/Libro\\_50\\_anos/2017\\_LB\\_5\\_0\\_es.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/Publicaciones_CIAT/Libro_50_anos/2017_LB_5_0_es.pdf)

- **Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).** (2022). *Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional*. Editorial Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). ISBN: 978-9962-722-21-2. Recuperado en: <https://cdi.mecon.gov.ar/bases/docelec/az5442.pdf>
  
- **Chávez Chávez, J. L.** (2014). Los paraísos fiscales y su impacto global en América Latina (México). *Revista CIMEXUS*, Vol. IX, No.2, 13–30. Recuperado en: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5425991.pdf>
  
- **Código Tributario,** Ley 11-92. (1992). Recuperado en: <https://dgii.gov.do/legislacion/leyesTributarias/Documents/Codigo%20Tributario%20y%20Leyes%20que%20lo%20modifican%20y%20complementan/11-92.pdf>
  
- **Constitución de la República Dominicana.** (2015). Recuperada en: <https://presidencia.gob.do/sites/default/files/statics/transparencia/base-legal/Constitucion-de-la-Republica-Dominicana-2015-actualizada.pdf>
  
- **Cruz Padial, I.** (2018). Transparencia fiscal internacional: una realidad inacabada. *Crónica Tributaria*, (166), 71–106.
  
- **Egido Gil, P., & Jiménez-Blanco, M.** (2020). La cooperación internacional en materia tributaria. El intercambio de información como instrumento para evitar el fraude y la competencia fiscal perjudicial. Cuadernos de Formación. Colaboración 5/20, Vol. 26/2020, 65-80. Recuperado en: [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/26\\_05.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/26_05.pdf)
  
- **Falla Cubillos, H. A.** (2020). Reflexiones sobre el régimen de entidades controladas del exterior en Colombia. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, Núm. 81, 19–46.

- **Fernandez J. & Masbernat, P.** (2013). La vigencia de los principios de justicia tributaria en España: Aportaciones para un debate. *Revista Estudios constitucionales*, Vol. 11, pp. 495-544. Recuperado en: <https://www.scielo.cl/pdf/estconst/v11n2/art13.pdf>
  
- **Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.** (2022). *Transparencia fiscal en América Latina 2022: Informe de Progreso de la Declaración de Punta del Este*. Editorial OCDE. Recuperado en: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/networks/global-forum-tax-transparency/transparencia-fiscal-en-america-latina-2022.pdf>
  
- **García Máñez, E.** (2002). *Introducción al estudio del derecho*. Editorial Porrúa. Recuperado de: [https://dmd.unadmexico.mx/contenidos/DCSA/MODULOS/DE/M1\\_DEHASD/M/Introduccion-al-estudio-del-derecho-eduardo-garcia-maynez.pdf](https://dmd.unadmexico.mx/contenidos/DCSA/MODULOS/DE/M1_DEHASD/M/Introduccion-al-estudio-del-derecho-eduardo-garcia-maynez.pdf)
  
- **Haufler, A., Mardan, M., & Schindler, D.** (2016). Optimal policies against profit shifting: The role of controlled-foreign-company rules. *Munich Discussion Paper No. 2016-6*. Munich: Ludwig-Maximilians-Universität München. Recuperado en [https://epub.ub.uni-muenchen.de/27745/1/Haufler\\_Profit.pdf](https://epub.ub.uni-muenchen.de/27745/1/Haufler_Profit.pdf)
  
- **Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, P.** (2014). *Metodología de la investigación* (6ª ed.). México: McGraw-Hill Education.
  
- **Hernández- Sampieri, R., Mendoza Torres, C. P.** (2023). *Metodología de la Investigación*. McGraw-Hill Interamericana. Recuperado en: <https://ezproxy.unibe.edu.do:2199/stage.aspx?il=31455&pg=&ed=>
  
- **Hincapié Gómez, M.B.** (2014). Los Principios Rectores del Derecho Tributario. *Revista Nuevo Derecho*, Vol. 10, pp. 47-54. Recuperado en: <https://revistas.iue.edu.co/index.php/nuevoderecho/article/view/648/962>

- **Jiménez, J. P.** (2015). Desigualdad, concentración del ingreso y tributación sobre altas rentas en América Latina. Editorial Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). Recuperado en [https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/39662/S1420855\\_es.pdf](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/39662/S1420855_es.pdf)
  
- **Jiménez, J. P.** (2017). Equidad y sistema tributario en América Latina. *Nueva Sociedad*, (272), 1–15. Recuperado en [https://static.nuso.org/media/articles/downloads/1\\_TC\\_Jimenez\\_272.pdf](https://static.nuso.org/media/articles/downloads/1_TC_Jimenez_272.pdf)
  
- **Jiménez, J. P., & Podestá, A.** (2021). *Tributación indirecta sobre la economía digital y su potencial recaudatorio en América Latina*. Editorial Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Recuperado en <https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2021/DT-02-2021-Jimenez-Podesta.pdf>
  
- **López Tello, J.** (2016). Los informes finales del proyecto BEPS y la propuesta de Directiva contra la elusión fiscal. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, (43), 36–59.
  
- **López Fernández, E., Morales Owseykoff, T., Guerra Vázquez, K., & Guzmán Cadena, J. G.** (2023). Medidas que aplica México para evitar los paraísos fiscales. *Revista Foco*, V. 16, N. 8, 1–20. Recuperado en: <https://ojs.focopublicacoes.com.br/foco/article/download/2863/1921/5897>
  
- **Lozano Rodríguez, F., Muñoz Muñoz, C.F., & Matalla, P.** (2023). Principios y garantías constitucionales en el marco del derecho tributario: Relación Estado y Contribuyente. *Revista AGLALA*, 14(1), 142–148. Recuperado en: <https://revistas.uninunez.edu.co/index.php/aglala/article/view/2312/1661>

- **Mendoza López, D. & Valdez Aguirre, F. (2019).** El nuevo paradigma de fiscalidad internacional: informes finales del plan de acción OCDE/G20. *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 191–215.
  
- **Navarro Ibarrola, A. (2021).** Consideraciones de política fiscal sobre la propuesta GloBE de tributación mínima (Pilar 2) y su implementación. *Crónica Tributaria*, núm. 179, 63–91.
  
- **Ocampo Tabares, H. A. (2016).** Propuesta de reglas de transparencia fiscal internacional para Colombia basado en el derecho comparado y el Plan BEPS de la OCDE. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, Núm. 75, 95–141.
  
- **Öner, C. (2024).** An analysis of controlled foreign company rules, the OECD’s pillar two and developing countries. *Bulletin for International Taxation*, 78(1), 19–29. Recuperado en: [https://www.ibfd.org/sites/default/files/2024-05/oecd\\_international-an-analysis-of-controlled-foreign-company-rules-the-oecds-pillar-two-and-developing-countries-ibfd\\_0.pdf](https://www.ibfd.org/sites/default/files/2024-05/oecd_international-an-analysis-of-controlled-foreign-company-rules-the-oecds-pillar-two-and-developing-countries-ibfd_0.pdf)
  
- **Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).** (2015). *Measuring and Monitoring BEPS. Acción 11 – Informe final 2015*. OECD Publishing. Recuperado en: [https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2015/10/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report\\_g1g58cec/9789264241343-en.pdf](https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2015/10/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report_g1g58cec/9789264241343-en.pdf)
  
- **Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).** (2016a). *Acción 3 BEPS: Diseñar normas CFC de transparencia fiscal eficaces. Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. Editorial OCDE. Recuperado en: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2015/10/designi>

[ng-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report\\_g1g58ce1/9789264267091-es.pdf](https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2015/10/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report_g1g58ce1/9789264267091-es.pdf)

- **Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).** (2016b). *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva (Acción 12 – Informe final 2015)*. OCDE Publishing. Recuperado en: [https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2015/10/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report\\_g1g58cee/9789264267367-es.pdf](https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2015/10/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report_g1g58cee/9789264267367-es.pdf)
- **Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).** (2022a). *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*. Editorial OCDE. Recuperado en: [https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2022/01/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022\\_57104b3a/7063add0-es.pdf](https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2022/01/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_57104b3a/7063add0-es.pdf)
- **Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).** (2022b). *La cooperación fiscal al servicio del desarrollo*. Editorial OCDE. Recuperado en: [https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2023/07/tax-cooperation-for-development-progress-report-on-2022\\_60b17305/f95870f5-es.pdf](https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2023/07/tax-cooperation-for-development-progress-report-on-2022_60b17305/f95870f5-es.pdf)
- **Prieto González, A.** (2022). Cláusulas antiabuso en el derecho interno: otras normas internas antiabuso. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, 85, 255–278.

- **Ríos Granados, G., & Sánchez Gil, R. (2020).** Principios constitucionales en materia tributaria: Derechos humanos de los contribuyentes. *Revista Universidad Nacional Autónoma de México*, 17-60 Recuperado en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6278/4a.pdf>
  
- **Rodado Ruiz, M. del C. (2020).** Estrategias de planificación fiscal de los grupos multinacionales en un entorno económico digital. *Revista ICE*, 917, 73–91. Recuperado en: <https://www.revistasice.com/index.php/ICE/article/view/7141/7141>
  
- **Rodríguez Huertas, O. (2009).** Derecho administrativo dominicano y principios generales. *Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo (16)*, 105-122. Recuperado en: <https://revistaderecho.um.edu.uy/wp-content/uploads/2012/12/Rodriguez-Huertas-Derecho-administrativo-dominicano-y-principios-generales.pdf>
  
- **Romero-Molina, C. A., Grass-Suárez, Y. C., & García-Caicedo, X. C. (2013).** Principios constitucionales que rigen el sistema tributario. *Revista DIXI*, 15 (17), 67–77. Recuperado en: <https://revistas.ucc.edu.co/index.php/di/article/view/640/618>
  
- **Ruiz Ascencio, Y. (2020).** Neutralización de los mecanismos híbridos en Colombia: Una reflexión a la acción 2 de BEPS de la OCDE. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, 81, 95–122. ISSN 0122-0799.
  
- **Serrano Antón, F. (2014).** El informe sobre erosión de bases imponibles y traslado de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado. *Revista de la Facultad de Derecho. Derecho PUCP*, (72), 45–70.

- **Serrano Antón, F.** (2020). Las reglas de coordinación fiscal internacional en el marco de la economía digital: Los Pilares I y II de la OCDE y el cambio de paradigma fiscal. *Revista ICE – Fiscalidad Internacional ante los Retos de la Globalización*, (917), 27–53.
  
- **Stiglitz, J. E.** (2012). *El precio de la desigualdad*. Taurus. Recuperado en: <https://centroderecursos.alboan.org/ebooks/0000/117777-STI-PRE.pdf>
  
- **Tavera, F.** (2024). Incorporación en la legislación fiscal mexicana de los lineamientos de la organización para la cooperación y desarrollo económicos para evitar la erosión de la base fiscal y el traslado de beneficios. *Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa* (35), 1-26. Recuperado en: [https://portal.dgsjl.tfja.gob.mx/media/cesmdfa\\_portal/praxis/articulos/r\\_35-trabajo-8.pdf](https://portal.dgsjl.tfja.gob.mx/media/cesmdfa_portal/praxis/articulos/r_35-trabajo-8.pdf)
  
- **Toledo Concha, C., & Ramírez Adriazola, M.** (2017). La acción 3 de BEPS en el contexto de Colombia, Perú y Chile. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, (45), 39–49.
  
- **Villanueva Gutiérrez, W.** (2017). Planificación fiscal agresiva, el nuevo paradigma de la norma de precios de transferencia y la elusión en el Código Tributario. *Revista Ius et Veritas*, (54) 244–259. Recuperado en: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/19082/19287>




## AUTORIZACIÓN PARA PUBLICACIÓN DEL TRABAJO FINAL EN EL REPOSITORIO INSTITUCIONAL DE UNIBE

Santo Domingo, 11 de diciembre del 2025

Mediante la aceptación y firma de este documento, los autores de este trabajo ceden a la Universidad Iberoamericana de forma gratuita y no exclusiva los derechos de distribución y comunicación pública del documento, por cualquier medio y soporte. Por tanto, otorgan su consentimiento para el depósito y publicación de su trabajo o proyecto final (de grado o postgrado) en el Repositorio Institucional de la Universidad. Con el consentimiento de todos sus autores, el trabajo será puesto a disposición pública en acceso libre y gratuito a través de Internet bajo las condiciones de uso de la licencia internacional Creative Commons [BY-NC-ND](#) (atribución-uso no comercial-sin obra derivada). El acceso abierto conlleva el intercambio de información entre repositorios o recolectores a nivel nacional, regional e internacional, implícito con la aceptación de esta licencia. El depósito y publicación del trabajo académico final en el Repositorio de UNIBE no afectará a la titularidad de derechos de los autores sobre su obra.

\*\*\* Todos los campos son obligatorios \*\*\*

<b>Título del trabajo final:</b>	<b>Implicaciones legales y tributarias de la ausencia de un régimen de Sociedades Extranjeras Controladas (CFC) en la República Dominicana: análisis jurídico y fiscal desde los principios de legalidad, equidad y eficiencia tributaria</b>	
<b>Programa académico:</b>	Maestría en Derecho Tributario y Asesoría Fiscal	
<b>Nombre de asesor(a):</b>	Oscar Vladez	
<b>Autor(a):</b>	<b>Nombre y apellidos</b>	<b>Matricula</b>
	Paula Cristina Bermúdez Abreu	24-1253
	<b>Documento de Identidad núm.</b>	<b>E-mail</b>
	402-2835961-6	paulabermudezabreu@hotmail.com
	<b>Consentimiento</b>	
<input type="checkbox"/> SI <input checked="" type="checkbox"/> No Marque una casilla		<b>Firma</b> Puede insertar una imagen 
<b>Autor(a):</b>	<b>Nombre y apellidos</b>	<b>Matricula</b>
	Haga clic para escribir	Matricula
	<b>Documento de Identidad núm.</b>	<b>E-mail</b>
	Haga clic para escribir	E-mail
	<b>Consentimiento</b>	
<input type="checkbox"/> SI <input type="checkbox"/> No Marque una casilla		<b>Firma</b> Puede insertar una imagen <div style="background-color: #e0e0ff; height: 40px; width: 100%;"></div>
<b>Autor(a):</b>	<b>Nombre y apellidos</b>	<b>Matricula</b>
	Haga clic para escribir	Matricula
	<b>Documento de Identidad núm.</b>	<b>E-mail</b>
	Haga clic para escribir	E-mail
	<b>Consentimiento</b>	

	<input type="checkbox"/> <b>SI</b> <input type="checkbox"/> <b>No</b> Marque una casilla	<b>Firma</b> Puede insertar una imagen	
--	---	---	--