

**ESTUDIO COMPARATIVO DEL RÉGIMEN DE
PRECIOS DE TRANSFERENCIA ENTRE LOS PAÍSES
ANDINOS Y DE VENEZUELA, CON RESPECTO A LA
EROSIÓN DE LA BASE GRAVABLE Y EL TRASLADO
DE LOS BENEFICIOS (BEPS)**

UNIVERSIDAD DE CARABOBO
DIRECCIÓN DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA
CAMPUS LA MORITA

**ESTUDIO COMPARATIVO DEL RÉGIMEN DE PRECIOS DE
TRANSFERENCIA ENTRE LOS PAÍSES ANDINOS Y DE VENEZUELA,
CON RESPECTO A LA EROSIÓN DE LA BASE GRAVABLE Y EL
TRASLADO DE LOS BENEFICIOS (BEPS)**

Autor:
Lcdo. Jorge Pérez

La Morita, Febrero de 2017

UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
ÁREA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA

VEREDICTO

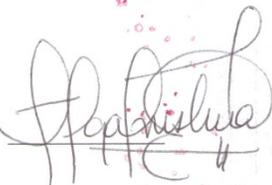
Nosotros, Miembros del Jurado designado para la evaluación del Trabajo de Grado Titulado:

“ESTUDIO COMPARATIVO DEL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA ENTRE LOS PAISES ANDINOS Y DE VENEZUELA, CON RESPECTO A LA EVASIÓN DE LA BASE GRAVABLE Y EL TRASLADO DE LOS BENEFICIOS (BEPS)”.

*Presentado por el (la) ciudadano (a) **Jorge Maximiliano Pérez López C.I. 16.231.281** para optar al Título de **Especialista en Gerencia Tributaria**, estimamos que el mismo reúne los requisitos para ser considerado como **Aprobado**.*

Presidente: Olga Robles

C.I: 11836474 Firma:



Miembro: Luisa Sanoja

C.I: 2989209 Firma:



Miembro: Raúl Sanoja

C.I: 2244030 Firma:



Maracay, 25 de Septiembre de 2017

DEDICATORIA

A **DIOS**, por ser mi guía y brindarme la fortaleza para alcanzar las metas que me he propuesto en mi vida.

A mi **FAMILIA** por estar conmigo siempre y darme su apoyo incondicional en los momentos más difíciles de mi vida y formación educativa; muy especialmente a ti **MAMÁ**.

A todas esas **PERSONAS ESPECIALES**, por su comprensión y solidaridad en las situaciones más importantes durante los que he transitado durante mi formación profesional.

A todos solo me queda darles las más sinceras gracias

AGRADECIMIENTO

Para la consecución de esta meta fue necesaria la colaboración, asistencia y apoyo durante el desarrollo del presente trabajo de muchas personas e instituciones, por lo que es grato reconocerlas:

Agradezco a mi Alma Mater, **UNIVERSIDAD DE CARABOBO**, Campus La Morita, por ser la casa de estudios que nos abrió las puertas de sus aulas para contribuir con el crecimiento continuo y formación profesional.

A los profesores **LUISA SANOJA y OLGA ROBLES**, quienes ofrecieron las herramientas y conocimientos para culminar exitosamente esta investigación, así como el apoyo incondicional que todo investigador desea tener a fin de romper paradigmas y/o tabúes profesionales. Gracias!

No puedo dejar de lado a familiares, amigos y demás personas que prestaron su ayuda desinteresada para la realización de cada una de las etapas de la investigación.

El Investigador

ÍNDICE GENERAL

	Pág.
DEDICATORIA.....	iv
AGRADECIMIENTO.....	v
ÍNDICE GENERAL.....	vi
ÍNDICE DE CUADROS.....	ix
ÍNDICES DE FIGURAS.....	x
RESUMEN.....	xi
INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I	
EL PROBLEMA	
Planteamiento del Problema.....	4
Objetivos de la Investigación.....	12
Objetivo General.....	12
Objetivos Específicos.....	12
Justificación de la Investigación.....	13
Operacionalización de las Variables.....	14
CAPÍTULO II	
MARCO TEÓRICO	
Antecedentes de la Investigación.....	17
Bases Teóricas.....	21

Administración.....	22
Tributaria.....	23
Obligación Tributaria.....	26
Tributos.....	27
Impuestos.....	29
Evasión Fiscal.....	32
Tipos y formas de Evasión.....	36
Causas de la Evasión de los Tributos.....	37
Paraísos fiscales.....	40
Precios de Transferencias.....	41
Los Precios de Transferencia en la Economía Mundial.....	42
Los Precios de Transferencia en la Administración Fiscal.....	43
Partes Vinculadas y las No Vinculadas.....	44
Reglas para los elementos de comparabilidad.....	46
Métodos para la Determinación del Precio de Transferencia.....	50
Principio de Plena Competencia.....	52
Organización de Cooperación para el Desarrollo Económico (OCDE)....	52
Bases Legales.....	

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

Diseño y Tipo de Investigación.....	58
Método de Investigación.....	59
Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos.....	61
Técnicas de Análisis de Datos.....	62

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS Y PRESENTACIÓN DE LOS RESULTADOS

Directrices sobre el Régimen de Precios de Transferencia establecidos por la OCDE con respecto a la erosión de la base gravable y el traslado de los beneficios (BEPS).....	64
Cambios en Documentación según plan BEPS.....	82
Tratamiento fiscal del Régimen de Precios de Transferencias en Venezuela con respecto a la erosión de la base gravable y el traslado de los beneficios (BEPS).....	85
Situación actual del tratamiento fiscal del Régimen de Precios de Transferencias con respecto a la erosión de la base gravable y el traslado de los beneficios BEPS en los países andinos.....	89
Diferencias y similitudes entre el Régimen de Precios de Transferencias de los países andinos y el de Venezuela, con respecto a la erosión de la base gravable y el traslado de los beneficios (BEPS).....	102

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones.....	106
Recomendaciones	108

BIBLIOGRAFÍA.....	110
-------------------	-----

ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro		Pág.
1	Operacionalización de Variables.....	15
2	Sinopsis del Status de los Países Andinos frente al Plan BPS.....	102

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura		Pág.
1	Esquema de Plan BEPS.....	68
2	Impacto de BEPS En Chile.....	94

UNIVERSIDAD DE CARABOBO
DIRECCIÓN DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA
CAMPUS LA MORITA

**ANÁLISIS COMPARATIVO DEL RÉGIMEN DE PRECIOS DE
TRANSFERENCIA ENTRE LOS PAÍSES ANDINOS Y DE VENEZUELA,
CON RESPECTO A LA EROSIÓN DE LA BASE GRAVABLE Y EL
TRASLADO DE LOS BENEFICIOS (BEPS)**

Autor: Jorge Pérez
Tutor: Olga Robles
Año: 2017

RESUMEN

La presente investigación tiene como propósito estudiar comparativamente el Régimen de Precios de Transferencia de los países andinos y Venezuela, con respecto a la erosión de la base gravable y el traslado de los beneficios (BEPS), brindando información clave para el contribuyente y la propia administración tributaria en materia de tributación y comercio internacional con competitividad, desarrollado como una investigación documental en nivel descriptivo, obteniéndose los datos a través de la observación documental con apoyo en el fichaje, procesándose los datos por medio de la triangulación de datos teóricos con apoyo en el análisis crítico. Venezuela se encuentra con un espectro legal sustancioso pero que no ha sido actualizado a las exigencias internacionales en materia de régimen de transferencia, aun cuando modificó su LISLR en 2014 y 2015 en el marco de denominadas “reformas tributarias”, no modificaron las medidas antielusión existentes o las reglas de PT, dichas reformas tributarias han tenido fines exclusivamente recaudatorios, quedando aun lejos el tratamiento de las acciones BEPS aun cuando existen vacíos e insipencias procedimentales en la materia. En definitiva, Venezuela está desprendida de las acciones internacionales para combatir la erosión y traslado de bases imponibles; de hecho, Venezuela no participó en los distintos mecanismos puestos a disposición por la OCDE para que países en desarrollo pudieran participar en las discusiones del Plan BEPS. En tal sentido, no parece probable que en el corto plazo Venezuela incorpore en su legislación nuevas medidas para prevenir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios siguiendo el Plan BEPS. Sin embargo, los cambios propuestos a las Directivas PT OCDE en las acciones 8-10 del plan BEPS podrían tener efectos, no exentos de discusión, en la interpretación y aplicación de las reglas venezolanas de PT, pero no puede dejarse de un lado que en Venezuela existen aspectos a considerar para poder afrontar los procesos de fiscalización internacional.

Palabras claves: Comercio Internacional, Régimen de transferencia, Evasión Fiscal, documentación, LISLR.

INTRODUCCIÓN

Las reformas tributarias implementadas en los últimos años se han visto reflejadas en un moderado crecimiento del nivel de la recaudación impositiva de los países latinoamericanos. Sin embargo, en la mayoría de ellos, la carga tributaria aún es baja con respecto a su nivel de desarrollo. Paralelamente, mientras que se incrementa el comercio internacional la expansión y apertura de las fronteras tributarias de los países obligó a considerar la dimensión de la evasión internacional, fenómeno que ha concentrado la atención de los países desarrollados y en desarrollo, pero escaso es lo que se conoce aún acerca de su magnitud.

La globalización ha traído consigo múltiples beneficios. Sin embargo algunas multinacionales han aprovechado esta situación para reducir de forma abusiva su carga tributaria, erosionando las bases imponibles de muchos países al trasladar sus beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación. Es por ello que la evasión tributaria constituye uno de los principales puntos débiles de las economías de América Latina. Cuanto mayor es la inserción en la economía mundial, mayor es la posible erosión de la base tributaria.

En este sentido, los flujos financieros ilícitos derivados del comercio internacional también constituyen una fuente considerable de pérdidas de recursos tributarios. Este problema, identificado en 2012 con las siglas BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), generó un gran malestar social y un importante perjuicio económico a gobiernos y empresas, lo que propició una importante reacción de todos los gobiernos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y del G20.

Como consecuencia de ello, la OCDE presentó en julio de 2013 un Plan de Acción que diagnosticaba los principales problemas de BEPS que había que afrontar, y que recibió el pleno respaldo de los líderes mundiales reunidos en la Cumbre del G20 de

San Petersburgo del 5 y 6 de septiembre de 2013. El citado Plan de Acción es un trabajo realizado por la OCDE con el objetivo de mejorar los vacíos que existen actualmente en los mecanismos para luchar contra la evasión fiscal internacional e incluye 15 medidas cuyo desarrollo debería permitir combatir el problema de la evasión fiscal, las prácticas fiscales perjudiciales y la planificación fiscal agresiva por parte de las empresas multinacionales.

Son muchos los países que se han enfilado al cumplimiento del plan BEPS a nivel mundial y, en Latinoamérica México y Chile llevan el liderazgo, en los cuales tanto la administración tributaria como las compañías multinacionales ya están avanzando en la preparación del cumplimiento de sus obligaciones administrativas en temas fiscales a nivel internacional. Sin embargo, existen otras naciones que no se han detenido en el estudio y adopción de los pronunciamientos BEPS, como es el caso de Venezuela e incluso Colombia.

De allí que la presente investigación tiene como propósito analizar comparativamente el Régimen de Precios de Transferencia de los países andinos y Venezuela, con respecto a la erosión de la base gravable y el traslado de los beneficios (BEPS), brindando información clave para el contribuyente y la propia administración tributaria en materia de tributación y comercio internacional con competitividad.

Esta investigación se caracteriza por ser un diseño documental, cuyo producto final se construyó con la observación crítica quedando estructurado como sigue:

El Capítulo I expone la apreciación global de los síntomas y causas actuales del tema de la investigación, una visión anticipada del desarrollo del tema, lo que significa el planteamiento del problema. También enuncia una pregunta con las interrogantes de la investigación, así como el objetivo general y los específicos que al concretarse, permitirán la solución investigativa de los mismos.

Seguidamente el capítulo II, el cual lleva por nombre Marco Teórico, donde se hace mención a una serie de trabajos de grado ya realizadas que fueron tomados como referencia para el objeto de estudio, estos aspectos conforman los antecedentes de la investigación. También se presentan las Bases Teóricas, que como su nombre lo indica son todas aquellas teorías que sustentan el estudio. Asimismo, las Bases Normativas tienen un espacio especial dentro de este capítulo, como el cuerpo de información acerca de las disposiciones normativas en relación a lo que fue el tema de presentado.

El capítulo III, es el Marco Metodológico en donde se describe el tipo de investigación, la metodología, población y muestra, técnicas e instrumentos de recolección y análisis de la información.

El Capítulo IV presenta la estructura del análisis y la presentación de los resultados obtenidos de los objetivos específicos propuestos.

Por último se muestran las apreciaciones finales expresadas en las conclusiones y recomendaciones al sintetizar el análisis de los hallazgos.

Finalmente, las referencias bibliográficas

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

El crecimiento del tráfico comercial internacional ha determinado el desarrollo de estructuras que faciliten el flujo comercial y financiero entre entidades ubicadas en países con características económicas y marcos regulatorios diferentes; de este modo la promoción de la inversión internacional privada es un punto tratado como estrategia económicas de los diferentes países tanto en aquellos que han alcanzado un sólido liderazgo en los negocios globalizados, como en otros que han asimilado esta perspectiva de desarrollo como una palanca modernizadora

Lo cierto es que el sector industrial representa uno de los factores determinantes del equilibrio entre la oferta y la demanda, además de ser un poderoso instrumento para atraer la inversión hacia las naciones, pudiendo éstas enfrentar el riesgo con mayor fortaleza, sobre todo en lo que respecta a la generación de capacidad financiera para mantener la reinversión y adaptación a las imposiciones de la modernización.

A raíz de la homogenización de los mercados mundiales, la competitividad y la calidad se han convertido en las mejores herramientas de las empresas para poder alcanzar la diferenciación y preferencia de un universo de clientes cada vez más exigentes. En este sentido, la ruptura de las fronteras económicas se intensifica con el fin de obtener todos los productos o materias primas requeridas y de esta manera producir con innovación y oportunidad; lo que se traduce en un galopante comercio internacional en toda la red comercial.

En este sentido, los cambios acaecidos en el entorno internacional con la

consecuente elevación de la competitividad, obligan a que las organizaciones desarrollen sus actividades en un ambiente globalizado, creando alianzas comerciales y expandiendo actividades a través de apertura de compañías vinculadas en el exterior, aprovechando las ventajas comparativas ofrecidas por la posibilidad de operar en los entornos económicamente más rentables y mejorando así su rentabilidad total.

Estas alianzas han originado un aumento en las relaciones inter empresas y, con ello, la apertura de éstas hacia nuevos horizontes, por lo que han surgido las multinacionales, que de acuerdo con las palabras de la enciclopedia en línea (s.f.) son aquéllas que no sólo se establecen en su país de origen, sino que también se constituyen en otros países para realizar sus actividades mercantiles tanto de compra y venta como de producción en el resto de los países donde se han establecido.

Lógicamente que los inversionistas buscan formas de asociación y de materializar sus transacciones cada vez más audaces, con el propósito fundamental de reducir el impacto que en sus beneficios generan los esquemas de tributación impuestos por cada Estado, así las empresas multinacionales, caracterizadas por estar estructuradas por una pluralidad de empresas subsidiarias, unas de otras y ubicadas en dos o más países, frecuentemente utilizan la práctica de traslado de beneficios de un Estado a otro, en donde la tasa efectiva del impuesto a los beneficios sea menor.

Estas empresas multinacionales realizan diversas actividades entre ellas mismas, de allí pues que surge la figura de las relacionadas o vinculadas, que en base a los señalamientos del portal laweuropa.com (s.f), son aquellas que establecen asociaciones financieras de entidad con otras empresas, sin que ello implique un control directo sobre la otra, pero donde las decisiones se toman entre las personas que forman parte del grupo de empresas que conforman a la misma.

Estas operaciones trajeron consigo también una evolución del enfoque del comercio

e inversiones, pues de allí nace el concepto de internacionalización de las transacciones económicas, originando el desarrollo de diversas operaciones entre compañías vinculadas, cuya característica principal es el intercambio de bienes, servicios y tecnologías, cuyos valores son asignados por las partes interesadas, tomando en consideración que dichas partes residen en países distintos; esto con la finalidad principal de transferir utilidades entre ambas empresas, lo que representa una importante variable para la planificación estratégica de las organizaciones, para el área de fiscalidad internacional y el mundo de los negocios internacionales.

No obstante, este tipo de prácticas puede ir en franco deterioro del fisco de un determinado país, constituyéndose en simples mecanismos de evasión fiscal. Tal es el caso de la práctica denominada por la doctrina económica y tributaria internacional como fijación de precios de transferencia.

Así, los precios de transferencia constituyen precios fijados por empresas relacionadas en las transacciones efectuadas entre ellas, con el propósito fundamental del traslado de beneficios de una empresa a otra, ubicada en un país con menor presión tributaria de manera que permita maximizar el rendimiento de la inversión del grupo. En tal definición, coincide Rodner (2000, p. 41) que el precio de transferencia: “es la práctica de fijar el precio de los bienes y servicios que se transfieren entre varios países para los efectos de trasladar (junto con el bien o servicio) utilidades o pérdidas entre dos o más sociedades”.

Por ello, los países más desarrollados, que hacen parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE), según Heredia y Gallo (2009), definieron un marco metodológico para determinar, a través de los precios de transferencias, los precios o márgenes de utilidad en operaciones realizadas entre compañías controladas, incluyendo las obtenidas en el extranjero. La base de este marco metodológico es el llamado "Principio de Plena Competencia", que en esencia

busca determinar cuál hubiera sido el precio de la operación o los márgenes obtenidos por las partes si todas sus transacciones se hubiesen realizado dentro de un mercado competitivo, esto es, como si la operación se hubiera realizado con o entre partes independientes.

En los últimos años se han dictado leyes y normas reglamentarias para regular el mecanismo conocido como “precios de transferencia” que se emplea en transacciones entre compañías vinculadas y/o relacionadas. De esta manera, puede decirse que en países como Colombia, Venezuela, Perú, Ecuador, entre otros, se encuentran vigentes, en este momento, mecanismos normativos sobre el tema; todos ellos basados en los lineamientos de la OCDE que contempla una metodología para la comprobación de los precios de transferencia, cuya aplicación ha sido acogida, ampliamente, en el contexto internacional.

Con base en este marco jurídico, los sujetos comprendidos en dicha normatividad están obligados a presentar, además de las declaraciones anuales del Impuesto a las Ganancias o Sobre La Renta, de acuerdo con el Artículo 168 de la Ley que rige al Impuesto Sobre La Renta (2015), una declaración informativa complementaria con el detalle de las distintas transacciones llevadas a cabo entre empresas vinculadas o partes relacionadas que involucran diferentes tipos de análisis, de carácter técnico, económico, financiero y comercial, de los precios de transferencia.

Asimismo, la regulación sobre el tema contempla la obligación de conservar los comprobantes y demás documentación que justifiquen los precios de transferencia consignados en la declaración informativa, los métodos empleados en la determinación de los mismos y los criterios de comparación utilizados para concluir cuál método empleado resulta el más apropiado para la operación; aspecto que debe ser controlado por la Administración Tributaria, dada la relación directa con la materia impositiva.

Ahora bien, entrando en el contexto nacional, Venezuela desde mediados de los años 80`s comenzó a ser nicho de diversas empresas multinacionales, por lo que en el país se ha dado la adopción de normas tributarias que regulen la materia de precios de transferencia, teniendo su introducción en la Ley de Impuesto Sobre La Renta, el 22 de Octubre de 1999 en Gaceta Oficial N° 5.390 (Extraordinario), lo que representó un adelanto significativo en la legislación venezolana. El objetivo de esta norma es permitirle a Venezuela prevenir la transferencia de ingresos al exterior por parte de las multinacionales mediante la manipulación de precios en los productos y servicios importados y exportados por partes relacionadas.

los lineamientos internacionales sobre los precios de transferencia de las importaciones y exportaciones de bienes y servicios entre empresas vinculadas, con la intención de vigilar que las operaciones efectuadas entre partes relacionadas reflejen las fuerzas del libre mercado y no consistan solamente en especulaciones o acuerdos internos para lograr beneficios fiscales corporativos.

En la reforma de dicha ley en el año 1999, se incluyeron ciertos cambios en lo que respecta al Régimen de Precios de Transferencia, entre ellos se adoptó el "Principio de Plena Competencia o Concurrencia" para transacciones entre compañías relacionadas, similar al concepto establecido en la Guía sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobada por la OCDE en el año 1995, de hecho la Ley de Impuesto sobre la Renta contempla la aplicación de esta norma en forma supletoria, remitiéndose directamente a lo contemplado por la OCDE.

A tal efecto, en sus Artículos 134 al 140 se reflejan los métodos a considerar por los sujetos pasivos para evaluar la razonabilidad de los precios de transferencia de acuerdo con el principio antes referido entre dos o más partes vinculadas. De allí que además del precio comparable no controlado (PCNC), se contemplan métodos como el

de precio de reventa, precio del costo adicionado, división de beneficios y el de margen neto transacción. Sin embargo, el texto legal deja claramente establecido que los contribuyentes podrán seleccionar el método de su preferencia, pero deberán considerar en primera instancia el de PCNC.

Igualmente, durante el año fiscal 2001, se produjeron importantes reformas en el sistema tributario venezolano, en materia de precios de transferencia, a tales efectos, en la Ley de Impuesto sobre la Renta se definió como partes relacionadas a las compañías que son directamente o indirectamente manejadas, controladas o poseídas por la misma parte o grupo de partes, agentes intermediarios, y cualquier transacción entre entidades venezolanas o individuos residentes en Venezuela con entidades localizadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, es decir, un país incluido en la lista de paraísos fiscales.

Asimismo, la última modificación materializada en la Ley de reforma parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta publicada en gaceta oficial N° 38.628 de fecha 16 de febrero de 2007, específicamente en el Artículo 118, amplía los controles a nivel de precios de transferencia, estableciendo normas sobre el tratamiento fiscal que se le debe dar a los intereses pagados directa o indirectamente a personas jurídicas que se consideren partes vinculadas, evidenciando básicamente que estos hayan sido contratados en condiciones de mercado, de modo que no exista ningún tipo de beneficio agregado, puesto que dicha operación se pacta entre compañías miembro de un grupo empresarial internacional, este conjunto de lineamientos es mejor conocido como normas de subcapitalización.

No obstante, aun cuando Venezuela ha venido adecuando estructuras legales y tributarias cónsonas al comercio internacional, es innegable el ritmo y complejidad que estas operaciones han alcanzado en todo el mundo, empezando a marcarse cada vez más la falta de coherencia de los sistemas fiscales y que el unilateralismo ha podido

dar lugar a situaciones fiscales asimétricas, en gran parte aprovechadas por las multinacionales, razones por las que los diferentes países se han abocado a establecer normas antiabuso internas, ya sean estas generales o específicas y los convenios de doble imposición, de acuerdo con sus contextos y siempre tratando de ser armónicas. La actual postura de la OCDE, y bajo una óptica generalista, se observa que la legislación venezolana se ha ido quedando atrás y hoy se muestra desfasada en comparación a las modernizaciones alcanzadas en otros países similares y vecinos.

Recientemente la OCDE aprobó un nuevo método denominado erosión de la base gravable y el traslado de los beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés), el cual se encuentra en plan de implementación por la organización internacional. BEPS dota a los distintos Estados de soluciones para limitar los “vacíos normativos” existentes a nivel internacional que permiten que los beneficios de las empresas “desaparezcan o sean trasladados artificialmente hacia jurisdicciones de baja o nula tributación, en las que se desarrolla una escasa o inexistente actividad económica, elementos que o no se han manejado o se realiza de forma muy pasiva en Venezuela, si se compara con los avances alcanzados por Ecuador, Chile, Perú y Colombia

Según el Secretario General de la OCDE, Gurría (2015):

Las estimaciones más prudentes indican que los resultados de BEPS se traducen en unas pérdidas globales de recaudación en el ámbito del impuesto sobre sociedades (IS) de entre el 4% y el 10%, es decir, de 100 a 240 mil millones de dólares estadounidenses al año.

En el caso de los países en vías de desarrollo el impacto potencial es particularmente mayor, dado que su dependencia en la recaudación por este impuesto es generalmente más alta. “La erosión de la base imponible y el traslado de beneficios no sólo afecta a todos los países en el ámbito económico, ya que se convierte además en un asunto de confianza”, dijo el Secretario General de la OCDE, Ángel Gurría.

BEPS está privando a los países de preciados recursos para hacer despegar el crecimiento, abordar los efectos de la crisis económica global y crear más y mejores oportunidades para todos. Pero por encima de esto, BEPS ha erosionado la confianza de los ciudadanos en la imparcialidad del sistema tributario mundial. Por lo que las medidas de este método representan los cambios más fundamentales en las normas fiscales en casi un siglo.

Visto de esta forma y considerando la competitividad alcanzada por los países vecinos en esta materia, se hace necesario revisar las gestiones y normativas nacionales para determinar los aspectos a modificar y fortalecer este importante régimen en Venezuela. De allí que para desarrollar la investigación se han formulado las siguientes interrogantes:

¿Cuáles son las Directrices sobre la erosión de la base gravable y el traslado de los beneficios (BEPS) del Régimen de Precios de Transferencias?

¿Cuáles son los principales descriptores el tratamiento fiscal del Régimen de Precios de Transferencias en Venezuela?

¿Cómo ha evolucionado el tratamiento fiscal del Régimen de Precios de Transferencias en los países andinos?

¿Qué diferencias y similitudes destacan entre el Régimen de Precios de Transferencias de los países andinos y el de Venezuela, con respecto a la erosión de la base gravable y el traslado de los beneficios (BEPS)?

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Estudiar comparativamente el Régimen de Precios de Transferencia de los países andinos y Venezuela, con respecto a la erosión de la base gravable y el traslado de los beneficios (BEPS).

Objetivos Específicos

Describir las Directrices sobre el Régimen de Precios de Transferencia establecidos por la OCDE con respecto a la erosión de la base gravable y el traslado de los beneficios (BEPS).

Examinar el tratamiento fiscal del Régimen de Precios de Transferencias con respecto a la erosión de la base gravable y el traslado de los beneficios (BEPS), en Venezuela.

Diagnosticar la situación actual del tratamiento fiscal del Régimen de Precios de Transferencias con respecto a la erosión de la base gravable y el traslado de los beneficios (BEPS), en los países andinos.

Determinar las diferencias y similitudes entre el Régimen de Precios de Transferencias de los países andinos y el de Venezuela, con respecto a la erosión de la base gravable y el traslado de los beneficios (BEPS).

Justificación de la Investigación

El sistema tributario venezolano ha evolucionado en los últimos años, convirtiéndose en importante fuente de ingresos para el presupuesto nacional; básicamente se ha centrado en la consolidación de la cultura tributaria de los contribuyentes a través de la introducción de mecanismo de control fiscal permanente y la adaptación del marco legal respectivo a la concepción de una economía globalizada. Así mismo, vale destacar que la reingeniería de la Administración Tributaria Venezolana ha implicado las distintas materias que le conforman consecuente con la complejidad empresarial nacional e internacional, de este modo se habla de modernización del sistema aduanero y la introducción del Régimen de Precios de Transferencias en el año 1999.

En atención a la importancia que tiene la aplicación del ordenamiento legal en materia tributaria inherente al Régimen de Precios de Transferencia, con esta investigación se plantea aportar información propia de las ciencias sociales sobre la actuación en el ámbito legal que realiza la Administración Tributaria en el tratamiento fiscal, con base en el ordenamiento legal venezolano y las normativas de la OCDE.

En relación con este régimen, se puntualizará que el estudio técnico del plan de acción de la OCDE quien plantea la utilización de métodos adicionales a fin de erradicar la erosión de la base gravable y el traslado de los beneficios para la determinación del valor tributario de estas transacciones, por lo que se hará énfasis en señalar cuáles son los beneficios que Venezuela recibirá.

Asimismo, se presenta como un tema relevante, ya que en la administración tributaria pueden surgir problemas específicos tanto en la teoría como en la práctica. En el ámbito teórico, porque tienen que compatibilizar sus derechos legítimos de gravar los beneficios de un contribuyente en función de sus ingresos y gastos que pueden

considerarse razonablemente como obtenidos en su territorio, con la necesidad de evitar la tributación de esa misma renta en más de una jurisdicción tributaria (doble tributación).

De igual forma, la investigación reviste gran trascendencia y relevancia académica, porque ampliará y fortalecerá los conocimientos obtenidos por los autores en el estudio de la especialización en Gerencia Tributaria, al mismo tiempo que podrán aportar los resultados a la administración tributaria para que analice los efectos en rentabilidad esperada. Finalmente, desde el punto de vista científico, la investigación podrá ser utilizada como guía y fundamentación teórica para futuros estudios en el área de las ciencias contables y gerenciales con enfoques financieros y tributarios.

Operacionalización de las Variables

Definir y operacionalizar las variables es una tarea del investigador para precisar el significado que se le otorga a las variables en el estudio. Coincidiendo con Betancur (2011), este proceso se efectúa con el fin de convertir un concepto abstracto en uno empírico, susceptible de ser medido a través de la aplicación de un instrumento. Dicho proceso tiene su importancia en la posibilidad que un investigador poco experimentado pueda tener la seguridad de no perderse o cometer errores que son frecuentes en un proceso investigativo, cuando no existe relación entre la variable y la forma en que se decidió medirla.

Cuadro 1. Operacionalización de Variables

Objetivo General: Estudiar comparativamente el Régimen de Precios de Transferencia de los países andinos y Venezuela, con respecto a la erosión de la base gravable y el traslado de los beneficios (BEPS).

Objetivos Específicos	Variables	Dimensiones	Indicadores	Instrumento
Describir las Directrices sobre el Régimen de Precios de Transferencia establecidos por la OCDE con respecto a la erosión de la base gravable y el traslado de los beneficios (BEPS).	Directrices sobre el Régimen de Precios de Transferencia establecidos por la OCDE con respecto a la erosión de la base gravable y el traslado de los beneficios (BEPS)	Partes vinculadas	-Propósito - Participantes - Acciones - Cambios en materia de documentación	-Fichaje -Matriz de Análisis
Examinar el tratamiento fiscal del Régimen de Precios de Transferencias con respecto a la erosión de la base gravable y el traslado de los beneficios (BEPS). en Venezuela	Precios de Transferencias con respecto a la erosión de la base gravable y el traslado de los beneficios (BEPS).	Tratamiento Fiscal	Efectos Acciones emprendidas Cambios legales	
-Diagnosticar la situación actual del tratamiento fiscal del Régimen de Precios de Transferencias en los países andinos. OCDE.	Régimen Precios de Transferencias	Tratamiento Fiscal	-Métodos de Aplicación. -Proceso de Recaudación y Fiscalización. -Actualización de lineamientos	

<p>Determinar las diferencias y similitudes entre el Régimen de Precios de Transferencias de los países andinos y el de Venezuela, con respecto a la erosión de la base gravable y el traslado de los beneficios (BEPS).</p>	<p>Diferencias y similitudes entre el Régimen de Precios de Transferencias de los países andinos y el de Venezuela</p>	<p>Adecuación fiscal</p>	<p>Análisis de Datos</p>
--	--	--------------------------	--------------------------

Fuente: El Investigador (2016)

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

El marco teórico constituye la etapa del proceso de investigación donde se realizan revisiones a fuentes bibliográficas recientes que contengan ciertas semejanzas con el trabajo de investigación que se realiza y así, dar una orientación al mismo, basándose en sus resultados y su enfoque.

Uno de los aspectos más relevantes que incluye este capítulo comprende a los antecedentes de la investigación, cuyos estudios previos se relacionan con el problema planteado y que guardan alguna vinculación con el problema en estudio. Así mismo, se contemplan los aspectos organizacionales, bases teóricas, fundamentos legales y definición de términos, los cuales brindan una óptica de conjunto sobre la naturaleza del tema seleccionado. De esta manera, se expone el marco teórico del presente trabajo:

Antecedentes de la Investigación

Según Tamayo y Tamayo (2009), los antecedentes constituyen una síntesis conceptual de las investigaciones o trabajos realizados sobre el problema formulado. En este sentido, el autor establece que: “Los antecedentes de la investigación comprenden las conclusiones que cada una de las investigaciones pueden servir de base para proseguir en este trabajo”.

Éstos se encuentran representados por trabajos de grado, tesis doctorales y demás investigaciones de cualquier casa de estudios universitaria u organización empresarial. A tal efecto, se presentan algunos trabajos realizados, que sirven de precedente y soporte del trabajo en estudio. En la presentación de antecedentes, se busca aprovechar las teorías existentes sobre el problema, con el fin de estructurar el marco

metodológico. Por lo tanto, debe estar en función del problema y ser un medio seguro para lograr los objetivos del mismo. Deben señalar, además de los autores y el año en que se realizó el estudio, los objetivos y principales hallazgos de los mismos y aportes a la investigación.

Benítez (2015) en su artículo publicado en el Diario El Siglo, de la región Aragua, titulado **Precios de Transferencia en Venezuela bajo el nuevo enfoque de las BEPS**. En él, se hace un análisis referente a la disposición política administrativa que posee Venezuela ante el nuevo planteamiento diseñada por la OCDE a fin de tratar la problemática de la Erosión de la Base Gravable y el Traslado de los Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés), el cual se encuentra en su plan de acción, o fase, N° 13 y así cumplir con el principio de independencia efectiva o Arm's Length. El referido artículo, concluye que Venezuela debe modificar la base legal del régimen de Precios de Transferencia, en este caso la Ley de Impuesto Sobre la Renta, exactamente en el capítulo III, siendo esta necesidad requerimiento obligatorio ya que la referida ley estipula que dicho régimen usa las directrices de la OCDE desde el año 1995.

Este artículo antecede a la investigación desarrollada porque ofrece una importante perspectiva de la posición de Venezuela frente al contexto más reciente del régimen de precios de transferencia, ofreciendo una descripción bastante sustanciosa de los aspectos considerados por la gestión nacional, lo cual sustenta la problemática que ha motivado el desarrollo de esta investigación.

Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) (2015) en su informe preliminar denominado **Notas Explicativas ante las BEPS**. En dicho informe, plantea el problema de fiscalidad internacional que ha venido intensificándose ante la integración de las economías y los mercados nacionales, el cual, las normas actuales han dejado en descubierto una serie de puntos débiles que han generado oportunidades para la Erosión de bases y el traslado de beneficios, haciendo necesario un movimiento

político fiscal para recuperar la confianza en el sistema tributario y asegurar que los beneficios queden gravados en su país de origen.

Es de gran utilidad la información que trae este artículo, aportando valor documental en el desarrollo de uno de los objetivos planteados, comprobando la importancia de los documentos en la fiscalidad internacional.

García (2013), para la Maestría en Gerencia Tributaria de la Empresa otorgado por la Universidad Metropolitana, desarrolló una investigación que quedó denominada: **Análisis Jurídico de las Exclusiones Fiscales al Patrimonio de las Cuentas y Efectos por Cobrar a Accionistas, Administradores, Afiliadas y Otras Empresas Relacionadas y/o Vinculadas de Acuerdo con el Régimen de Precios de Transferencia Previsto en la Actual Ley de Impuesto Sobre la Renta en Venezuela.** La investigación surge como medio para poder comprender la intención que tuvo el legislador al contemplar en la Ley de Impuesto Sobre la Renta (ISLR) la figura de las Exclusiones Fiscales al Patrimonio (EFP), esto con el objeto de poder ayudar, en el análisis, estudio y comprensión de la materia tributaria así como en la búsqueda de la justicia y equidad tributaria, asumiéndose para ello una investigación documental y bibliográfica bajo el método de análisis.

La LISLR ha creado métodos de contabilización de activos y pasivos, todo con la intención de evitar que la aplicación de las normas del sistema de ajuste por inflación fiscal de lugar a la determinación de una renta acorde con las disposiciones de la ley; se crea entonces la cuenta de Exclusiones Fiscales al Patrimonio (EFP), en la cual se registran algunas partidas del activo y del pasivo cuyo tratamiento fiscal difiere del contable y cuyo nombre afectan la determinación del patrimonio neto inicial fiscal.

Por tales motivos esta investigación se basó en el estudio de las Exclusiones Fiscales en el Patrimonio, en particular las Cuentas y Efectos por Cobrar a Afiliadas y

otras Empresas Relacionadas y/o Vinculadas de acuerdo con el Régimen de Precios de Transferencia, el comportamiento de estas dentro del determinación del patrimonio fiscal y por consiguiente las consecuencias en el Reajuste por Inflación y como afecta la inclusión o exclusión de esta cuenta en la renta gravable.

La investigación antes descrita confirma la importancia de la actualización del comercio internacional a las modificaciones de las políticas del precio de transferencia, relacionando su aplicabilidad directamente con la parte impositiva, siendo esta la naturaleza de la presente investigación.

Pinzon (2012), presentó un trabajo de grado en la Universidad Metropolitana para obtener la Maestría en Administración Mención Gerencia Tributaria de la Empresa y que lleva por título: **Análisis Comparativo entre la Aplicación del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional Venezolano como Mecanismo Antielusión Fiscal y Sus Homólogos En Los Regímenes Fiscales De España Y Argentina.** Metodológicamente el estudio se encuentra estructurado en un tipo de investigación documental y no experimental con diseño bibliográfico y descriptivo.

Dada la importancia que viene alcanzando la aplicación del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, es por lo que se realiza esta investigación, cuyo objetivo general está orientado a realizar un análisis comparativo entre la aplicación del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional venezolano como mecanismo antielusión fiscal y sus homólogos en los regímenes fiscales de España y Argentina. Se desarrolla el Marco Teórico donde se incluyen temas tales como la descripción del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional propiamente dicho, tendencias del manejo de las cargas tributarias en el mundo de los negocios globalizados, se sintetizan los conceptos de elusión y evasión fiscal y su relación con el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional y se reseña brevemente los antecedentes del Régimen para finalmente realizar el análisis comparativo entre los regímenes aplicados en los países

en estudio.

Entre las conclusiones a las que se arribó, se destaca que la fuga de capitales provocada por la existencia de la competencia fiscal nociva, genera un efecto de traslación de la carga impositiva de los ricos a pobres, por lo que el establecimiento de políticas de transparencia fiscal, más una opción es una obligación para cualquier administración, es un elemento fundamental del buen gobierno, pues sienta las bases para crear medidas y procedimientos legales o mecanismos que le proporcionan al fisco nacional la posibilidad de regular y controlar en gran medida la fuga de capitales.

Esta investigación brinda un criterio crítico base en el desarrollo de la temática abordada, fijándose una posición de como ha venido avanzando el país con respecto a las normativas internacionales con respecto al comercio exterior, extrayéndose referenciales documentales, bibliográficos y metodológicos de interés para verificar el problema.

Bases Teóricas

Hernández, Fernández y Baptista (2008), definen las bases teóricas como “El conjunto de teorías que sirven de sustento para la investigación. Nacen de la revisión de las referencias y de los aportes del propio investigador y ayudan a orientar sobre el tema que se está investigando”. En este sentido, las bases teóricas permiten fundamentar teóricamente el estudio, para esto se consultaron diferentes medios impresos, para dar a conocer ciertas definiciones y aspectos teóricos.

El tema del Régimen de Precios de Transferencias, se ha venido estudiando desde varias perspectivas, por autores diferentes, cada cual con su ideología e idiosincrasia pero todos concuerdan en que la base firme de esta problemática está fundamentada en las teorías de evasión, elusión y voracidad fiscal en el ámbito internacional, requiriendo

de esta manera la implementación de un sistema administrativo-regulatorio a fin de controlar el origen y los beneficios causados por este régimen tributario.

Administración Tributaria

La Administración Tributaria es un órgano que tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera, con el fin de que las personas contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.

Según lo establecido en el Código Orgánico Tributario (2014) las funciones de la Administración Tributaria son:

- 1) Recaudar los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios.
- 2) Ejecutar los procedimientos de verificación y de fiscalización y determinación.
- 3) Liquidar los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios, cuando fuere procedente.
- 4) Asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- 5) Inscribir en los registros, de oficio o a solicitud de parte, a los sujetos que determinen las normas tributarias y actualizar dichos registros de oficio o a requerimiento del interesado. En Venezuela, la Administración Tributaria recae sobre el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, SENIAT.

Al respecto, es preciso tener presente que un deber de todos los ciudadanos ayudar al Estado a cumplir con los gastos públicos de la nación, a través del pago de tasas, impuestos y contribuciones establecidas, pues éste es el deber social de todo contribuyente y el Estado tiene la obligación de satisfacer las necesidades de la población en la construcción de hospitales y dotarlos, establecer adecuadas vías y medios de transporte, garantizar la vivienda y la seguridad social.

Obligación Tributaria

El Estado en su poder de imperio exige por parte del contribuyente el cumplimiento de ciertas obligaciones como las de dar, que implica el pago así como también obligaciones de hacer, que están relacionadas con la presentación de las declaraciones

En este orden, se tiene que la obligación tributaria surge por lo señalado en las diferentes leyes tributarias; sin embargo, tal obligación no nace por sí misma; sino cuando los sujetos pasivos incurren en los hechos tipificados en la ley; dando así surgimiento a la obligación de éste con el Fisco o ente recaudador del tributo. En este sentido Acosta (s/f, p. 17) afirma que:

El hecho de que la obligación tributaria sea una obligación ex lege de Derecho Público, nos permite afirmar que ésta no puede nacer sino por la reunión de las condiciones necesarias para que cualquiera obligación de ese género se origine: la presencia de una ley que establezca la existencia de un hecho determinado como condición objetiva, necesaria y suficiente para generar una obligación tributaria con respecto a la actividad de un determinado sujeto pasivo.

De lo anterior se desprende que por el sólo hecho de que exista una ley que establezca un tributo no obliga al sujeto pasivo a cumplir ningún tipo de obligación ante el sujeto activo; ya que para que tal obligación surja el sujeto pasivo debe incurrir en los hechos generadores señalados en la ley; sólo hasta ese momento es que nace la obligación tributaria.

Se tiene pues, que la obligación tributaria se basa en una situación de hecho establecida en una ley tributaria, la cual viene a jugar un papel importante en la relación entre el sujeto activo y el pasivo, ya que sí este último no incurre en los hechos tipificados en ley el Fisco no podrá obligarlo a pagar el impuesto; esto se debe a que la Administración Tributaria no podrá cobrarle impuestos a los sujetos a las cuales no se les haya verificado el hecho generador del tributo.

En virtud de lo anterior y con base en las palabras de Moya (2006) se pueden señalar las características principales de la obligación tributaria que son:

1. Es un lazo personal entre el Estado y el sujeto pasivo.
2. Es una obligación de dar, que consiste en el pago de los tributos y el cumplimiento de las obligaciones.
3. Está basado en una ley.
4. Nace al incurrir en el presupuesto de hecho previsto en ley.

Cabe destacar que la obligación tributaria es la relación que existe entre el Sujeto activo (Estado); quien tiene la potestad de exigir el pago de los tributos a un sujeto pasivo (contribuyente) obligado a cumplir tales exigencias; tal vinculación está amparada en una ley que regula lo concerniente al pago de los tributos y sus accesorios así como las demás formalidades que ésta señale.

En este orden de ideas, la obligación tributaria contiene una serie de elementos que le son propios y que se hacen de necesario conocimiento, y haciendo uso de las palabras de Villegas (2002) y Moya (2006), son varios los elementos que forman parte de la obligación tributaria; como lo son:

Sujeto Activo: Siendo que el Estado es quien tiene la potestad tributaria, se convierte en el acreedor, el cual está representado por un ente que se encarga de administrar y recaudar los tributos. Asimismo el ente acreedor deberá verificar que quienes estén obligados cumplan con los señalamientos establecidos en las leyes, a fin de que el Estado pueda contar con los recursos necesarios para satisfacer las necesidades del colectivo, de allí la importancia de definir claramente quien será el encargado de recaudar los tributos que se le han atribuido a cada organismo.

Sujeto Pasivo: Es el que está obligado a cumplir con lo que las leyes tributarias regulan, siendo el deudor de la obligación tributaria, ya sea por deuda propia, como contribuyente o por deuda ajena, como responsable o el sustituto, bien sea una persona natural o jurídica. En este sentido, se considera que el contribuyente es aquél a quien la ley obliga a pagar el tributo por sí mismo; ya que es él quien ha incurrido de manera directa en el hecho imponible.

Dentro de este contexto, el responsable es ajeno al acaecimiento del hecho imponible, no obstante están obligados a cumplir con las obligaciones, esto sucede cuando el contribuyente por sus propias características no puede cumplir directamente con sus deberes, tal es el caso de las empresas, donde el administrador se convierte en el responsable directo de la obligación tributaria. Mientras el sustituto es el que ocupa el lugar del contribuyente, siendo el obligado a pagar y cumplir con las obligaciones que la ley señale.

Hecho Imponible: Es la actividad o acto que una vez que sucede origina el nacimiento de la obligación tributaria; es así pues que se puede decir que el hecho imponible es la situación que se encuentra establecida en ley y que una vez que ha sucedido surge la obligación inmediata por parte del contribuyente de cumplir con los deberes formales y pecuniarios que las normas señalan.

Base Imponible: Es la base de medición del tributo, por medio del cual se determina la cuantía del monto a pagar. Es la magnitud cuantitativa sobre la cual se aplica la tarifa determinada en ley.

La obligación tributaria es el lazo entre el Estado y el obligado, el cual está basado en una ley que establece cuales son los deberes y derechos de las partes, el cual está conformado por diversos elementos como el sujeto activo y pasivo, donde el primero está representado por un ente encargado de recaudar los tributos, mientras que el segundo es quien debe cumplir las obligaciones, teniendo que una vez que se ha realizado una actividad estipulada en la ley surge dicha obligación y por ende el sujeto pasivo está obligado a realizar los procesos inherentes a garantizar que se efectúen los señalamientos de la ley.

Tributos

La razón de ser de todo Estado es la prestación de servicios que satisfagan las necesidades públicas del colectivo; debiendo contar para ello con los recursos necesarios para cumplir con sus obligaciones; de allí que requieren obtener diversos ingresos; teniendo que una de dichas fuentes es por medio de la tributación, surgiendo así los tributos.

Para Moya (2006, p. 205) los tributos “son prestaciones exigidas en dinero por el Estado en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”; siendo que el Estado tiene la potestad de ordenar a los ciudadanos el cumplimiento de ciertas obligaciones; con el propósito de obtener recursos les exige a éstos que otorguen parte de sus dineros para poder así cubrir los gastos que les exige la satisfacción de las necesidades públicas, vale mencionar que para poder hacerlo debe establecer leyes, con el fin de poder coaccionar al pago de los mismos.

Por su parte, Villegas (2002, p. 152), define a los tributos como: "...las prestaciones en dinero...que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas". El Estado está en la obligación de satisfacer las necesidades del colectivo, por lo que debe buscar los medios para generar los recursos necesarios para cumplir con sus obligaciones de ofrecer salud, educación, vivienda, entre otros; razón por la cual se crean los tributos; a fin de que los ciudadanos coadyuven a soportar la carga del Estado.

De lo anterior se tiene que todos los ciudadanos están obligados a ayudar al Estado a cubrir la carga pública, para ello se crean mecanismos legales como los tributos; los cuales deben estar establecidos en leyes que amparen las exigencias del Estado; es de destacar que tales tributos irán surgiendo o modificándose de acuerdo a las condiciones económicas y sociales en las que se encuentre el país donde se desee entablar; obligando a todos cuantos estén incluidos dentro del régimen tributario de la nación, al pago de los mismos y al cumplimiento de las diferentes obligaciones que se impongan.

Impuestos

Dentro de la clasificación de los tributos, el de mayor preponderancia por sus propias características es el impuesto, y no son más que cargas obligatorias que las personas naturales y jurídicas están obligados a cancelar. En este sentido Villegas (2002, p.157), los define como

...el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como generadoras de la obligación de tributar (hechos impositivos), situaciones éstas que además son ajenas a toda concreta acción gubernamental vinculada a los pagadores.

Partiendo de las explicaciones de Villegas, los impuestos son pagos que el Estado exige a toda persona que realice una actividad establecida en ley y que es conocida

como hecho imponible, la cual es generadora de la obligación tributaria; adicionalmente se tiene que dicho pago no genera una contraprestación por parte del Estado, lo que significa que el contribuyente que incurra en un hecho imponible señalado en ley está obligado a pagar sin que el Estado le brinde algún servicio.

Dentro de este orden de ideas Rodríguez (2005, p. 4), hace referencia a que los impuestos son: "... una prestación pecuniaria, obtenida de los particulares autoritariamente, a título definitivo, sin contrapartida y para la cobertura de las cargas públicas, o para otros fines del Estado."

Como ya se ha mencionado el Estado tiene la autoridad para decidir como funcionara su estructura, incluida el sistema tributario; razón por la cual establece los impuestos que considere necesarios para poder cubrir sus gastos, por lo que exige a los ciudadanos a que den una parte de sus rentas; sin recibir una contraprestación directa.

Dentro de este orden de ideas y tomando como base las palabras de Rodríguez (2005) se presenta a continuación las principales características de los impuestos, teniendo:

1. Es un pago forzoso, establecido por el Estado en su poder de imperio; obligando a los ciudadanos a coadyuvar con el gasto público.
2. Se establece mediante un instrumento legal; para su efectivo cobro es indispensable que se creen las leyes y demás normas necesarias para su exigencia.
3. No se prevé contraprestación inmediata; ya que los recursos que el Estado obtiene por medio de ellos son para la satisfacción de las necesidades colectivas.
4. Es un pago definitivo e irreversible; por cuanto quien lo cancele, no debe

esperar su devolución.

En definitiva, los impuestos son establecidos por los Estados, en virtud de su poder, cumpliendo así con la finalidad de obtener los recursos necesarios para la satisfacción de las necesidades del colectivo, a pesar de ello deben existir los mecanismos legales que lo amparen, siendo que todos los individuos que incurran en las actividades allí señaladas están obligados a dar cumplimiento a las obligaciones que establezcan las leyes.

Evasión Fiscal

La etimología de esta palabra proviene del latín *evadere* que significa sustraerse de algo donde se está incluido. Giuliani Fonrouge citado por Carmen Borges (2006) la define como “todo acto u omisión que violando disposiciones legales, en el ámbito de un país o en la esfera internacional, produce la eliminación o la disminución de la carga fiscal”. Por otro lado Villegas (2002, p. 303) señala que la evasión fiscal: “Es toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abordarlo y que logra tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisiones violatorias de disposiciones legales.”

La bibliografía es abundante en conjunto a estudiar las causas y razones para la evasión, a continuación se reseña lo que se podrían llamar causas básica vigentes de la evasión.

- 1) Inexistencia de una conciencia tributaria en la población.
- 2) Complejidad y limitaciones de la legislación tributaria.

3) Ineficiencia de la Administración Tributaria.

Se dice que existe una falta de conciencia tributaria en la población, a nadie le agrada pagar impuesto y eso es históricamente válido en el tiempo y en el espacio. Sin embargo, la falta de conciencia tributaria es una consecuencia lógica de la falta de conciencia social.

En general, son pocos los que satisfacen voluntariamente con puntualidad y corrección sus obligaciones, cualquiera sea la naturaleza de las mismas. Por supuesto, que tratándose de la obligación tributaria en particular, esa resistencia asume característicamente más agudas y se vincula generalmente con imagen de Gobierno y la percepción que los individuos se hacen de la forma en que el Gobierno gasta el dinero.

Al referirse a la complejidad y limitaciones de la legislación tributaria, se incluye en dicho concepto una gama amplia de situaciones. Las normas jurídicas tributarias son complejas por su propia naturaleza técnica. Esa complejidad está confirmada por ejemplo, en la existencia de normas que regulan las misma base imponible y los contribuyentes, la existencia de la exoneraciones amplias o condicionadas, la vigencia de regímenes de fomento o incentivos con procedimiento muy detallados y confusos, el alcance no siempre claro en cuanto a las facultades y deberes de la administración tributaria y de los contribuyentes.

Finalmente, a la Ineficiencia de la Administración Tributaria como un elemento clave en desarrollo de la evasión. Dentro de la concepción individualista y de lucro del ser humano de acuerdo a lo antes mencionado, la decisión de evadir los impuestos implica muchas veces que el contribuyente efectuó un cálculo económico, valorando los beneficios y costos de la evasión.

En un país donde la probabilidad de que un contribuyente evasor sea detectado y pague sus impuestos es bajo, el mismo asume normalmente el riesgo de evadir, aun cuando las sanciones sean muy altas. Lo que al final cuenta entonces, es como los contribuyentes perciben a la administración tributaria. La imagen del riesgo es fundamental.

Considerando al evasor como un individuo racional que actúa exclusivamente en base a valoraciones de lucro económico, producir el máximo de renta neta, se puede afirmar que las posibilidades de evasión son tanto mayores cuanto más incierta o remota para el contribuyente es la probabilidad de ser identificado como tal y de ser inspeccionado en forma competente y eficaz. En efecto, una pena futura e incierta, bien sea pecuniaria o de otra naturaleza, se valora, en el momento que la evasión se pone en marcha, según un factor que se puede denominar de descuento, que reduce la relevancia y valor efectivo de la misma para el contribuyente evasor.

Este factor de descuento dependerá no solamente de probabilidad de ser identificado como evasor y las sanciones que le impondrán, sino también de la forma en que la administración realiza la inspección o verifica. Entonces, el contribuyente valora la conveniencia de evadir en función de la eficiencia efectiva de las oficinas de impuestos.

Al final, lo que verdaderamente cuenta es cómo ve el contribuyente a la administración en términos: del sistema tributario; la complejidad de las leyes y su comprensión de las misma; la equidad del sistema; la presencia de la administración y efectividad en la aplicación de la ley y por último, algo muy importante, cómo ve el tributario, en términos de su competencia, idónea y sobre todo su integridad profesional.

Por lo anterior, en medio de bajo nivel de cumplimiento tributario, los sistemas de control deben estar dirigida a crear un verdadero riesgo, deben ser efectivos y deben inducir al contribuyente a un mejor cumplimiento. En este sentido entonces, es fundamental la existencia de una administración tributaria eficiente y efectiva, dentro de un marco jurídico que permita la ejecución de medidas ejemplares (como por ejemplo, un régimen naturalmente de sanciones realista). Todo ello ha de conducir naturalmente a un cambio paulatino debe dársele al mismo la oportunidad de rectificar su conducta en cualquier momento luego de detectado el incumplimiento, de modo que las sanciones sean también graduadas de acuerdo con dicha conducta.

Tipos y formas de Evasión

Según Ayala (1991) los siguientes son tipos de evasión fiscal:

- Falta de Inscripción en los registros fiscales.
- Falta de presentación de declaraciones.
- Falta de pago de Impuesto declarado o Liquidado (omisión de pago, morosidad).
- Declaración incorrecta (ocultamiento base imponible, defraudación, contrabando).

En cuanto a las formas específicas que puede adoptar la evasión, dentro de los distintos tipos antes identificados, las más comunes son:

1- Contribuyentes que no declaran o dejan de declarar.

Esta es una de las formas más comunes de evasión. No declarante de impuesto se encuentran en todas las actividades económicas y en todos los tramos de ingresos.

Algunas de las personas que no presentan declaración se mantienen durante la mayor parte de su vida activa fuera del sistema tributario, mientras que otros dejan repentinamente de declarar después de haberlo hecho durante muchos años.

Se ha identificado que las limitaciones en los sistemas de riesgo de contribuyentes y sistema automatizado de procesamiento de declaraciones y control tributario, son causas fundamentales para la dificultad de identificar los no declarantes y de estimar las consiguientes pérdidas de ingresos para la administración por esta forma de evasión.

Un grave problema es la falta de presentación / pago de declaraciones por los retenedores de impuesto retenidos por salarios pagado a sus empleados o impuesto devengados sobre sus ventas. En épocas de rápido incrementos de precios y tasas de interés elevadas, las empresas tienen grandes alicientes para usar con propio fines los recursos obtenidos por concepto de retención de impuesto sobre la renta y cotizaciones de seguridad social de sus empleados o por Impuestos sobre las Ventas.

2. Contribuyentes que no declaran correctamente

Esta es otra de las formas de evasión comúnmente utilizada por los contribuyentes. La presentación de informaciones inexactas en la declaración por los contribuyentes, dando por resultado la incorrecta determinación del impuesto, puede tener las siguientes formas:

a.- Disminución de la Base Imponible: La declaración de una base imponible inferior a la real es uno de los métodos más utilizados por los contribuyentes para reducir o eliminar sus obligaciones tributarias. Generalmente la ley requiere que la Administración demuestre la existencia de ingresos no declarados. Esta forma de

incumplimiento generalmente se materializa según la forma de ocultamiento de ingresos brutos para los efectos de los impuestos sobre la renta y ventas.

Al ocultar los ingresos brutos, los contribuyentes reducen la Base Imponible del Impuesto sobre las Ventas y la del Impuesto sobre la Renta. Las empresas suelen deducir considerablemente sus impuestos mediante el procedimiento de ocultar tanto compras como ventas. De esta forma no solo se reduce el IVA, sino que también disminuye la base imponible del Impuesto sobre la Renta, permitiendo a los contribuyentes evadir tasas marginales altas.

b.- Aumento Indevido de las deducciones: Esta es otra forma de evasión muy utilizada. Los contribuyentes suelen disminuir su carga tributaria implementando indebidamente sus deducciones, exenciones y créditos por impuestos pagados. Como estos hechos normalmente deben ser declarados por el contribuyente, y en muchos casos deben presentarse los comprobantes correspondientes, la Administración está en condiciones de poder verificar dichas rebajas, aunque desde luego la efectividad de tal verificación dependerá de los recursos de auditoría de que se dispongan.

c.- Exenciones y los Créditos por Impuestos Pagados, y Traslación de la Base Imponible: Los créditos del IVA producto de exportaciones dan lugar a muchos problemas y en los últimos años ha sido una fuente importante de evasión, pues, los contribuyentes recurren a una gran variedad de técnicas con el fin de obtener reembolsos por impuestos que nunca se han pagado o exportaciones que nunca han salido del país.

Asimismo, mediante el traslado de las utilidades de una empresa a otra, los contribuyentes logran someter, al menos una parte de su base imponible, a una tasa menor. Con este fin las empresas trasladan parte o el total de la base imponible a una empresa afiliada que está exenta de tributación o está sujeta a tasas relativamente bajas.

La traslación de base imponible se la tiene que estudiar desde la óptica de la tributación internacional como dentro del mismo país, “traslación interna”.

El método más utilizado para trasladar utilidades entre empresas afiliadas se basa en la manipulación de los precios de transferencia, es decir, el establecimiento de precios artificiales para los bienes y servicios que se compran y venden entre empresas afiliadas; los precios se manipulan a fin de minimizar los impuestos totales pagaderos por la empresa. La evasión basada en la manipulación de los precios de transferencia constituye un problema cada vez más serio, tanto en los países desarrollados como en desarrollo.

d.- Morosidad en el pago de los impuestos: Por definición, la morosidad en el pago de los impuestos tiene lugar cuando los contribuyentes no pagan un impuesto determinado, en el plazo establecido por ley. La falta de las Administraciones sobre las cuentas morosas se debe normalmente a la ineficiencia de los sistemas de procesamiento de datos y deficiencias de los sistemas de cuenta corriente incapaces de producir información correcta y oportuna para actuar sobre la deuda morosa.

Por su parte, Sculthess (1995) enumera las causas de la Evasión Fiscal como sigue:

Causas de la Evasión de los Tributos

CAUSAS	DESCRIPCIÓN
Económicas	Los contribuyentes evaden por el peso de la carga tributaria, con respecto a sus condiciones económicas.
Técnica	Los contribuyentes evaden por falta de información que le suministre el Municipio en el proceso de pagos de impuestos
Políticas	Los contribuyentes evaden porque piensa que sus pagos se destinan a intereses particulares.

Accidentes	Los contribuyentes evaden por las acciones eventuales que pudieran alterar el sistema existente; cambios en las Ordenanzas, nuevo sistemas de gobiernos, etc.
Psicológicas	Los contribuyentes evaden por tendencias individuales en la obligación fiscal

Por lo tanto en síntesis, este fenómeno se acomete a:

- El nivel de presión fiscal y de las alícuotas.
- La falta de eficacia de las oficinas recaudadoras.
- La falta de claridad y fallas de índole técnica en la legislación impositiva local.
- El grado de inquietud en los contribuyentes.
- Comportamiento permisivo de la sociedad ante los evasores.
- La existencia de actividades ilícitas.
- La composición socioeconómica de los contribuyentes.
- El nivel de ingreso de los contribuyentes.

Paraísos fiscales

Recurriendo a los rasgos más característicos y trayendo la conceptualización de Ochoa (2014, p. 7) se puede definir a los paraísos fiscales como aquellas jurisdicciones, de carácter estatal o subestatal, con niveles de tributación bajos o inexistentes, en los que los operadores económicos gozan del anonimato que

proporcionan el secreto bancario, mercantil y profesional, garantizados estos últimos por normas de rango legal o constitucional. La combinación de estos elementos, tributación privilegiada y opacidad, permiten configurar un concepto de paraíso coincidente con la traducción literal de su denominación en inglés (tax haven) que se traduce como “puerto o refugio fiscal”.

La evolución histórica de los paraísos fiscales tiene su origen en la segunda mitad del siglo XX. Su auge responde al desarrollo industrial y económico de los años de la posguerra así como al proceso de descolonización de algunas potencias europeas. De esta forma, motivados por muy diversas circunstancias, algunos territorios diseñaron sistemas fiscales capaces de atraer el capital extranjero, utilizando para ello las más variadas estructuras jurídico-fiscales. Las razones y motivaciones de este proceso son muy variadas. Algunos territorios fundamentaron sus sistemas tributarios con base en el principio de territorialidad, como Costa Rica, Hong Kong o Panamá. Otros territorios, como la Isla de Man, Holanda, Luxemburgo o Suiza no han tenido mayores razones que la competencia fiscal. Incluso en algunos pequeños Estados, entre los que destacan varias antiguas colonias de potencias mundiales, estas prácticas fiscales se constituyeron, desde su inicio, en "una actividad más" por medio de la cual obtener recursos.

Una de las principales y más importantes formas de elusión fiscal internacional se presenta a través de estos paraísos fiscales, ahora llamados también regímenes fiscales preferentes, reconocidos como son aquellos territorios orientados para atraer empresas y capitales extranjeros mediante esquemas en los que no existe imposición alguna sobre las rentas de capital e incrementos del patrimonio. En estos territorios, para calcular el ISR, hay un sistema territorial eximiendo a las operaciones realizadas fuera del territorio y, los países que cuentan con tipos impositivos bajos, utilizados en las denominadas operaciones off-shore.

El abuso de los denominados paraísos fiscales al alcance de contribuyentes con gran capacidad económica, preocupa a los fiscos, en tanto supone una disminución de los ingresos que incide en la distribución de las cargas públicas afectando negativamente al principio de justicia tributaria, porque provoca distorsiones económicas. Los rasgos que, de forma recurrente, se repiten en la mayoría de los paraísos, conformando la naturaleza esencial de estas jurisdicciones, bajo la óptica de Ochoa (2014), son fundamentalmente los siguientes:

1. El apoyo, tácito o expreso, que los gobiernos de estas jurisdicciones prestan a su consideración como jurisdicciones fiscales ventajosas; es decir, su existencia y las ventajas que ofrece son fruto de una actitud activa de las autoridades fiscales. Este apoyo puede estar motivado bien porque las propias autoridades hayan participado en el diseño de regímenes basados en el aprovechamiento del aspecto fiscal como ventaja comparativa o, simplemente, porque las autoridades hayan constatado la existencia de regímenes privilegiados utilizados por inversores internacionales y hayan fomentado dicha situación a través de legislación protectora del mismo.

2. Las ventajas fiscales exorbitantes que las caracterizan, suelen ir acompañadas de otros elementos o ventajas como la opacidad en el acceso a la información, existencia de normativa sobre secreto bancario, mercantil o profesional, inexistente o confusa legislación, etcétera.

3. La ausencia de normativa que limite o controle los movimientos de capitales. Si bien es cierto que la libertad de circulación de capitales es ya una realidad en la mayoría de los países desarrollados, habitualmente existen ciertas normas que, con el fin de hacer un seguimiento de la realidad económica, imponen obligaciones de comunicación de los movimientos de capitales a partir de determinadas cantidades. Pues bien, los paraísos fiscales se caracterizan por una ausencia total de este tipo de

normas, así como por la posibilidad de mantener cuentas bancarias en la mayoría de las divisas de referencia.

4. Existencia de una amplia infraestructura económica, jurídica, contable, mercantil y fiscal. Es frecuente que estas jurisdicciones cuenten con numerosos establecimientos bancarios, muchos de ellos filiales de bancos internacionalmente reconocidos, así como con numerosos despachos de abogados que ofrecen todo tipo de servicios profesionales.

5. Deficiente información existente sobre el funcionamiento real de estos paraísos. A pesar de la sociedad de la información, el acceso a la información y el contenido real de sus legislaciones no siempre es fácil, debido a la opacidad y falta de transparencia de sus legislaciones. También colabora a esta opacidad la existencia de un cierto mercado restringido de estos beneficios, que no están al alcance de cualquiera y que en la mayoría de los casos es administrado por especialistas que monopolizan la venta del conocimiento que tienen sobre estas ventajas a sus mejores clientes.

Precios de Transferencias

Según Herrero (1999, p. 58) en términos generales se podría definir el concepto de precios de transferencia como: “aquel valor del pago que se pacta y realiza entre sociedades vinculadas de un grupo empresarial multinacional, por transacciones de bienes o servicios, y que pueden ser diferentes a los que se hubieran pactado entre sociedades independientes”. Se pueden definir el concepto precios de transferencia, como el principio para evitar el manejo artificial de precios entre entidades vinculadas, efectuado por un grupo multinacional o por una o más administraciones tributarias, que resulta, bien en lesión a un fisco privado de gravámenes a los que tiene derecho, bien en doble o múltiple imposición para el grupo multinacional.

Algunas empresas usan un método llamado precios de transferencia (PT) para medir el desempeño de sus divisiones, que consiste en aplicar un precio a las transferencias de productos entre dichas divisiones. Así, por ejemplo, cuando el algodón sale del campo hacia el procesamiento, la división agrícola registra un ingreso por la venta y la división de hilado registra un gasto por la compra. Según Rodner (2000, p. 47), los P.T. “es el proceso de fijar y verificar que los precios sobre operaciones internacionales de venta, licencia o renta de bienes o servicios entre empresas relacionadas son las que correspondan el mercado nacional e internacional para determinar la obligación fiscal”.

En consecuencia, el precio de transferencia puede ser definido en materia fiscal como el precio de los bienes y servicios proveídos entre empresas filiales y subsidiarias en las operaciones transnacionales. A los fines del Impuesto Sobre La Renta, se trata de que no se genere ficticiamente una ganancia o una pérdida fiscal en una jurisdicción fiscal por efecto de la manipulación de los precios entre vendedor y comprador.

Los Precios de Transferencia en la Economía Mundial

Desde los inicios de la humanidad se ha comentado acerca de la necesidad del hombre de intercambiar objetos que satisfagan sus necesidades por otros que a su vez satisfagan las de otra persona; es así como con el pasar de los años se ha dado una evolución drástica acerca de los tipos y formas en que presentan esos intercambios, tal como el nacimiento del comercio de bienes y servicios.

En la actualidad el comercio internacional, comúnmente, se produce entre empresas que poseen y manejan unidades económicas filiales en dos o más países. Por ende, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en su tratado de doble tributación en el año de 1995, plantea que el tráfico de mercaderías entre las diversas unidades de una misma empresa multinacional ha cobrado un inusitado

crecimiento y actualidad, lo cual ha derivado en un aumento de la importancia de sistemas tributarios, las figuras que estos adoptan para manejar este tipo de fiscalidad y por supuesto el régimen aduanero que es por excelencia la forma de manejar el intercambio comercial y su fiscalidad en el marco de la actividad económica.

Asimismo, la OCDE (1995), indica que aquellas empresas multinacionales tienden al oligopolio, por lo que la propiedad, el manejo, la producción y las actividades de venta se extienden a través de las diversas jurisdicciones nacionales a partir de una oficina principal en un país y un conjunto de subsidiarias en otros países que obedecen a una estrategia comercial común. De tal manera, se pueden planificar las operaciones a fin de localizar las actividades en los lugares en los cuales sus costos sean menores. Esto representa una ventaja competitiva en la disminución de éstos, los cuales pueden verse traducidos por ejemplo, en menores salarios, menores costos de transporte o menores impuestos.

Específicamente, en relación con el Impuesto Sobre la Renta, la Ley publicada y reformada en el año 2015, establece que la política empresarial pretenderá siempre localizar la fuente de la ganancia en las jurisdicciones fiscales de menor presión tributaria, evitando que los beneficios se generen en los países donde haya mayor tributación, ya que la base imponible en esa jurisdicción territorial sería mayormente pechada con la alícuota de dicho impuesto.

Los países de mayor desarrollo que integran a la OCDE, según datos de esta organización para el año 1995, se han preocupado por combatir la localización artificial del lugar donde se produce la ganancia, procurando que los Fiscos de los países de exportación o de importación pueda aplicar los impuestos sobre la renta que normalmente hubieran aplicado en su propia jurisdicción fiscal si la transacción comercial se hubiera realizado en condiciones normales de mercado entre empresas independientes una de la otra.

Los Precios de Transferencia en la Administración Fiscal

En la administración tributaria, Arvelo (2001), expresa, en palabras similares, que los PT son usados para determinar las utilidades gravables de grupos empresariales que, por su carácter internacional (transnacional, importador, exportador) tienen divisiones en otros países, puesto que, si todos los gastos del grupo se producen en un país que cobra impuestos y la venta se produce en otro que no los cobra o que tiene menor tasa impositiva, la mayor parte de la ganancia no estará pagando impuestos o pagará una menor cantidad.

En otras palabras, una corporación puede aprovechar el control que tiene sobre sus vinculados en el exterior, para transferir tributación de un país con un mayor nivel de impuestos a uno con menor nivel. Por ello, la legislación de precios de transferencia centra su atención en forma especial sobre las operaciones realizadas entre vinculados económicos o partes relacionadas, cuando una de las partes tienen domicilio fiscal en uno de los territorios conocidos como "paraísos fiscales".

Asimismo, los países más desarrollados, que forman parte de la OCDE, (1995), y más adelante otros países en el mundo, definieron un marco metodológico para determinar, a través de los PT, los precios o márgenes de utilidad en operaciones realizadas entre compañías controladas (vinculadas económicamente), incluyendo las obtenidas en el extranjero. La base de este marco metodológico, de acuerdo con Arvelo (2001), es el llamado "principio de plena competencia", que en esencia busca determinar cuál hubiera sido el precio de la operación o los márgenes obtenidos por las partes si todas sus transacciones se hubiesen realizado dentro de un mercado competitivo, esto es, como si la operación se hubiera realizado con o entre partes independientes.

De esta manera, se busca anular el efecto de las llamadas "transacciones controladas", que son aquellas realizadas entre empresas de un mismo grupo y que, por lo tanto, usualmente no mostrarán un precio igual al que tendría esa misma transacción si se hubiera realizado con una parte independiente o en el mercado libre.

Partes Vinculadas y las No Vinculadas

La definición de parte vinculada y no vinculada, en la Ley de Impuesto Sobre La Renta (2015), es análoga con los términos utilizados por la Guía de Precios de Transferencia de la OCDE (1995) a continuación se presenta los conceptos de parte vinculada y no vinculada establecido por la L.I.S.L.R:

A los efectos de este Capítulo, se entenderá por parte vinculada la empresa que participe directa o indirectamente en la dirección, control o capital de otra empresa, o cuando la misma persona participe directa o indirectamente en la dirección, control o capital de ambas empresas.

De acuerdo con la Ley de Impuesto Sobre La Renta (2015) señala que una transacción no vinculada es comparable a una transacción vinculada si se cumple al menos una de las dos condiciones siguientes:

1. Ninguna de las diferencias, si es que existen, entre las transacciones comparadas o entre las empresas que llevan a cabo esas transacciones comparadas afectarán materialmente al precio o al margen en el mercado libre.

2. Pueden efectuarse ajustes razonablemente exactos para eliminar los efectos materiales de dichas diferencias. La Ley de Impuesto Sobre La Renta (2015), define que la transacción no vinculada podría ser comparable, siempre y cuando no existan diferencias, esto se refiere a la característica del elemento a utilizar como parte comparable. En caso de existir diferencias no se puede utilizar como comparable. Al menos que estas diferencias no sean materiales o siempre y cuando se puedan realizar

ajustes económicos o contables para llevarlo a la similitud de la parte examinada.

Reglas para los elementos de comparabilidad

En la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015), en sus artículos 125 al 130, se establecen reglas específicas para los elementos de comparabilidad, los cuales están clasificados de la siguiente manera:

1. Determinación de las funciones realizadas: Deberá efectuarse la comparación de las funciones llevadas a cabo por las partes, la cual se basará en un análisis funcional que tendrá como objeto identificar y comparar las actividades económicamente significativas y las responsabilidades asumidas por las partes independientes y por las partes vinculadas, prestando atención a la estructura y organización de las partes.

Deberán considerarse funciones tales como: diseño, fabricación, ensamblaje, investigación y desarrollo, servicios, compra, distribución, mercadeo, publicidad, transporte, financiamiento y dirección. Así mismo, se precisará la relevancia económica de esas funciones en términos de su frecuencia, naturaleza y valor para las respectivas partes de la transacción.

Deberán identificarse las principales funciones llevadas a cabo por la parte objeto de análisis, con la finalidad de efectuar los ajustes para eliminar cualquier diferencia material en relación con las funciones asumidas por cualquier parte independiente considerada comparable.

2. Activos empleados: Para identificar y comparar las funciones realizadas se debe analizar los activos que se emplean, considerando entre otros la clase de activos utilizados y su naturaleza, antigüedad, valor de mercado, situación, grado de protección de los derechos de propiedad disponibles, entre otros.

3. Riesgos asumidos: Se tomarán en consideración los riesgos asumidos por las partes a objeto de comparar las funciones llevadas a cabo por las mismas. Los tipos de riesgos a considerar incluyen los del mercado, tales como las fluctuaciones en el precio de los insumos y de los productos finales; los riesgos de pérdidas asociados con la inversión y el uso de los derechos de propiedad, los edificios y los equipos; riesgos en el éxito o fracaso de la investigación o desarrollo; riesgos financieros como los acusados por la variabilidad del tipo de interés y del cambio de divisas; riesgos de los créditos y otros.

4. Circunstancias económicas: Se considerarán como circunstancias económicas a fin de determinar el grado de comparación de los mercados en los que operan las partes independientes y las partes vinculadas, entre otros: la localización geográfica, el tamaño de los mercados, el nivel de competencia de los mercados, las posiciones competitivas relativas a los compradores y vendedores, posición de las empresas en el ciclo de producción o distribución, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutivos, los niveles de insumos y de demanda en el mercado, el poder de compra de los consumidores, la naturaleza y extensión de las regulaciones gubernamentales del mercado, los costos de producción, los costos de transporte, el nivel de mercado (detallista o mayorista), la fecha y hora de las transacciones y otros.

5. Estrategias de negocios: Se considerarán como aspectos relativos a las características de las estrategias de negocios: la diversificación, aversión al riesgo, valoración del impacto de los cambios políticos y de las leyes laborales existentes o previstas, estrategias de penetración o expansión de mercados; así como todos aquellos factores que se soportan en la marcha diaria de los negocios.

Métodos para la Determinación del Precio de Transferencia

La Ley de Impuesto Sobre La Renta (2015), en sus artículos del 136 al 142, refleja los métodos a considerar para evaluar la razonabilidad de los precios de transferencia de acuerdo al principio de plena competencia entre partes vinculadas. Los métodos que se encuentran contemplados en dichos artículos son: el de precio comparable no controlado, precios de reventa, precio de costo adicionado, de división de beneficios y el de margen neto transaccional. Cada una de ellos se describe brevemente:

1. Método del Precio Comparable no Controlado.

El método del precio comparable no controlado, consiste en comparar el precio cobrado por transferencia de propiedad o servicios en una transacción vinculada, con el precio cobrado por transferencia de propiedad o servicios en una transacción no vinculada comparable, en circunstancia comparable.

Mediante este método se compara el precio cargado a bienes o servicios transferido en una transacción controlada, con el precio atribuido a bienes o servicios transferidos en una operación no controlada. Las fuentes comparables para la aplicación de este método pueden provenir de:

- Comparables externos. Son los elementos de comparación de precios que se realiza entre compañías que no están incluidas dentro del grupo económico.
- Comparables internos. Son los elementos de comparación que provienen de transacciones realizadas por la empresa con partes no controladas.

Según Heredia y Gallo (2009), la recopilación de datos sobre los elementos comparables interno resulta de mayor facilidad de obtención para la empresa, siempre y cuando se hayan realizado operaciones con partes no relacionadas, debido a que se

pueden determinar las diferencias entre las condiciones otorgadas por organizaciones afiliadas y aquellas que no poseen vinculación alguna con la entidad económica que aplican el método de precios de transferencia. Igualmente, los autores mencionados sostienen que las comparables externas resultan más difíciles ubicarlas, esto es debido a que la mayoría de la información pertenece a compañías privadas. Para la búsqueda de comparables externos es necesario, la adquisición de una base de datos para la obtención de la información.

2. Método del Precio de Reventa.

El Artículo 138 de la Ley establece que dicho método se basa en el precio al cual el producto que ha sido comprado a una parte vinculada es revendido a una parte independiente. Este precio de reventa es disminuido con el margen de utilidad calculado sobre el precio de reventa, que representa la cantidad a partir de la cual el revendedor busca cubrir sus gastos de venta y otros gastos operativos y obtener un beneficio adecuado tomando en cuenta las funciones realizadas, los activos empleados y los riesgos asumidos.

El método de precio de reventa es el precio de una empresa relacionada cuando le vende a una empresa independiente, a la cual se le reduce el margen bruto que cubre los costos y la ganancia del revendedor. Éste por lo general es utilizado para evaluar empresas distribuidoras que revenden los productos sin adicionarles partes o alterarlo físicamente. En caso de existir diferencia entre la parte examinada y la parte comparable con relación a las funciones realizadas, términos contractuales, riesgos asumidos, valor agregado, activo intangible, que afecte materialmente este método no se podrá aplicar al menos que se le apliquen los ajustes necesarios.

La metodología para la aplicación del precio de reventa consiste en determinar la razón del margen bruto de venta de la parte examinada y de la parte comparable, para

luego realizar la comparación entre ambas. En la búsqueda de comparabilidad para el método de reventa se pueden considerar dos fuentes: La primera obedece al valor del producto el cual la empresa lo revende y la otra fuente se refiere al costo del producto ofrecido por los proveedores vinculados

3. Método de Precio del Costo Adicionado. Estipulado en el Artículo 139 de la Ley en estudio expresa:

El método del costo adicionado se basa en los costos en los que incurre el proveedor de estos bienes, servicios o derechos, en una transacción vinculada por la propiedad transferida o los servicios prestados a una parte vinculada, añadiéndose a éste un margen de utilidad, calculado sobre el costo determinado, de acuerdo a las funciones efectuadas y a las condiciones del mercado.

Este método se utiliza para determinar los precios de transferencia de productores de bienes y servicios que realizan ventas a partes relacionadas tomando como base el costo de producción de la empresa vinculada. En este caso, el precio de transferencia se determina sumando a los costos de producción un margen bruto, lo que debería equivaler al precio de venta que debió haberse establecido entre partes independientes.

Ese valor adicional al costo, denominado "mark-up" es un porcentaje que el productor pretende obtener cuando realiza transacciones con partes relacionadas. El cual se expresa en a siguiente fórmula:

$$\text{Precio de Ventas} = \text{Costo de Producción} + \text{Porcentaje Adicional}$$

Este método, según la Ley de Impuesto Sobre La Renta (2007), se utiliza por lo general en las ventas de productos en proceso entre las empresas vinculadas, en ventas a largo plazo o para el caso de prestación de servicios y especialmente cuando el

productor no ha desarrollado un bien intangible propio. Para la aplicación del método de costo adicionado, Arvelo (2001) expresa que se debe revisar con precaución sus costos de producción, adicionalmente se debe revisar otros factores que inciden en la aplicación de este método, los cuales son:

- Estructura general de costo: Vida útil de las plantas y equipos.
- Experiencia en el negocio: Fase de inicio o de madurez de la compañía.
- Eficiencia gerencial: Política de ventas, esquema de compensación de venta.

4. Método de División de Beneficio. Según el Artículo 140 de la mencionada Ley:

El método de división de beneficios consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes vinculadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente:

A. Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación.

B. La utilidad de operación global, se asignará a cada una de las personas relacionadas considerando elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de las partes vinculadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes vinculadas.

5. Método de Margen Neto Transaccional. De acuerdo con el Artículo 141 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta:

Consiste en determinar en transacciones entre partes vinculadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variable tales como activos, ventas, costos gastos o flujo de efectivo.

En este método se compara el margen neto de ganancia de la parte examinada, con el margen neto de ganancia de la parte no controlada o empresas comparables. El

margen obtenido proviene de las ventas menos el conjunto de los costos totales operativos. En la práctica el método margen transaccional neto es utilizado como método de último recurso, para ser aplicado después de que se haya comprobado la inaplicación de los otros métodos tradicionales.

Principio de Plena Competencia

Es el término económico que refiere al que un mercado competitivo no hay posibilidad de ganancias extraordinarias por medio del arbitraje, es decir, una persona no puede tener ganancias comprando un producto barato y vendiendo caro ese mismo producto, contando todos los costos de transacción (impuestos, transporte, depreciación, entre otros).

Este principio, a juicio de Godoy (2006), funciona internacionalmente, ya que trata de determinar los precios de transferencias como si éstos hubieran realizado operaciones internacionales con empresas independientes., pero que tuvieran alguna circunstancia o condición similar. Este principio está basado en el principio de “libre concurrencia o libre mercado” el cual dice que se debe tener un rango, es decir, un máximo y un mínimo y no un único precio fijo, y cuando este dentro de este rango se está cumpliendo con este principio.

Tomando en consideración el precio que se pactó, los P.T. dependerán de que las empresas obtengan la utilidad requerida y las autoridades fiscales logren que las utilidades o deducciones que se efectuaron en cada país sean equitativas y se pague el impuesto.

Ahora bien, Benítez (2009) señala un ejemplo muy común relacionado con el establecimiento del precio pactado entre partes vinculadas, el cual corresponde a la paridad del poder adquisitivo. La teoría predice que si los costos de transacción y de

transporte fueran cero o muy pequeños, los mercados funcionarían de forma competitiva, y el tratamiento fiscal en distintas economías fuera muy parecido, entonces los precios y el tipo de cambio se ajustaría en el largo plazo. Es decir, la teoría de la paridad del poder adquisitivo predice que en términos reales los bienes deberían costar lo mismo en todo el mundo. Estas ganancias de arbitraje son inexistentes en el largo plazo, pues dado lo contrario serían explotadas y se regresaría a las ganancias de equilibrio (nulas).

Así mismo, Benítez (2009) alude a que los diferentes países se han incorporado progresivamente al tratamiento fiscal en materia de precios de transferencia, por lo que se encuentran países de los distintos continentes, principalmente de Europa y América. Para ello, se muestra una lista aproximado de estas naciones.

Organización de Cooperación para el Desarrollo Económico (OCDE)

Según la publicación sobre el tratado de doble tributación, emitido por la OCDE en 1995 deja en manifiesto que dicho organismo tuvo sus inicios en el año 1948 con el Convenio de Cooperación Económica Europea para la reconstrucción europea con el plan de Marshall agrupando a 18 países, y el 14 de Diciembre de 1960 se invita Estados Unidos y Canadá para crear una coordinación política entre los países occidentales, surgiendo así la OCDE que entra en vigor el 30 de Septiembre de 1961, con el fin de establecer y construir lo que se conoce como “las reglas del juego” que están destinadas a la regulación de los países que están en la organización para lograr las transacciones internacionales de forma efectiva y provechosa para ambas partes.

Bases Legales

Venezuela es un país cuya fuente principal de ingresos siempre ha derivado del petróleo, de los hidrocarburos y de la explotación de recursos no renovables, por lo que

era considerado uno de los países con más baja carga impositiva. Desde hace varios años estos ingresos se le hicieron insuficientes para subsidiar los gastos públicos, por lo que recurre a la implantación de un sistema tributario para generar mayores ingresos, lo cual es contemplado en el Artículo 316 de la CRBV (1999).

El control de los precios de transferencia por parte de la administración tributaria debe estar expresamente establecido en el derecho impositivo de los países, en virtud del principio de la reserva legal aplicable en materia tributaria. En Venezuela rige en el cambio general, primeramente la Constitución, en cuyo Artículo 7 es calificada por el legislador como “la norma suprema y el fundamento del ordenamiento jurídico”, quedando consagrado el principio de la supremacía constitucional.

El Artículo 334 de la misma constitución (1999) señala claramente que en aquellos casos en que haya incompatibilidad con una ley o norma jurídica, deben ser aplicadas las disposiciones constitucionales, por los jueces y demás funcionarios públicos. A este respecto, Uribe (2002, p. 5) sostiene:

La constitución es una verdadera norma jurídica, directamente aplicable a los sujetos de derecho, con carácter preferente, capaz de incidir inmediatamente en la esfera jurídica subjetiva, desde un punto de vista activo y otro pasivo. En el aspecto activo prevé una serie de derechos fundamentales que no requieren de la ley reglamentaria alguna para su goce efectivo. Y, en el ángulo pasivo, impide la interferencia restrictiva o lesiva de esos derechos.

El Código Orgánico Tributario (COT) (2014) estipula el principio de reserva legal cuando señala:

Solo a la ley corresponde regular con sujeción a las normas generales de este código, las siguientes materias: 1) Crear, modificar o suprimir tributo; definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo y la base de su cálculo e indicar el sujeto pasivo.

Dentro de la estructura jurídica tributaria, se tiene que algunas leyes contienen normas que de una manera tangencial, tocan alguna limitación al uso de precios de transferencia, como por ejemplo, el empleo del valor normal de la mercancía como referencia para el establecimiento de la base imponible para el cálculo del impuesto de importación, regulado en el Artículo 84 de la Ley Orgánica de Aduanas (2015). Igualmente, en la Ley de Impuesto al Valor Agregado (2014), en su Artículo 20, se hace mención al precio de mercado, como punto de referencia para la determinación de la base imponible, cuando ocurre la venta de bienes muebles.

Sin embargo, en vista de que las desventajas de esta práctica se materializan prácticamente en la reducción de los ingresos tributarios para el Estado, Venezuela asume la tendencia de establecer su regulación expresa, en aras de gravar los rendimientos imputables a una determinada jurisdicción a través de principio de rentas mundiales, el cual, al igual que el concepto de precios de transferencias, también es nuevo en nuestra legislación tributaria, ambos incorporados en la Ley de Impuestos Sobre La Renta efectuada en 1999.

Luego, con la reforma parcial que se le efectuó a la mencionada Ley en Diciembre 2015, las disposiciones referidas a los precios de transferencia fueron totalmente reformuladas, las cuales se pueden aplicar en el contexto internacional y podría decirse que representa una derivación de la consagración del principio de renta mundial, aunque también sea posible aplicar esta noción en el contexto de un sistema territorial.

En la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015) se plasma en el Capítulo III del Título VII “del Control Fiscal”, una serie de disposiciones (agrupadas en seis secciones) orientadas a evitar que las empresas manipulen su contabilidad, con el propósito de ofrecer a sus vinculadas, precios por debajo a los estándares del mercado, en todas aquellas operaciones de venta, traspaso, importación o exportación. A tales efectos, en la sección primera: “Disposiciones Generales” de mencionado capítulo, el Artículo 113

de la referida ley reza: “la determinación del costo o la deducibilidad de los bienes, servicios o derechos importados y la gravabilidad de los ingresos derivados de la exportación de las operaciones realizadas entre partes vinculadas, se efectuara aplicando la metodología prevista en este capítulo”.

En el Artículo 112, el legislador presenta el enunciado de lo que en esencia implica el principio de operador independiente o “arm’s length principle”. “Los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas están obligados, a efectos tributarios, a determinar sus ingresos, costos y deducciones considerado para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizados con o entre partes independientes en operaciones comparables”. Este principio es el que mundialmente ha sido acogido por los diferentes países siguiendo las sugerencias y pautas que en la materia ha emitido sucesivamente la OCDE.

Cabe destacar que, dentro del tercer capítulo se reservó la segunda sección contentiva de los artículos 117 al 119 (que en su oportunidad serán citados), para puntualizar y aclarar, lo que a los efectos de la esta ley se entenderá por sociedades o partes vinculadas, incluyendo una mención especial de las operaciones de las personas interpuestas y las operaciones de contribuyentes residentes o domiciliados en Venezuela con residentes o domiciliados en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

La sección tercera de la Ley de Impuesto Sobre La Renta (2015) llamada “normas comunes a los métodos”, comprende los artículos 120 al 135, en los cuales entre otros aspectos, se conceptualiza lo que son transacciones vinculadas y no vinculadas, se especifican los requisitos para que ambos tipos de operaciones sean comparables y se explican en qué consiste la comparabilidad y el análisis funcional, así como también se detalla los elementos más importantes que deben ser identificados y considerados para esa finalidad.

La metodología que se debe utilizar para determinar el precio de mercado en determinada transacción está estipulada en las disposiciones contenidas en la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015) en su cuarta sección, del capítulo arriba referido, sección esta que abarca desde la simple mención de las opciones metodológicas ofrecidas al contribuyente, hasta una explicación de cada una, en artículos apartes. El artículo 136 dispone:

La determinación del precio que hubieran pactado partes independientes en operaciones comparables, podrá ser realizada por cualquiera de los siguientes métodos internacionalmente aceptados: el método de Precios Comparables No Controlados, el método de Precio de Reventa, el método de los Costos Adicionados, el método de División de Beneficios y el método de Margen Neto Transaccional.

La Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015) incluye también disposiciones que regirán para los acuerdos anticipados sobre precios de transferencias (APS'S), novedad esta que ya había sido introducido en nuestra legislación, a partir del COT (2014), el cual destina diez (10) artículos (del 220 al 229) de la sección XII, del III capítulo de su título IV, para regular esta figura. Parte del artículo 220 del COT (2014) refieren:

Los contribuyentes de Impuesto Sobre la Renta podrán someter a la administración tributaria una propuesta para la valoración de operaciones efectuadas entre partes vinculadas con carácter previo la realización de las mismas.

La propuesta deberá referirse a la valoración de una o más transacciones individualmente consideradas, con la demostración de que las mismas se realizaran a los precios o montos que hubieran utilizados partes independientes en operaciones comparables.

La Ley de Reforma Parcial de Impuesto Sobre la Renta (2015), por su parte, se expresa en iguales términos en su artículo 111, y dispone en otros cincuenta y nueve (59) artículos sucesivos (Capítulo III y Secciones I, II, III, IV, V) todo fundamento legal a seguir, en los casos de que el contribuyente decida utilizar esta alternativa.

Finalmente, en la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015), puntualiza en los artículos 168 al 170 los deberes formales que incumbe en materia de precios de transferencia, los cuales tienen que ver con la obligación de informar de las operaciones Efectuadas entre partes vinculadas, la conservación de documentos, realización de análisis y estudios de índole económica, financiera, tributaria y contable, la descripción del método utilizado para la determinación del precios de transferencia, entre otros requisitos, que serán referidos en los capítulos siguientes de esta investigación.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLOGICO

Diseño y Tipo de Investigación

Partiendo de los objetivos propuesto la presente investigación tendrá un diseño bibliográfico-documental con un apoyo documental, y un nivel descriptivo. En lo que respecta al diseño bibliográfico este tiene como finalidad explorar diversas fuentes secundarias, que serán de utilidad para el estudio, para ordenar todo el material hallado y hacer un posterior análisis del mismo; en este sentido, Palella y Martins (2006, p. 96) expresa que este tipo de diseños “Se fundamentan en la revisión sistemática, rigurosa y profunda del material documental que se desea estudiar. Se procura el análisis de los fenómenos o el establecimiento de la relación entre dos o más variables”.

Por lo que por medio del diseño bibliográfico el investigador realizará una revisión detallada de diversos textos que le ayudaran a construir el marco teórico, para así poder comprender todas las variables que forman parte del objeto de estudio, como es el caso del marco legal del Régimen de Precios de Transferencia establecidos por la OCDE, para de esta manera obtener nuevos conocimientos en la materia.

Por su parte para poder describir las Directrices sobre el Régimen de Precios de Transferencia establecidos por la OCDE y examinar el tratamiento fiscal del Régimen de Precios de Transferencias en Venezuela, se llevará a cabo un arqueo bibliográfico que consistirá en una revisión de diversas fuentes secundarias que contengan la opinión de especialistas en la materia, así como trabajos de grado previos al presente, por lo que se puede afirmar que tuvo un apoyo documental que según Ramírez (2007, p. 64) es “cuando la fuente principal de la información son documentos y cuando el interés del investigador es analizarlos como hecho en sí mismos o como documentos que nos

brindan información sobre otros hechos”. En este sentido, el autor revisará diferentes fuentes documentales, de tipos visuales, impresos o electrónicos; haciendo un análisis crítico de lo señalado por diversos autores especialistas en el área objeto de estudio.

Por último es menester mencionar que la investigación tendrá un carácter descriptivo, puesto que el investigador procederá a descomponer los diversos elementos que forman parte del objeto de estudio, dentro de este contexto, Arias (2006, p. 24) expresa que:

La investigación descriptiva consiste en la caracterización de un hecho, fenómeno, individuo o grupo, con el fin de establecer su estructura o comportamiento. Los resultados de este tipo de investigación se ubican en un nivel intermedio en cuanto a la profundidad de los conocimientos se refiere

Es así que por medio de la descripción el investigador podrá conocer acerca de la situación actual del tratamiento fiscal del Régimen de Precios de Transferencias en los países andinos.

Método de Investigación

El método de investigación tiene que ver con la forma en que se aborda el conocimiento, puesto que él establece de qué manera se debe llevar el proceso investigativo a fin de obtener la información requerida y así alcanzar el conocimiento deseado; razón por la cual el mismo debe escoger de manera selectiva, de forma tal que se puedan alcanzar los objetivos planteados y se logre obtener un conocimiento científico certero. Es así que para el presente estudio se considera conveniente hacer uso de la observación documental, el análisis y la síntesis.

En cuanto a la observación documental esta se refiere a la revisión de diferentes fuentes documentales a las que puede acudir el investigador para obtener información, al respecto acudiendo a los argumentos de Balestrini (2006) este método implica realizar una lectura de diferentes fuentes, para así conocer lo que sucede con respecto a una situación; es por ello que por medio de este método el investigador realizará diversas lecturas que le ayudarán a conocer sobre lo que sucede con respecto de los elementos que forman parte del objeto de estudio para poder captar su esencia y comprender la realidad.

Por su parte, en cuanto a el análisis se tiene que no basta con leer los documentos, sino que además se debe procurar la comprensión de los mismos, en este sentido, Méndez (2005, p.146) explica que el análisis “inicia su proceso de conocimiento por la identificación de cada una de las partes que caracterizan una realidad; de este modo podrá establecer las relaciones causa-efecto entre los elementos que componen su objeto de investigación”.

Es así que por medio del análisis el autor procurará comprender la lectura realizada, a fin de poder tener un conocimiento certero sobre las diferencias y similitudes entre los sistemas tributarios de los países andinos y Venezuela, con respecto al Régimen de Precios de Transferencia establecido por la OCDE..

Para finalizar se hará uso de la síntesis que según Méndez (2005, p. 147) la síntesis parte de “la interrelación de los elementos que identifican su objeto, cada uno de ellos pueda relacionarse con el conjunto en la función que desempeñan con referencia al problema de investigación”; es así que este método permitirá comprender todos los aspectos que forman parte del objeto de estudio, lo que servirá para obtener los datos necesarios para llegar a las conclusiones y recomendaciones que el caso amerita.

Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos

El proceso de recolección de datos es de suma importancia, puesto que implica la forma en la que se recoge la información necesaria para el logro de los objetivos y ayuda a llevar a feliz término la investigación. Es así que se considere pertinente llevar a cabo las técnicas más idóneas para recolectar la información requerida, por lo que asumiendo las características de la presente investigación se utilizará la observación documental.

Dentro de este contexto, asumiendo los señalamientos de Bavaresco (2008) la observación documental implica realizar una revisión de diferentes fuentes bibliográficas con el fin de conocer lo que se ha escrito de manera previa acerca del tema que se está estudiando, lo que sirve para reconocer la importancia de los aspectos que se están tratando, de allí que se revisaron libros, revistas, periódicos, en fin diversas fuentes que fueron de utilidad para recabar datos de interés.

En este orden de ideas, para poder obtener la información se aplicará varios instrumentos que ayudaran en el proceso de recolección de los datos, como el fichaje, la paráfrasis y el resumen. En cuanto a el fichaje se refiere, partiendo de los argumentos de Tamayo y Tamayo (2009), esta técnica es de suma importancia, pues por medio de ella la autora puede tomar las notas que considere relevantes para su estudio; pudiendo a su vez realizar las observaciones y críticas acerca del tema, esto a la vez que le ayuda a ordenar los datos consultados a fin de poder acudir a ellos cada vez que los requiera.

Ahora bien, debido a que es un estudio basado en revisión documental, el investigador deberá realizar lecturas de diferentes fuentes, por lo que en ocasiones desearan plasmar las ideas leídas pero con su propias palabras, razón por la cual acudirá a la paráfrasis que según las ideas de Bavaresco (2008) la paráfrasis no es más que expresar con sus propias palabras las ideas expuestas por otro autor, conservando su

esencia y manteniendo el tecnicismo, pero con palabras de mayor comprensión para los lectores.

Por último, también se aplicará el resumen, que consiste en hacer un análisis de la lectura realizada y expresarlo de manera sintetizada, sobre este particular de acuerdo con las expresiones de Bavaresco (2008) el resumen tiene que ver con la presentación condensada de las diferentes lecturas realizadas, expresando los análisis realizados por los investigadores, todo ello con el fin de lograr los objetivos planteados y así poder presentar las conclusiones y recomendaciones relacionadas con el hallazgo investigativo.

Finalmente es menester mencionar que la información se recolectará por medio de fichas, asimismo se utilizará el respaldo electrónico, y la información de expertos; considerando necesario para ello hacer notar que las fichas son diversas hojas en la que la autora anotará los datos que considere de su interés, de igual manera transcribirá tales informaciones a través de respaldos electrónicos para poder darle forma al trabajo de grado a la vez que se asegurará resguardar la información.

Técnicas de Análisis de Datos

Para expresar la información de una forma homogénea, será necesario que los datos aislados se organicen, clasifiquen y sometan a técnicas precisas de análisis, y de esta manera se logre armonizar el resultado del proceso investigativo. Éste se puede considerar como el último paso para dar por culminado el proceso, por lo que debe realizarse sin apresuramientos para que se obtengan los resultados esperados. La técnica de análisis conveniente para este estudio será el análisis crítico, debido a que la información procederá de la consulta en fuentes secundarias.

Según Hochman y Montero (1983, p. 49), “es la culminación del trabajo comenzado con la presentación resumida, y consiste en la apreciación definitiva de un texto, a partir de los elementos hallados en él”. La ventaja de esta técnica es que se evita el criterio subjetivo del investigador, plasmando un conocimiento confiable, capaz de minimizar la incertidumbre del lector; además de permitir el logro de los objetivos.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS Y PRESENTACIÓN DE LOS RESULTADOS

Partiendo de la observación documental y con apoyo en la técnica del análisis crítico, se pudo construir la información reveladora sobre la posición de Venezuela sobre los avances de la OCDE para combatir la evasión fiscal en actividades de comercio exterior, lográndose de esta manera los objetivos específicos de la investigación y cuyo producto se presenta a continuación

Directrices sobre el Régimen de Precios de Transferencia establecidos por la OCDE con respecto a la erosión de la base gravable y el traslado de los beneficios (BEPS).

Las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia recibieron la aprobación del Consejo en su versión original en 1995. En 2009 se llevó a cabo una pequeña actualización tendente básicamente a reflejar la adopción de un nuevo apartado 5 en el artículo 25 en la actualización del Modelo de Convenio Tributario de 2008 que trata sobre el arbitraje, así como los cambios efectuados en los comentarios a dicho artículo 25 referidos a los procedimientos amistosos para la resolución de controversias fiscales de ámbito internacional.

En la edición de 2010 se ha procedido a una importante revisión de los Capítulos I a III, en los que se ofrecen nuevas pautas para la selección del método de determinación de precios de transferencia más apropiado en función de la casuística, sobre la aplicación práctica de los métodos basados en el resultado de las operaciones (el método del margen neto operacional y el método de distribución del resultado) y el funcionamiento de los análisis de comparabilidad. Se ha añadido, además, un nuevo Capítulo IX que trata aquellos aspectos de las reestructuraciones empresariales que

están relacionados con cuestiones de precios de transferencia. A lo largo de todas las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia se han efectuado cambios tendentes a dotarlas de coherencia.

Muchas estrategias de planificación tributaria aprovechan la interacción de las reglas de diferentes países para reducir su base imponible en el país con tasa de imposición más alta, o incluso lograr que una renta no se afecte con impuesto en ninguno de los países. Estas tácticas han hecho que las acciones implementadas por los estados individualmente pueden resultar infructuosas. Fue justamente esta problemática la que tomó en cuenta el G20, cuando solicitó a la OCDE realizar un proyecto que abordara el problema de manera más global.

Desde el 2012, países del G-20 (Grupo de los 20) han estado explorando la manera para lograr que las empresas multinacionales tributen correctamente, en virtud de que se ha detectado que han incurrido en abusos inapropiados a la imposición internacional. Por tal motivo, tales naciones se reunieron en el marco de la OCDE a fin de establecer mecanismos de inversión para evitar la erosión de la base tributaria y traslado de beneficios a otras jurisdicciones, denominados “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS).

De esta manera, los países integrantes de la OCDE y G20 iniciaron un esfuerzo conjunto para definir e implementar medidas para combatir la Erosión de la Base Imponible y Transferencia de Utilidades (BEPS, por su sigla en inglés). El resultado de este trabajo mancomunado se vio reflejado en un plan de acción entregado por la OCDE, que instala 15 acciones para combatir amplia y coordinadamente la elusión, lo que permitirá más coherencia y transparencia, haciendo más eficiente el control.

En este sentido, la OCDE presentó en Octubre de 2015 la reforma integral, coherente y coordinada de la normativa tributaria internacional como lucha contra la

erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios hacia jurisdicciones de baja o nula tributación, en las que se desarrolla una escasa o inexistente actividad económica. Ey (2015, p. 2), puntualiza:

El 5 de octubre 2015 la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (“OCDE”) publicó los 15 Reportes finales que tienen como objetivo establecer un plan de acción para evitar y combatir estrategias que tienen por objeto la “erosión de la base y traslado de utilidades” (“BEPS”). Los Reportes incluyen (i) cambios a las Guías de Precios de Transferencia, que tienen efecto casi inmediato; (ii) cambios al Convenio Modelo de la OCDE y sus Comentarios, así como (iii) propuestas para el diseño de legislación fiscal, que requerirán cambios legislativos en cada país.

Esta reforma incluye nuevos *estándares mínimos* que establecen requisitos sobre: los “informes país por país” (country by country reporting) que, brindarán a las administraciones tributarias una visión global de las operaciones de las empresas multinacionales; la prevención del abuso de los tratados, lo que se conoce como “treaty shopping”, para erradicar el uso de sociedades «canalizadoras de inversiones» (tipo *conduit*); la limitación a las prácticas tributarias perniciosas, principalmente en el ámbito de la propiedad intelectual y mediante el intercambio automático de ciertas determinaciones o acuerdos entre la administración y el contribuyente (*tax rulings*); y, por último, procedimientos de acuerdo mutuo efectivos, con el fin de garantizar que la lucha contra la doble no imposición (o desimposición) no genere situaciones de doble imposición.

Además, se presentaron las directrices relativas a la aplicación de las normas de precios de transferencia encaminadas a impedir que los contribuyentes recurran a ciertas entidades, como son las denominadas *cash boxes*, establecidas en países de baja o nula tributación, que sirven para evitar impuestos sobre sus beneficios y, por otro, redefine el concepto clave de «establecimiento permanente (EP)» para poner fin al uso

de acuerdos que impiden determinar la existencia de una presencia fiscalmente imponible en un determinado país por remitirse a una definición obsoleta.

Esta actualización de las directrices proporciona a los gobiernos una serie de medidas nuevas cuya implementación debe realizarse a través de modificaciones de las normas de derecho interno, incluyendo normas fortalecidas sobre Compañías Foráneas Controladas (CFC), un enfoque común para limitar la erosión de las bases imponibles mediante la deducibilidad de intereses y nuevas normas para neutralizar los mecanismos híbridos, que pueden producir la doble no imposición a través de complejos instrumentos financieros.

Las 15 acciones del Plan BEPS son:

Acción 1. Abordar los retos de la economía digital para la imposición (identificar el factor de la fuente);

Acción 2. Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos (es decir la doble deducción); no imposición fiscal.

Acción 3. Refuerzo de la normativa sobre CFC (en el capítulo de las Reglas de Transparencia Fiscal Internacional (TFI));

Acción 4. Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros (subcapitalización);

Acción 5. Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia (paraísos fiscales y reglas CFC);

Acción 6. Impedir la utilización abusiva de convenio (treaty shopping,

Planificación Fiscal “agresiva”, “doble no imposición” y cláusulas de salvaguarda);

Acción 7. Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (beneficios empresariales), para evitar tributar en el Estado donde se genera la fuente.

Acciones 8, 9, 10. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor (Acción 8 – Intangibles; Acción 9 – Riesgos y Capital; Acción 10 – Otras transacciones de alto riesgo);

Acción 11. Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella (intercambio de información, confidencialidad, etc.);

Acción 12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Acción 13. Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia;

Acción 14. Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias (procedimientos arbitrales); y Acción 15. Desarrollar un instrumento multilateral.

Después de la publicación de los Reportes finales en octubre, primero, es importante considerar que no todos los Reportes son finales, por lo que requirió trabajo adicional por parte del organismo para finalizarlos, por ejemplo en temas de precios de transferencia (**Acción 8-10**), y otras áreas incluyendo las **Acciones 2, 4, 6 y 7**. Asimismo, la OCDE debe desarrollar un mecanismo para monitorear la implementación de las propuestas BEPS en los diferentes países. Hasta hoy se desconocen los detalles sobre el funcionamiento de este monitoreo, y aparentemente, aún no hay acuerdo entre los países miembros.

Por otro lado, el Grupo de los 20 (G20) dio la instrucción a la OCDE de desarrollar un proceso de desarrollo de las políticas BEPS que resulte más inclusivo, considerando países fuera de la OCDE y G20. El G20 espera resultados durante las primeras reuniones del grupo en 2016, año en el que China se encontrara en la presidencia del Grupo. Y finalmente, el G20 y la OCDE acordaron seguir trabajando en la iniciativa BEPS hasta 2020. Es decir, la publicación de los 15 Reportes no implica que el trabajo ha terminado. El contenido de este ambicioso plan, se resume en la figura 1.



Figura 1. Esquema de Plan BEPS

Fuente: Instituto Chileno de Derecho Tributario y International Fiscal Association (IFA) de Chile (2016).

El Plan BEPS es equivalente a una reforma tributaria de carácter global que involucra a todos los países miembros de la OCDE y del G20, que busca mejorar la transparencia y recaudación fiscal de sus sistemas, en sintonía con los 3 principios del Plan de Acción OCDE: Coherencia, Sustancia y Transparencia. En suma, “sistemas fiscales justos”.

Se precisa reconocer que la erosión de la base y el desplazamiento de lucro (BEPS) se refiere a las estrategias de planificación fiscal que explotan estas brechas y disparidades en las normas tributarias para cambiar artificialmente ganancias a lugares de bajo o nulo de impuestos donde hay poca o ninguna actividad económica, lo que resulta en poco o ningún impuesto de sociedades en general siendo pagado. BEPS es de gran importancia para los países en desarrollo debido a su fuerte dependencia de los impuestos sobre la renta corporativa, en particular de las empresas multinacionales (EMN).

Un efecto BEPS fiscal similar – que pretende combatir la OCDE - (deducción sin acumulación de ingreso correspondiente) también se lograría a través de una clasificación distinta entre jurisdicciones de un instrumento híbrido (deuda versus capital), una entidad híbrida (transparente versus no-transparente) o transferencia híbrida (propietario o no-propietario de activos).

La OCDE pretende atacar estas estrategias BEPS implementando y reforzando la coherencia entre sistemas fiscales de diferentes países, exigiendo la existencia de sustancia en transacciones entre partes relacionadas, así como transparencia en información disponible por parte de las autoridades fiscales.

Coherencia

Un enfoque importante en los Reportes BEPS es el establecer coherencia entre los sistemas fiscales de los diferentes países, en forma tal que se proponen límites más estrictos a ciertas deducciones, particularmente en intereses y otras cargas financieras (por ejemplo **Acción 4**), y además se incluyen restricciones para el caso en que el pago correspondiente (que causó la deducción) no se encuentra sujeto a gravamen - o se encuentra sujeto a un gravamen reducido - en el país donde se recibe el ingreso correspondiente (**Acción 2**).

La última versión del Reporte Acción 2 introduce directrices relacionadas al concepto de “transferencias híbridas”, definidas como cualquier acuerdo por medio del cual se transfiere un instrumento financiero donde, como consecuencia de los aspectos económicos de la transacción, y de la forma en que dicha transacción está estructurada, dos países toman posturas distintas respecto de quien es el propietario del activo transferido.

Aún más complicado de identificar y regular son los “híbridos importados”, bajo los cuales resulta una deducción proveniente de un instrumento híbrido producido en una jurisdicción y que es importado a una tercera jurisdicción y compensada contra los ingresos obtenidos en dicha tercera jurisdicción.

Como se puede apreciar, estas reglas son sumamente complejas y presumen la disponibilidad de información clara sobre la legislación fiscal de diferentes países, para determinar si existe o no un (instrumento, entidad o transferencia) híbrido, lo cual pondrá mucha presión a autoridades fiscales y contribuyentes. El mal funcionamiento de la interacción de las legislaciones domésticas entre países sin duda resultaría en doble imposición.

A través del robustecimiento de regímenes de compañías controladas, o “CFC (equivalente al régimen de REFIPRE de Título VI), se pretende evitar el diferimiento de la acumulación de los ingresos generados por las entidades intermediarias en manos de la casa matriz (**Acción 3**).

Una de las propuestas más impactantes de los Reportes BEPS es la inclusión de la llamada regla de “Proporcionalidad fija”, que es un mecanismo para limitar la deducibilidad de intereses considerando un máximo respecto de un porcentaje (de 10%-30%) de EBITDA de una compañía (**Acción 4**).

Asimismo, como regla complementaria se sugiere regular la deducción de intereses a través de una “Regla de Proporcionalidad Global del Grupo”, con la finalidad de proporcionar una mayor flexibilidad a grupos o industrias altamente apalancadas por necesidades extra fiscales. La Regla de Proporcionalidad Global del Grupo permite que las entidades que superen el límite de la Proporcionalidad Fija en su país puedan deducir el gasto neto de intereses siempre y cuando ello no supere la proporción de los intereses pagados a terceros por el grupo sobre EBITDA a nivel global.

El Reporte Final para la Acción 4 de BEPS reconoce que la volatilidad económica podría ocasionar dificultades en la proyección financiera y planeación presupuestal a largo plazo de las empresas y que, limitar de manera permanente la deducción de intereses, podría resultar en una doble imposición. Por esta razón, se recomienda a los países que consideren lo siguiente:

(i) Adoptar una “regla de escape de capital” complementaria a la regla de “Proporcionalidad Fija”, que permita la deducción adicional de intereses, siempre y cuando la proporción deuda-capital de la entidad no supere a la del grupo multinacional;

(ii) Autorizar la deducción de intereses que no haya sido reconocida en ejercicios

anteriores y/o posteriores (carry forward y/o carry back), sujeto a ciertas restricciones;

(iii) Establecer excepciones para intereses pagados a terceros derivados de préstamos utilizados para financiar proyectos de beneficio público (infraestructura) y a las entidades cuyo gasto neto de intereses sea inferior a los límites mínimos; e

(iv) Instaurar reglas específicas que neutralicen cualquier oportunidad de incurrir en prácticas BEPS.

Adicionalmente, se prevé continuar analizando la aplicabilidad de las recomendaciones relacionadas a la limitación de deducción de intereses para ciertas industrias; tales como bancos, instituciones de seguros u otras entidades financieras, así como a contribuyentes sujetos a regímenes fiscales especiales, entre otras.

Asimismo, mediante la **Acción 5**, la OCDE busca detener/limitar la provisión de incentivos fiscales a contribuyentes que no tienen una actividad real en los países que otorgan los incentivos, así como fomentar y mejorar la transparencia de la información, en particular mediante el intercambio obligatorio y espontáneo de “*rulings*” emitidos a contribuyentes.

Sustancia

Otro principio clave de la iniciativa BEPS es el enfoque a la “sustancia” en las operaciones de grupos multinacionales y transacciones entre miembros de dichos grupos. Por ejemplo, las nuevas Guías de Precios de Transferencia (**Acción 8-10**) toman como punto de partida la relación contractual entre partes relacionadas para la identificación de la transacción real bajo análisis, sin embargo si la conducta de las partes es inconsistente con dicha relación contractual, se deberá considerar, para efectos de identificar la transacción y para fines de precios de transferencia la conducta

de las partes la cual podrá sustituir o complementar a los acuerdos contractuales.

Un enfoque similar se encuentra en los cambios propuestos al artículo 5 del Convenio Modelo y los Comentarios correspondientes, en relación con el concepto de establecimiento permanente “EP” (**Acción 7**). Bajo los cambios propuestos, ya no es la forma contractual la que determinará si una actividad en un país resulta en una presencia gravable (EP), sino que con base en dichos cambios, también se tomará en cuenta la conducta de las personas que llevan a cabo actividades en dicho país.

En caso de uso indebido de tratados para evitar la doble tributación (**Acción 6**), entre otros cambios, la OCDE introduce una disposición que niegue la aplicación de un tratado, si el “propósito principal” de una transacción o arreglo es el de buscar los beneficios del tratado (en otras palabras por falta de razones no-fiscales), aun cuando en texto del tratado resultaría legal la aplicación de los beneficios del tratado.

Según la OCDE, actualmente existe una incorrecta aplicación de las reglas actuales de precios de transferencia en tal forma que la atribución de utilidades dentro de un grupo no está alineada con la actividad económica que efectivamente generó las utilidades. El principio de “plena competencia” (“*arm’s length principle*”) ha sido útil y ha sido un estándar práctico para administraciones fiscales y contribuyentes para determinar precios en operaciones celebradas entre partes relacionadas. Sin embargo, el supuesto “enfoque de atribuciones contractuales de funciones, riesgos y activos que dictan las Guías actuales ha sido sujeto de manipulación”.

En los Reportes **Acción 8-10**, la OCDE decidió mantener el estándar de “plena competencia” (y no introducir “medidas especiales”) sin embargo, se incluyen consideraciones que “aclaran y fortalecen” dicho principio. No obstante lo anterior, los cambios propuestos en la Guías van más allá de una mera “aclaración”; pues, por ejemplo, se está dando una importancia sin precedentes a la función de “control de

riesgos” del negocio.

Como parte de las nuevas reglas, se extiende el “análisis de funcionalidad” con un primer paso importante, que es la identificación de manera precisa las transacciones efectivamente realizadas entre partes relacionadas a través del análisis de sus relaciones contractuales junto con la evidencia de la conducta de cada parte y la manera en que las utilidades son generadas dentro del grupo.

Elemento clave de las nuevas reglas es la incorporación de una revisión más detallada de los riesgos que asumen las partes involucradas en la transacción y que deberá ser considerado como elemento indispensable del análisis funcional.

Para éstos efectos, se introducen definiciones concretas de **RIESGO, CONTROL DE RIESGO** y **CAPACIDAD FINANCIERA DE ASUMIR RIESGO** incluyendo un nuevo marco analítico de seis pasos para evaluar la atribución de riesgo (y la utilidad correspondiente) dentro de las compañías del grupo.

Dicho marco analítico considera la identificación específica de los riesgos económicos significativos de la transacción, la determinación de la asignación contractual de estos riesgos y las funciones relacionadas a los mismos, en particular ¿qué personas / de qué entidades desempeñan funciones de control y mitigación de riesgos?, ¿qué personas / de qué entidades enfrentan las consecuencias positivas y negativas de asumir dichos riesgos? y ¿qué (personas de qué) entidades tiene la capacidad financiera para hacer frente a dichos riesgos?. Una vez que esto es definido se lleva a cabo la asignación de utilidades y finalmente la fijación de las contraprestaciones a las transacciones.

Por ejemplo, un miembro de un grupo multinacional que sólo realiza actividades de proporción de activos o financiamiento (de actividades del grupo) pero que no tiene la gente con la autorización y capacidad de controlar el riesgo financiero asociado, no

tendría derecho a un retorno mayor a un retorno de bajo riesgo o incluso un retorno todavía menor si la transacción no tiene razón comercial. Bajo la circunstancia extraordinaria de que no exista razón comercial detrás de la transacción, la autoridad fiscal podría descartarla. La razón comercial se puede determinar con base en lo que hubieran pactado terceros independientes bajo circunstancias económicas similares.

Los cambios importantes a las Guías relacionados con el tratamiento de intangibles están en gran parte en línea con los cambios de la función de control de riesgos. Se aclara que la simple propiedad legal de un intangible no necesariamente confiere derechos sobre el retorno económico al considerar que efectivamente dichos retornos son generados derivado de su explotación. Asimismo se especifica que el retorno económico proveniente de los intangibles deberá ser asignado a las entidades que contribuyan con las actividades de creación de valor a través del desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de los intangibles y que a su vez asuman y manejen el riesgo asociado con dichas funciones (métrica “DEMPE” por sus siglas en inglés – Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Explotation)

Esta Acción proporciona una nueva guía para la evaluación del retorno relativo al financiamiento para el desarrollo del intangible (en línea con el marco analítico relacionado con la función de control de riesgo) y se establece que en los casos en que la entidad que otorga el financiamiento no tiene las personas con la capacidad de controlar los riesgos, ni desempeña otras funciones asociadas al intangible, generalmente no tendría derecho a recibir una tasa de retorno similar a la que recibirá un inversionista que asume estas funciones y riesgos. En los casos en los que la entidad sólo mantiene el riesgo financiero, el retorno se evaluará conforme los criterios para análisis de operaciones de financiamiento.

Finalmente cabe señalar que este reporte toca también temas relevantes en materia de nuevos lineamientos para evaluar la prestación de servicios de bajo valor agregado,

transacciones de commodities y acuerdos de contribución de costos.

En la primera parte del Reporte BEPS **Acción 7**, los cambios propuestos a los párrafos 5 y 6 del artículo 5 Convenio Modelo, tienen como objetivo combatir estrategias para evitar la creación de un EP, por ejemplo a través del uso del concepto de comisionistas (“*commissionnaire*”) y esquemas similares de venta y distribución, resultando en el traslado de utilidades fuera del país en donde se venden los productos.

En muchos países, el arreglo de comisionista (*commissionnaire*) es un esquema en lo cual una persona vende productos en nombre propio, pero por cuenta de una empresa extranjera, quien es el propietario de los productos. En ciertas circunstancias, la venta de productos bajo este esquema no causaría un EP.

En estrategias similares según la OCDE, pretenden evitar la creación de un EP, se negocian sustancialmente los elementos de un contrato de venta (de productos) en un estado contratante, pero no se concluye formalmente en este estado, porque la formalización y autorización se ejecute en el extranjero.

Con el propósito de evitar estas estrategias, se propone cambiar la ficción en el párrafo 5, del artículo 5, que establece que se considera que existe un EP, no solo cuando una persona concluye contratos en nombre de la empresa extranjera, sino también cuando la persona asuma “la responsabilidad [rol] principal que resulta en la conclusión de contratos concluidos habitualmente, sin modificación material por la empresa...”. También se modifica el párrafo 6 (agente independiente) en el sentido de excluir la aplicación de la excepción de este párrafo, cuando una persona actúa (casi) exclusivamente para una parte relacionada.

En la segunda parte de la **Acción 7**, se propone modificar el párrafo 4 del artículo 5 (actividades auxiliares y preparatorias), disposición que - según la OCDE - también

se ha utilizado para (artificialmente) evitar la creación de un EP en un país en donde se vende productos o servicios (por ejemplo a través de “fragmentación” de actividades), como en casos en los cuales actividades como almacenaje y entrega de bienes ya son parte fundamental (“*core business*”) de las actividades de la empresa extranjera, en particular para empresas que forman parte de la “economía digital”. Para estos efectos se propone agregar un párrafo que establece que cada uno de las actividades listadas en el párrafo 4 debe tener un carácter auxiliar o preparatorio, para poder ser considerados como exentos bajo dicha disposición.

El Reporte reconoce que falta por terminar trabajo relacionado a guías para la atribución de utilidades a un EP, en el caso particular de la existencia de EP’s como resultado de los cambios propuestos en el Reporte.

La Acción 6 determina que “*treaty shopping*” es parte fundamental de las estrategias BEPS; en nuestro ejemplo, los tratados le permiten a la compañía Y recibir los intereses, regalías y retornos de arreglos híbridos con un mínimo de impuestos retenidos en país S. Se propone la introducción de una disposición en el Convenio Modelo (artículo “X” por incluir en los tratados bilaterales) enfocada en el uso indebido de tratados, que refleja un estándar mínimo para combatir “*treaty shopping*”.

Es decir, los países tienen la opción de incluir una cláusula de “**Limitación de Beneficios**” (“**LOB**”) que contiene ciertos requisitos objetivos para poder aplicar los beneficios del tratado (por ejemplo naturaleza, actividades y residencia de accionistas. Como segunda opción que pueden tomarlos países para cumplir con el estándar mínimo, pueden incluir en sus tratados únicamente la cláusula de PPT.

La tercera opción para cumplir con el estándar mínimo es la inclusión de la cláusula LOB, en combinación con una cláusula para combatir “arreglos abusivos” (“*conduit arrangements*”), que son transacciones que involucran terceros (en general bancos).

Transparencia

El tercer pilar de las Acciones BEPS es enfocada a la transparencia de información, es decir crear más visibilidad para las autoridades fiscales de las estructuras de grupos multinacionales, incluyendo a través de la divulgación de estrategias fiscales agresivas (transfronterizas) por parte de contribuyentes y “promotores” (**Acción 12**) y la implementación de requerimientos importantes de revelación y documentación en materia de precios de transferencia (**Acción 13**), así como hacer más efectivo los mecanismos de resolución de controversias en caso de existencia de doble tributación (**Acción 14**) que seguramente existirá si los países implementarán las acciones BEPS.

Los objetivos de la **Acción 12** del plan de acción BEPS son (i) aumentar la transparencia a través del intercambio de información entre las autoridades fiscales, (ii) evitar la implementación de esquemas fiscales agresivos, y (iii) la implementación de reportes de información. De igual manera se busca la identificación temprana de los promotores y de los contribuyentes asociados a esquemas abusivos.

La OCDE también incluye en su recomendación la posibilidad de intercambiar la responsabilidad de divulgación entre el contribuyente y el promotor, en caso de que el promotor se encuentre en otra jurisdicción. Se propone que la divulgación se de en dos posibles momentos, (i) cuando el promotor proporcione el esquema fiscal al contribuyente y (ii) cuando el contribuyente implementa el esquema fiscal proporcionado por el promotor.

La OCDE recomienda que los reportes contengan lo siguiente:

- Detalles del usuario
- Detalle de las compañías y/o individuos involucrados en la transacción
- Detalles del esquema fiscal utilizado (por ejemplo. descripción de cada elemento

de la transacción, cómo surge, efecto impositivo)

- Cláusula de divulgación (describe específicas situaciones en las cuales se requiere la divulgación)

- Provisiones legales o reglamentarias (describir las provisiones necesarias en las leyes locales para solicitar la divulgación de información relevante)

- Detalle del monto esperado del beneficio fiscal

- Recomienda que la legislación local sancione y establezca consecuencias significativas por falta de cumplimiento tanto a promotores como contribuyentes

El reporte BEPS **Acción 13** establece un enfoque estándar de documentación de precios de transferencia.

La Acción 14 tiene como objetivo hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias entre países, en otras palabras, busca desarrollar soluciones en contra de obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias relacionadas con los tratados para evitar la doble tributación. En este sentido, el Reporte Final de la Acción 14 establece un compromiso por parte de los países participantes del proyecto BEPS para implementar un “estándar mínimo” en la resolución de conflictos.

Para tal efecto, se han acordado aplicar tres principios generales que representan el “estándar mínimo” que debe prevalecer en un MAP, ya sea mediante la incorporación de estos principios en la legislación doméstica y/o al momento de interpretación o aplicar un convenio para evitar la doble imposición. Los principios del “estándar mínimo” incluyen:

1. Permitir el acceso a los contribuyentes a un MAP cuando los requisitos para su acceso han sido cumplidos por los contribuyentes.

2. Asegurar que los procedimientos administrativos internos no impidan el acceso a un MAP.

3. Implementación por los países del artículo 25 del Convenio Modelo de buena fe.

Estos principios rectores del “estándar mínimo” se complementan con un conjunto de “mejores prácticas” que se detallan también en el Reporte Final. Al contrario de los principios rectores que reflejan el consenso de los países participantes del proyecto BEPS, las “mejores prácticas”, cuyo carácter es más subjetivo y cualitativo, aún no han sido aprobadas por todos los países.

Por último, el Reporte Final no establece el arbitraje como la solución de controversias por excelencia, es decir, con respecto al arbitraje, sólo se exige a los países para aclarar si el país permite o no el arbitraje para un MAP. Sin embargo, el Reporte Final lista un grupo de 20 países (Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Francia, Alemania, Irlanda, Italia, Japón, Luxemburgo, Países Bajos, Nueva Zelanda, Noruega, Polonia, Eslovenia, España, Suecia, Suiza, Reino Unido y Estados Unidos.) que han declarado su compromiso para implementar un procedimiento vinculante obligatorio para el arbitraje de un MAP. Con este fin, una cláusula de arbitraje vinculante obligatorio se desarrollará en el marco de la negociación del instrumento multilateral previsto por la Acción 15 del Plan de Acción BEPS.

Cambios en Documentación según plan BEPS

De todo contribuyente se espera un esfuerzo para determinar la fijación de los precios de transferencia a efectos fiscales de acuerdo con el principio de plena competencia, basada en la información que se encuentre razonablemente disponible en el momento de su determinación. Por esto, el contribuyente debería considerar normalmente si su precio de transferencia es adecuado a efectos fiscales antes de que quede establecido.

El proceso a seguir por el contribuyente para la fijación de los precios de transferencia que es adecuada a efectos fiscales debe resolverse a la luz de los principios de una gestión prudente de empresa que gobernarían el proceso de evaluación de una decisión empresarial con un nivel de complejidad e importancia similar. Se podría esperar que la aplicación de estos principios requiera que el contribuyente prepare o se refiera a documentos escritos que pudieran servir para ilustrar los esfuerzos realizados con el fin de cumplir con el principio de plena competencia, incluyéndose la información en que se basó la fijación de los precios de transferencia, los factores que tuvo en cuenta y el método que seleccionó.

Sería razonable que las Administraciones tributarias esperasen que los contribuyentes, al fijar sus precios de transferencia para una actividad empresarial particular, preparasen o procurasen esos documentos relativos a la naturaleza de la actividad y a la determinación de los precios de transferencia y que conservasen la documentación para ser presentada, si fuera necesario, en el curso de una inspección tributaria.

Tales actuaciones deberían contribuir a que los contribuyentes presentaran correctamente sus declaraciones fiscales. Sin embargo, se debe observar que no debería existir una obligación contemporánea de elaborar este tipo de documentos o de prepararlos para su revisión por la Administración tributaria en el momento en que se fija el precio o se presenta la declaración fiscal.

En cualquier caso, las normas contables y las obligaciones legales de documentación (incluidos los plazos para su preparación y remisión) difieren de un país a otro. Los documentos requeridos al contribuyente pueden no ser aquéllos que los principios de una gestión prudente de empresa indicaran que fueran conservados por la empresa asociada extranjera; y traducir y presentar estos documentos pueden suponer

un tiempo y un coste importantes. Estas consideraciones deben ser sopesadas al definir las obligaciones de documentación exigibles al contribuyente.

Ahora bien con la actualización de las directrices pronunciada en el año 2015, el informe de la Acción 13 Considera que una mejor y más coordinada documentación sobre precios de transferencia incrementará la calidad de la información proporcionada a las administraciones tributarias y reducirá los costos de cumplimiento para las empresas. El informe contiene un enfoque estandarizado en tres niveles, incluyendo un estándar mínimo en relación al informe país por país que refleja el compromiso de implementar el control de manera consistente.

En primer lugar, las orientaciones relativas a la documentación sobre precios de transferencia requieren que las empresas multinacionales proporcionen a las administraciones tributarias información de alto nivel acerca de sus operaciones empresariales mundiales y de sus políticas en materia de precios de transferencia en un “archivo maestro” que estaría a disposición de todas las administraciones tributarias de los países interesados.

En segundo lugar, también requieren un “archivo local” que incorporaría documentación detallada sobre precios de transferencia en relación a las transacciones de cada país, identificando transacciones concretas con entidades vinculadas, el monto de dichas transacciones y el análisis de la determinación de los precios de transferencia que haya realizado la sociedad con respecto a esas operaciones.

En tercer lugar, las grandes empresas multinacionales también tendrían que presentar el informe país por país, a través del cual se declararía anualmente y por cada jurisdicción fiscal en la que operan, la cuantía de los ingresos y los beneficios antes del impuesto sobre sociedades, así como el importe del impuesto sobre sociedades pagado y devengado. Los informes país por país deben presentarse en la jurisdicción de la

sociedad matriz última de la multinacional, aunque se compartirían de manera automática a través de intercambios de información intergubernamentales.

En determinadas circunstancias, mecanismos secundarios como las declaraciones locales pueden servir de apoyo. Un plan acordado de implementación garantizará el suministro puntual de la información, la confidencialidad de la información declarada y el uso apropiado de los informes país por país.

En su conjunto, estos tres niveles de documentación obligarán a los contribuyentes a articular una postura coherente en materia de precios de transferencia, ofreciendo a las administraciones tributarias información útil para evaluar los riesgos de los precios de transferencia, optimizar la utilización de los recursos de inspección y, en caso de apertura de un procedimiento de inspección, dicha información será esencial tanto para iniciar como para orientar dicho procedimiento. Las empresas multinacionales verán reducidos sus costes de cumplimiento como consecuencia de la adopción por parte de los países de un régimen uniforme de documentación sobre precios de transferencia y del intercambio automático del informe país por país entre las administraciones tributarias, haciendo innecesaria su presentación en múltiples jurisdicciones.

Tratamiento fiscal del Régimen de Precios de Transferencias en Venezuela con respecto a la erosión de la base gravable y el traslado de los beneficios (BEPS).

Como se mencionó anteriormente, dentro del Plan BEPS, las acciones 8, 9 y 10 han resultado en un extenso reporte que propone diversas medidas para resolver los problemas detectados, fundamentalmente tendientes a asegurar que los resultados de PT estén alineados con la creación de valor y la sustancia de las actividades económicas llevadas a cabo por cada uno de los miembros de grupos multinacionales. Este trabajo, en conjunto con la acción 13 del Plan BEPS sobre la documentación de PT y el denominado *country-by-country reporting*, pre-tenden mejorar la transparencia y

proveer a las administraciones tributarias con instrumentos para afrontar los riesgos de PT identificados en el Plan BEPS.

Venezuela no es miembro o país asociado de la OCDE. Sin embargo las reglas de PT venezolanas están basadas en las Directivas PT OCDE, por lo que siguen los principios internacionalmente aceptados en la materia. En tal virtud y a pesar que las autoridades venezolanas no han manifestado públicamente su intención de implementar normas inspiradas en el Plan BEPS, su posible recepción en el futuro sería posible bajo el marco normativo actual, el cual debería ser revisado a fines de adaptarlo a los nuevos parámetros para la aplicación del principio de *arm's length*.

Poco se ha escrito en Venezuela sobre los próximos cambios que a nivel de lineamientos y normas está proponiendo la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en lo sucesivo OCDE) bajo el mandato del G20, para tratar el problema de la erosión de la base gravable y el traslado de beneficios (BEPS por sus siglas en inglés Base Erosion and Profit Shifting). Si bien es cierto, en los actuales momentos el país enfrenta una serie de nuevos cambios normativos con la recién reforma tributaria, aunado a otros cambios de gran impacto económico, no debe dejar a un lado otras reformas, que no por ser de menor impacto no dejan de ser importantes.

Comenta Benítez (2015) que desde mediados del año 2013, la OCDE viene trabajando en base a un plan de acción, en concreto 15 acciones para tratar la problemática que surge con el traslado de beneficios entre empresas que forman parte de un mismo grupo multinacional y que entre otros efectos trae como consecuencia la erosión a la base imponible. Específicamente en la materia de precios de transferencia, se diseñaron cinco acciones, las cuales en resumen, lo que se buscan es dar una nueva directriz en aspectos como, la deducción de operaciones financieras, intangibles, riesgo y capital, otras operaciones de alto riesgo y todo lo relacionado a la documentación

comprobatoria que deberán preparar los contribuyentes por sus operaciones entre partes relacionadas.

Respecto a la acción 8 del Plan BEPS sobre intangibles, la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana Publicada en Gaceta Oficial N° 6.210 del 30 de diciembre de 2015. (LIR) no establece una definición clara y delimitada de intangibles como sugiere la OCDE. La LISLR en materia de intangibles contiene normas que brindan orientación para la determinación de los PT en transacciones vinculadas. Sin embargo, la regulación no es suficientemente detallada como para asegurar que los PT estén alineados con la creación de valor en materia de intangibles. En consecuencia, somos de la opinión que Venezuela debería hacer una revisión de las reglas para la determinación de PT en transacciones que involucren intangibles.

Por otra parte, en relación con la acción 9 del Plan BEPS sobre riesgos y capital, se observa que más allá de algunas reglas de PT referidas al análisis funcional, no existe suficiente orientación en la legislación venezolana que de certeza sobre si la distribución de riesgos y capital en las relaciones entre empresas de un grupo multinacional pueden ser categorizadas como transferencias artificiales de riesgos o capital a jurisdicciones de baja imposición fiscal. Asimismo, en atención a las recomendaciones del Plan BEPS, Venezuela podría incluir, sin perjuicio de su cláusula general antielusión, normas para la recalificación de hechos imponibles con suficientes parámetros para determinar la realidad económica de las transacciones.

A pesar que desde Venezuela se realizan ciertas exportaciones triangulares de commodities entre partes vinculadas en las que participa un vehículo extranjero sin sustancia económica, Venezuela no ha adoptado el denominado “sexto método” de PT utilizado en otros países de Latinoamérica. Es posible que la alta dependencia de la exportación de petróleo no haya llamado la atención de los efectos que la exportación

de otros commodities bajo esquemas como el descrito puede tener en la erosión de la base imponible en Venezuela.

Las bases para implementar la Acción 10 respecto a transacciones de commodities están asentadas en la Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISLR). En efecto, no se requeriría mayor modificación o adición a la LISLR, toda vez que la Acción 10 recomienda el uso del MCNC, método previsto en la LISLR.

Sobre la acción 10 relativa a otras transacciones de alto riesgo, ha de enfatizarse la valoración de transacciones con *commodities*, sobre las cuales no existe mayor regulación en la LISLR. En tal sentido, parece conveniente la inclusión de normas con el fin de garantizar que la exportación de *commodities* realizadas por contribuyentes venezolanos a partes vinculadas cumplan con el principio de *arm's length*.

Ahora bien, en lo que respecta a la materia de documentación coincidiendo con el análisis de Benítez (2015) , actualmente en Venezuela la LISLR, establece dos mecanismos formales para documentar las operaciones sujetas al régimen de precios de transferencia, como lo son la Declaración Informativa de Operaciones Efectuadas con Partes Vinculadas en el Extranjero (Forma PT-99) y el estudio o reporte, que si bien la ley no hace una mención literal a estos términos, si lo hace de forma general al establecer el contenido de la documentación comprobatoria que los contribuyentes deben tener disponibles, sobre el análisis y los soportes que se deben realizar a las operaciones con partes relacionadas domiciliadas en el exterior y que por excelencia se recopila en un formato de informe o estudio.

De acuerdo a la propuesta de la OCDE establecida en el plan de acción N°13, los contribuyentes deberán contar con tres tipos de documentación para soportar sus operaciones con partes relacionadas, entre las cuales se tiene, un reporte en base a un estudio maestro (master file), un reporte país por país (country-by-country report) y un

reporte local (local file). Ahora bien, cabe la pregunta de ¿cómo estos cambios en la documentación podrán afectar a los contribuyentes en Venezuela?, coincidiendo con la posición de Benítez (2015), para tales efectos recordemos el artículo 115 de la LISLR, el cual establece que todo aquello que no esté regulado en materia de precios de transferencia por esta ley se podrá recurrir a los lineamientos o directrices de la OCDE del año 1995 o sus modificaciones, siempre y cuando no contraríen lo establecido en dicha normativa.

Por consiguiente, siendo las directrices de la OCDE la guía por excelencia para documentar las operaciones con partes relacionadas tanto para contribuyentes como para administraciones tributarias, su nueva modificación deberá ser utilizada por éstos, respecto a la nueva forma de documentar las operaciones, para lo que Venezuela requeriría efectuar cambios normativos para implementar el nuevo enfoque propuesto por el Plan BEPS respecto a la documentación de PT. La implementación debería tener base en un instrumento de rango legal como la LIR, pues la magnitud de los cambios e información a reportar que conllevan el nuevo esquema de documentación exceden el objeto e intención de las normas sobre deberes formales de la LIR vigente.

Situación actual del tratamiento fiscal del Régimen de Precios de Transferencias con respecto a la erosión de la base gravable y el traslado de los beneficios BEPS en los países andinos.

A continuación se presenta un panorama general pero suficiente y crítico de la posición de los países vecinos a Venezuela ante el plan de acciones de la BEPS en materia de precio de transferencia.

Colombia

Desde su incorporación al ordenamiento tributario nacional mediante la Ley 788 de 2002, la normativa colombiana en materia de precios de transferencia ha considerado algunos referentes internacionales, principalmente las directrices impartidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en su documento “Directrices de la OCDE Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias” (en adelante las “Directivas PT OCDE”). Si bien la Corte Constitucional colombiana ha señalado expresamente que tales directivas no tienen fuerza vinculante en el país, sí ha aceptado su utilización como un criterio auxiliar de interpretación, posición que igualmente ha sido adoptada por la autoridad tributaria nacional.

Lo anterior implica que, en términos generales, las modificaciones a las Directivas PT OCDE que resulten de las acciones de BEPS pueden tener efectos inmediatos en la determinación de los precios de transferencia en Colombia por la vía interpretativa.

Ahora bien, existen algunos aspectos que impactan a la normativa interna, sobre todo lo relacionado con requisitos de documentación, o con la aplicación de enfoques simplificados en la evaluación de servicios intragrupo de bajo valor agregado. En otras situaciones, si bien existen elementos para justificar la aplicación de las propuestas que se incluyan en las Directiva PT OCDE a modo de interpretación de la normativa colombiana existente, coincidiéndose con la argumentación de Moreno (2016) es recomendable que los cambios se incorporen domésticamente para facilitar la resolución de controversias que puedan darse a partir de los procesos de fiscalización. El hecho de ser un país asociado OCDE demuestra el compromiso del Gobierno Nacional con el proyecto, lo que se espera signifique que se evalúen las propuestas y se identifique aquellas que son pertinentes y su forma de implementación en el país.

Moreno (2016), señala que en materia de intangibles Colombia no cuenta con una definición de los mismos en la regulación de precios de transferencia, a partir de ello, se puede considerar que los criterios para la aplicación del principio de plena competencia desarrollados bajo BEPS, podrían por vía interpretativa tener implicación inmediata en Colombia, especialmente en relación con: la remuneración a entidades que solo proveen recursos financieros para el desarrollo, mantenimiento, mejora, protección y explotación de activos intangibles; la identificación de intangibles valiosos y pautas para su análisis; y los desarrollos que resulten del futuro reporte sobre la aplicación del método de partición de utilidades.

En cuanto las medidas sobre riesgo y capital, Moreno (2016) acota que la re caracterización resulta ser un tema sensible sobre el cual el proyecto BEPS sugiere algunas modificaciones respecto a las medidas existente en las actuales Directivas PT OCDE. Sin perjuicio de la aplicación del principio de esencia sobre forma que se acepta de manera general en la normativa interna, en Colombia existen medidas de re caracterización expresas en relación con operaciones de financiamiento, las cuales deben cumplir con ciertas condiciones para garantizar que son consistentes con las prácticas del mercado, so pena de ser consideradas como un aporte de capital, y los pagos asociados como un dividendo distribuido.

Si bien, tal y como explica Moreno (2016), la re caracterización no se hace expresamente extensiva a otro tipo de transacciones, se puede considerar que el marco normativo existente es amplio para permitir su aplicación por la vía interpretativa. No obstante, es recomendable que su aplicación en Colombia se haga a través de un cambio normativo Derivado de la acción 10, dos aspectos importantes a analizar son: (a) las propuestas en materia de *commodities*, en relación con lo cual el real tema de interés es la posibilidad que concede BEPS para que las autoridades tributarias puedan considerar fechas presuntas de determinación del precio, entre ellas lade embarque; y

(b) la posibilidad de aplicar enfoques simplificados para la evaluación de servicios intragrupo de bajo valor agregado.

En cuanto a los requisitos de documentación propuestos bajo la acción 13, en Colombia es necesario que se evalúen las condiciones particulares del país y los objetivos del gobierno colombiano en esta materia. En principio, el umbral establecido por BEPS luce alto para los estándares de las empresas colombianas con inversiones en el exterior. Así mismo, deberá evaluarse cómo Colombia podría aprovechar la información recolectada por otras jurisdicciones con las que se cuente con un acuerdo bilateral o multilateral para el intercambio de información.

La acción 13 modifica el capítulo quinto de las Directivas PT OCDE, para plantar un nuevo enfoque de documentación en tres niveles, como se comentó anteriormente. Colombia ya cuenta con requerimientos información que podrían acercarse al archivo local planteado bajo las acciones de BEPS. El archivo maestro y el reporte país por país, sí constituirían un cambio importante. El marco legislativo existente, sin embargo, luce lo suficientemente amplio para que la adecuación del archivo local y la implementación del archivo maestro y el reporte país por país pueda hacerse sin que se requiera una norma con rango de ley, sino a través de una disposición reglamentaria.

En definitiva, compartiendo las apreciaciones de Moreno (2016), el gobierno colombiano se encuentra altamente comprometido con la adopción de los nuevos parámetros que resulten del Plan BEPS. Como prueba de ello el 6 de marzo de 2014 el Ministro de Hacienda y Crédito Público y el Director de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), manifestaron de manera oficial que el Plan BEPS y su desarrollo “es un esquema transparente y justo, que permite que la tributación en los países en los que tienen presencia las empresas multinacionales tributen donde efectivamente logran sus utilidades”,³ y por ello, se comprometieron a tomar acciones respecto de cada uno de los 15 puntos críticos, incluyendo los atinentes al régimen de

precios de transferencia. Además, expone Moreno (2016) que la DIAN ha iniciado con apoyo del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, un seguimiento pormenorizado de cada una de las acciones relacionadas con los precios de transferencia para analizar los impactos y eventuales requerimientos normativos para su implementación en el país.

Chile

El pasado 5 de Octubre la OCDE publicó reportes finales para 13 de las acciones definidas. Numerosos países se han adelantado a este proceso y han incorporado cambios legislativos sin esperar los resultados finales del trabajo de la OCDE, Chile es uno de ellos. La reforma tributaria incluyó varias medidas relacionadas con BEPS, como la introducción de normas sobre sociedades controladas en el exterior y normas de sobreendeudamiento más estrictas. Bravo (2016), sostiene:

El Plan BEPS ha llegado para quedarse, con una visión de mejorar prácticas tributarias y evitar el abuso de los convenios, utilización de paraísos fiscales para las planificaciones tributarias agresivas, sus acciones buscan mejorar la transparencia y recaudación fiscal. Sin embargo, no debemos olvidar que el contribuyente tiene derecho a la legítima defensa y quizás en este aspecto todavía queda por avanzar en facilitar el cumplimiento tributario al buen comportamiento de los contribuyentes.

Este Plan BEPS ya está implementándose “paulatinamente” en Chile y el Servicio de Impuestos Internos es el principal llamado a cumplirlo a través de acciones de fiscalización a nivel de los contribuyentes locales, especialmente, el grupo de las multinacionales, grandes empresas y grandes contribuyentes incluidos en la Nómina de la Dirección de Grandes Contribuyentes (DGC) de dicho Servicio.

Hasta el momento el Servicio de Impuestos Internos (SII) ha tenido una activa participación en su implementación, reflejándose en DOS ETAPAS.

Primero, a través de algunas noticias de su página web que indican el rumbo de Chile en la materia y las acciones del SII. Entre los titulares destacan:

- Chile firmó acuerdo para intercambiar información sobre operaciones globales de empresas multinacionales.
- SII profundiza seguimiento exhaustivo de chilenos con sociedades Offshore en paraísos fiscales.
- Director del SII participa en México en Conferencia Internacional de Administraciones Tributarias.
- Director del SII viajó a Europa para participar en reunión de la OCDE.
- SII aplicará acciones acordadas en reunión de coordinación internacional por caso Panamá Papers.
- SII recibió 7.832 declaraciones voluntarias de capitales en el exterior.
- SII recibió la visita del Director del Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE.
- Director del SII viajó a Japón para participar en reunión clave de la OCDE para combatir la evasión.

Segundo, a través del plan de gestión de cumplimiento tributario del SII, con énfasis en estrategia en la fiscalización internacional (año 2016). Los aspectos que está tratando el SII son:

- Comercio internacional (exportadores/importadores). Caracterización y análisis de contribuyentes exportadores de servicios y la aplicación de acciones de tratamiento a contribuyentes importadores informales.

- Contribuyentes con operaciones en el exterior, en temas como los Precios de Transferencia, uso de Convenios para evitar la doble tributación internacional (CDTI), rentas de artistas y deportistas, el uso de Establecimientos Permanentes (EP) en el exterior, aquellos que declaran créditos por impuestos pagados en el exterior, inclusión de las rentas de bienes en el exterior, la contabilización de intangibles en el área de servicios, entre otros.

- Análisis sobre empresas relacionadas extranjeras.

- Acciones focalizadas a contribuyentes que incumplan la DJ F1913 (Caracterización tributaria global).

El Plan BEPS tendrá gran impacto en los **holdings chilenos** que mantengan excedentes de caja en el exterior para invertir en otros países. BEPS evitará que las empresas chilenas mantengan indefinidamente las utilidades en el exterior para no pagar impuestos en Chile. En consecuencia, BEPS no sólo será para las multinacionales, sino para todas las empresas o grupos económicos nacionales. En síntesis, Chile se plantea lo expuesto en la figura 2

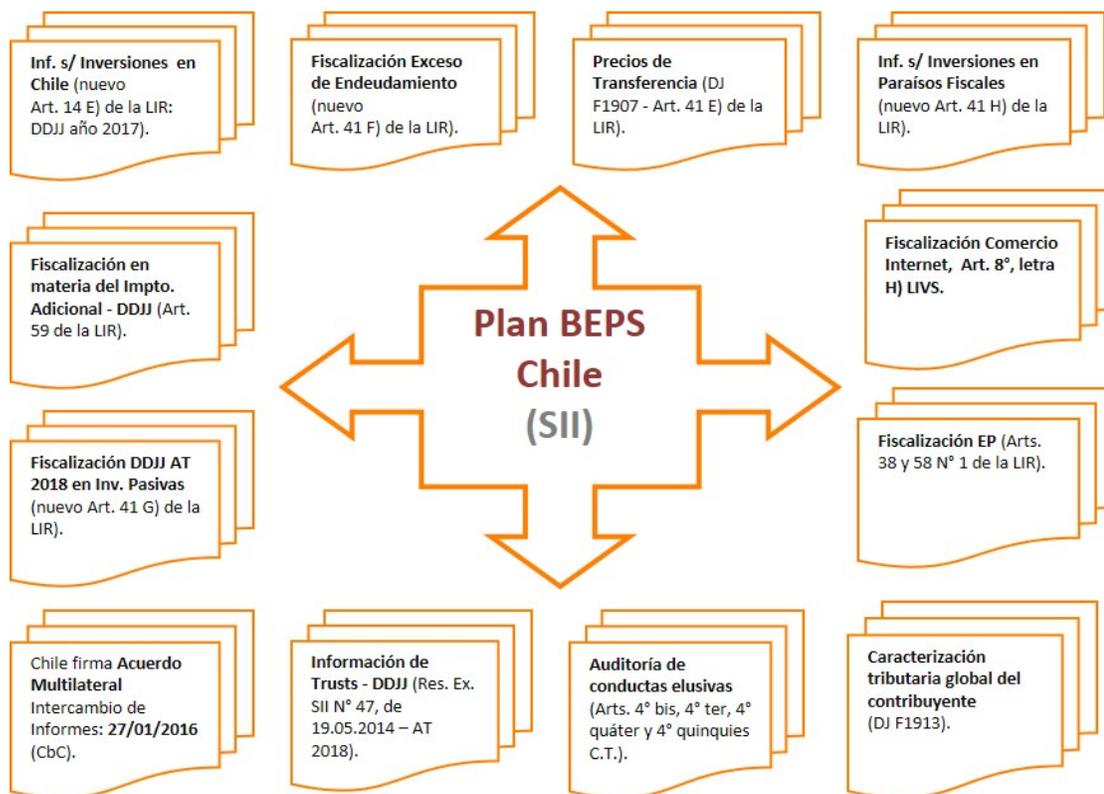


Figura 2. Impacto de BEPS En Chile

FUENTE Instituto Chileno de Derecho Tributario y International Fiscal Association (IFA) de Chile (2016).

El Plan BEPS ya es una realidad en su aplicación en Chile. A nivel macro, en enero de 2016 firmó un Acuerdo Multilateral de Intercambio de Informes (“CbC Report”) a través del cual comparte información cualitativa y cuantitativa entre las Administraciones Tributarias, implicando ello: una descripción general de los negocios del Grupo o *Holding* Empresarial, principales actividades, funciones, activos, personal y riesgos que asumen las empresas del Grupo en la cadena de valor (Real Valor Agregado) de sus transacciones intercompañías que afectan a la jurisdicción local, de manera que las Administraciones Tributarias de los países suscritos al convenio tendrán la información financiera y tributaria país por país (“*Country by Country*” o

abreviado “CbC”), a fin de cumplir con el objetivo fundamental del Plan BEPS: “*sistemas fiscales más justos*”.

En tal sentido, el SII exigió este AT 2016 la nueva DJ Formulario N° 1913 sobre “Caracterización Tributaria Global”, y que dice relación con las “Grandes Empresas” y aquellos contribuyentes de la “Nómina de Grandes Contribuyentes”. Por lo tanto, BEPS afecta directamente a las grandes empresas y no necesariamente a las empresas de menor tamaño (microempresas, pequeñas y medianas), salvo que éstas se encuentren en alguna de las situaciones excepcionales de fiscalización. Para lograr las pretensiones del Plan de Acción BEPS se requiere ante todo una “Economía Digital”, lo que ya en el grupo de las Grandes Empresas a nivel de facturación electrónica cumplen “obligatoriamente” a contar del 1.11.2014 (Ley N° 20.727, de D.O. 31/01/2014).

No obstante, es cierto que la incertidumbre de los grandes temas de Reforma Tributaria de la Ley N° 20.780 y su Simplificación Ley N° 20.899, unido a una mayor carga de obligaciones tributarias (entre ellas nuevas Declaraciones Juradas) y, por ende, un aumento de los costos tributarios y la exigencia de una mayor rigurosidad en su cumplimiento, obligarán a los grandes a “potenciar y fortalecer” sus áreas Legal – Tributaria y a converger a una Contabilidad y cumplimiento 100% electrónico, para disminuir errores y encarar el nuevo sistema tributario lo más efectivamente posible. Se parte de la base que los grandes para alinearse a los nuevos principios y prácticas tributarias deberán invertir en tecnología y en cumplimiento tributario con especialistas en materias de tributación internacional para enfrentar todos los nuevos requerimientos del Servicio y sus fiscalizaciones.

Perú

Los Precios de Transferencia en Perú tienen más de 15 años de existir en su legislación, por lo que no resulta un tema nuevo para los contribuyentes. En el último

año (2016) no ha habido cambios relevantes en la legislación aplicable en esta materia, sin embargo, las auditorías de precios de transferencia en Perú, llevadas a cabo por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración (SUNAT), se han intensificado, realizando revisiones exhaustivas a contribuyentes de diferentes sectores.

Adicionalmente, es importante destacar que a pesar de que Perú no se encuentra adherida a la Organización para la Cooperación del Desarrollo Económico (OCDE), ha sido un país bastante activo y receptivo con respecto a los foros organizados por dicho organismo, sobre todo con lo relacionado al Plan de Acción BEPS (Base Erosion and Profit Shifting, por sus siglas en inglés).

Los artículos 32 y 32-A de la **Ley del Impuesto a la Renta (LIR)**, obligan al contribuyente a pactar a valor de mercado sus transacciones de ventas, aporte de bienes, y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción.

Asimismo, en transacciones con vinculadas, el artículo 32-A inciso g) de la LIR establece que el contribuyente deberá obtener y conservar la documentación e información detallada por cada transacción, cuando corresponda, que respalde el cálculo de los precios de transferencia, la metodología utilizada y los criterios considerados por los contribuyentes que demuestren que las rentas, gastos, costos o pérdidas se han obtenido en concordancia con los precios o márgenes de utilidad que hubieran sido utilizados por partes independientes en transacciones comparables. Para tal efecto, los contribuyentes deberán contar con un **Estudio Técnico de Precios de Transferencia**.

La Resolución 175-2013/SUNAT en su artículo 4° publicada el 29 de mayo de 2013, y que modifica la Resolución 167-2006/SUNAT, obliga a los contribuyentes a

contar con el Estudio Técnico de Precios de Transferencia cuando en el ejercicio gravable: los ingresos devengados superen los seis millones de nuevos soles, y el monto de operaciones supere un millón de nuevos soles; y/o enajenen bienes a sus partes vinculadas (nacionales y/o extranjeras) y/o desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, cuyo valor de mercado sea inferior a su costo imputable.

Asimismo, la Resolución 175-2013/SUNAT exceptúa de contar con el Estudio Técnico de Precios de Transferencia:

a. A las personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales para efectos del Impuesto a la Renta, que no generan rentas de tercera categoría.

b. A las empresas que, según la **Ley N° 24948** (Ley de la Actividad Empresarial del Estado), conforman la Actividad Empresarial del Estado y se encuentran sujetas a la citada Ley.

Los contribuyentes obligados a contar con el Estudio Técnico de Precios de Transferencia, estarán obligados a presentarlo en archivo de Formato de Documento Portátil (PDF), conjuntamente con la Declaración Jurada Anual Informativa de Precios de Transferencia.

Para la presentación del estudio técnico, el contribuyente deberá utilizar el **Formulario Virtual 3560**, en su versión 1.4, aprobada el 28 de abril de 2016 mediante Resolución de Superintendencia **110-2016/SUNAT** y puesto a disposición de los contribuyentes el 1 de mayo de 2016.

Las fechas de presentación del estudio técnico son las mismas que las aprobadas para la Declaración Jurada Anual Informativa de Precios de Transferencia. Para tal

efecto, aplica el cronograma de vencimientos del periodo tributario del mes de mayo del año inmediato siguiente al que se declara. Por ejemplo, para la presentación del periodo fiscal 2016 se utiliza el cronograma aprobado para obligaciones de mayo 2017, y así sucesivamente.

La Resolución 175-2013/SUNAT, vigente, menciona en su artículo 3° que los obligados a presentar la Declaración Jurada Anual Informativa de precios de transferencia son los contribuyentes que, de acuerdo a la Ley, tengan condición de domiciliados en el país, cuando en el ejercicio gravable al que corresponda la declaración: (i) realicen transacciones cuyo monto de operaciones supere los doscientos mil nuevos soles, y/o (ii) enajenen bienes a sus partes vinculadas y/o desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, cuyo valor de mercado sea inferior a su costo computable. Al igual que el estudio técnico, la Declaración Informativa de Precios de Transferencia del Perú, se presentará mediante el Formulario Virtual 3560, en su versión 1.4.

Cabe mencionar que, existirán contribuyentes no obligados a contar y presentar el Estudio Técnico de Precios de Transferencia, **pero sí obligados** a presentar la Declaración Informativa.

Caso de que los precios pactados por el contribuyente no estén pactados conforme el Principio de Plena Competencia, la Autoridad Tributaria tiene la facultad de ajustar el valor (mediante una auditoría de precios de transferencia o proceso de fiscalización de precios de transferencia) convenido por las partes cuando este determine en el país un menor impuesto del que correspondería por aplicación de normas de precios de transferencia. Artículo 32-A de la LIR.

Por otro lado, se incurre en la infracción tipificada en el numeral 8 del artículo 175° (0.3% sobre los ingresos netos) del Código Tributario cuando no se tenga el Estudio

Técnico de Precios de Transferencia exigido por las normas correspondientes; y en la infracción tipificada en el numeral 25 del artículo 177° (0.6% sobre los ingresos netos) del aludido Código cuando, teniendo el referido Estudio, el obligado no lo presenta en la oportunidad que sea requerido por la Administración Tributaria.

Al tratarse de una Declaración Informativa, la no presentación de la misma origina la comisión de la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 176° del Código Tributario, frente a la cual le corresponde una multa señalada en la Tabla I de Infracciones y Sanciones y equivale al 0.6% de los ingresos netos del ejercicio anterior.

Recuérdese que los nuevos requerimientos de documentación mencionados previamente, serían de obligatoriedad formal para los grupos económicos que superen determinados límites de ingresos consolidados (no definidos aún), de acuerdo a las sugerencias realizadas por la OCDE. Por ejemplo, si el límite inferior de ingresos generados como grupo fuese de 750 millones de euros, la exigencia de preparación del “C-b-C Report” alcanzaría a unos quince grupos económicos peruanos aproximadamente, quienes tienen operaciones en más de un país. Esto según la Relatoría Nacional del Tema 1 del 8vo Encuentro Regional Latinoamericano de IFA 2016.

Asimismo, al haber nuevos requerimientos de documentación en las normas locales, estos tendrían que ir de la mano con modificaciones en el régimen de sanciones al incumplimiento de obligaciones formales en materia de Precios de Transferencia. Sin embargo, en Perú no se han modificado aún las normas sobre estos requerimientos, pero los grupos económicos peruanos que realizan operaciones o tienen compañías holding en países donde ya se implementaron los cambios normativos en esta acción, podrían estar obligados a cumplir con estos nuevos requerimientos.

Como complemento de lo anterior, el intercambio de información fiscal que promueven las iniciativas de documentación, podría provocar la aplicación automática de las cláusulas de intercambio de información celebradas en los CDI (Convenio de Doble Imposición) que se tienen vigentes y en la celebración de nuevos CDI entre las administraciones tributarias. Además, existe gran interés en desarrollar mecanismos adecuados para el intercambio de información en los países de América Latina y El Caribe que asistieron a la Reunión Regional sobre el Proyecto BEPS en febrero del 2015. En conclusión, lo más probable es que en el corto plazo se firme dicho acuerdo multilateral sobre el intercambio de información automática, pero eso no quiere decir que el intercambio de la información tributaria entre países no se pueda dar en la actualidad, ya que se tienen celebrados convenios vigentes sobre ese tema con autoridades tributarias de varios países.

Por otro lado, la Norma XV del Código Tributario, referida a la CALIFICACIÓN, ELUSIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS Y SIMULACIÓN incorporada por el Artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1121, publicado el 18 de julio de 2012, fue suspendida en su ejecución el año 2014 por quejas de los gremios ante la discrecionalidad que le otorgaba a la autoridad tributaria, en espera de la promulgación de un reglamento, que se indica que se encuentra muy avanzado. Cuando se promulgue este reglamento, tendrá mucha conexión con el esfuerzo general que el país viene haciendo en el marco del BEPS.

Diferencias y similitudes entre el Régimen de Precios de Transferencias de los países andinos y el de Venezuela, con respecto a la erosión de la base gravable y el traslado de los beneficios (BEPS).

Una vez revisados los estatus de los países andinos ante el Plan BEPS, a continuación se presenta un cuadro sinóptico que permite hacer un comparativo sobre los avances de las administraciones tributarias en cuanto a la gestión de las acciones

significativas para actualizar los regímenes de precios de transferencia con respecto a la erosión de la base gravable y el traslado de los beneficios (BEPS).

Cuadro 2. Sinopsis del Status de los Países Andinos frente al Plan BEPS

País	Observación
Venezuela	<p>Las medidas contenidas en las Acciones 8-10 y 13 del Plan BEPS son en su mayoría compatibles con las vigentes reglas de PT venezolanas. Al no haber sido modificado el principio de <i>arm's length</i> como pilar para la determinación de los PT, Venezuela podría incorporar a su legislación las recomendaciones propuestas por la OCDE.</p> <p>Sin embargo, las autoridades venezolanas no han manifestado públicamente su intención de implementar las medidas recomendadas en el Plan BEPS. A pesar que en 2014 y 2015 se realizaron reformas a la LISLR, estas reformas no hicieron cambios en materia de PT”</p>
Colombia	<p>En materia de precios de transferencia Colombia ha considerado las Directivas PT OCDE como un importante referente para el desarrollo de su normativa doméstica. Aunque, no existe una remisión legal a tales parámetros, su aplicación como criterio auxiliar de interpretación ha sido aceptada por la Corte Constitucional colombiana y por la autoridad tributaria. Ello hace que varios de los cambios propuestos bajo BEPS, puedan tener impacto inmediato en Colombia, cuando se trate de temas</p>

Cuadro 2. Continuación

País	Observación
Colombia	<p>que tengan un marco general en Colombia, como lo serían aspectos generales de la aplicación del principio de plena competencia; o precisiones respecto a la aplicación de ciertos métodos existentes en la normativa local para determinar los precios de transferencia, entre otros. En el caso de reglas específicas, tales como las referidas a documentación, o la aplicación de métodos simplificados en el caso de servicios de bajo valor agregado, requiere cambios normativos.</p> <p>En materia de intangibles, algunos aspectos relevantes desde el punto de vista colombiano podrían incluir: (i) la claridad sobre las limitaciones a las entidades que proveen fondos, pero que no ejercen control sobre el riesgo; (ii) la identificación de intangibles valiosos y los parámetros para su evaluación; los desarrollos en materia del método de partición de utilidades.</p> <p>En materia de re-caracterización, la normativa colombiana establece explícitamente una situación en la que la medida puede ser aplicada. No obstante, puede plantearse que el marco normativo existente es amplio para permitir su aplicación por la vía interpretativa en otro tipo de</p>

	<p>operaciones En cuanto los desarrollos de la acción 10 sobre las operaciones de <i>commodities</i>, es importante evaluar la conveniencia de la aceptación de fechas presuntas de la operación, incluida la fecha de embarque. Esto porque en esta industria, en la que las transacciones son muchas veces pactadas a futuro, una metodología de esta naturaleza podría no resultar razonable frente a la realidad de su operación.</p> <p>En materia de documentación los umbrales establecidos bajo BEPS para el reporte país por país luce alto para las condiciones de las empresas colombianas.</p> <p>No existe certeza sobre los aspectos de BEPS que serán acogidos en Colombia, pero se debe tener en cuenta que el país es un miembro asociado del proyecto BEPS, lo que supone un compromiso del país con las propuestas.</p>
Chile	<p>País altamente avanzado en materia BEPS, desde el 2014 se efectuaron progresivamente las adecuaciones y modificaciones legales, principalmente para dar cabida a la aplicación plena de las acciones 9, 10 y 13.</p> <p>Firmó el CbC MCAA, cuyo propósito es promulgar normas y procedimientos para que las autoridades competentes de las jurisdicciones donde aplica la Acción 13, puedan intercambiar automáticamente los informes preparados por la Entidad que informa a las MNE. Estos informes presentados anualmente a las autoridades fiscales de la jurisdicción de residencia fiscal de la Entidad y ante las autoridades fiscales de todas las jurisdicciones en las que la MNE opera.</p>

Cuadro 2. Continuación

País	Observación
Perú	<p>Todavía no ha habido un pronunciamiento oficial de acoplamiento del país a dicho plan de acciones. Sin embargo, se sabe que la intención del fisco es alinear la legislación local, en lo que resulte relevante, con las recomendaciones que se produzcan en dicho plan.</p> <p>La administración está comenzando a revisar las acciones, ya que estas se pueden implementar en el corto plazo. Dichas acciones son la 8, 9, 10 y 13. Como dato adicional, el gobierno está anunciando una reforma de la SUNAT, ya que se estaría evaluando eliminar por completo la norma antielusiva y eventualmente reemplazarla por otra que se encuentre alineada con los principios de la OCDE.</p> <p>progresivamente las empresas ya se vienen preparando sobre todo en lo relacionado a la parte de la documentación que tiene que ver precisamente con precios de transferencia.</p> <p>La acción con mayor vinculación al tópico de Precios de Transferencia es la número 13, que se refiere a la presentación de nueva documentación. En el caso específico del plan de acción 13; este incluye</p>

	el requerimiento formal del “Country-by-Country Report” (“C-b-C Report”), Master File y Local File; esta nueva documentación entraría en vigencia al igual que la mayoría de modificaciones a la legislación del IR para todo el plan de acciones, el año 2017 ó 2018.
--	--

Fuente: Pérez (2017)

Los países estudiados están inmersos en la importancia del control de la planificación erosiva que da lugar el comercio internacional desde el marco legal, no obstante países como Venezuela y Colombia se mantienen en un carácter pasivo frente a las estrategias que traen las BEPs, de hecho el primero a pesar de haber sido objeto de reformas tributarias y legales estando en pie la construcción del plan en estudio, sus pronunciamientos no fueron considerados, actitud institucional también visualizada en el caso colombiano, solo que su sustentación doctrinaria, procedimental y legal facilita la contribución de este país en el logro de los objetivos. Venezuela por su parte presenta vacíos que deben ser atendidos, sobre todo en lo que respecta en el manejo de los intangibles.

Por su parte, Perú y Chile se muestran destacadamente más preparados, sobresaliendo el segundo que desde el inicio de la reunión, tanto la administración tributaria local como las transnacionales que en dicho país hacen vida económica y productiva han emprendido acciones para adecuarse al plan BEPS.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

Ante la creciente preocupación por la erosión y traslado de bases imponibles (BEPS) por estrategias de planificación fiscal (multinacionales) que se aprovechan de los vacíos y diferencias en la normativa, para reducir las bases imponibles o para transferir las ganancias a países con baja o nula imposición.

En respuesta, los países han ido incorporando una serie de normas técnicas para detectar estas maniobras (capitalización débil, precios de transferencia, normas anti-paraisos fiscales) y así enfrentar los diversos problemas que dichas estrategias originan, estos esfuerzos han partido desde la OCDE para asegurar que la arquitectura fiscal global sea equitativa y justa por medio de un plan de acción BEPS. Dicho plan brinda un enfoque coordinado internacionalmente al tema, lo que facilitaría la implementación de las acciones a nivel local.

Siguiendo las premisas de la OCDE, los países de América Latina se han sumado a esta tendencia actualizando algunos las normas tributarias como lo es el caso de Chile que ha dado pasos agigantados en la actualización de su régimen de precios de transferencia a través de cambios legislativos radicales en pro al tratamiento de los activos intangibles, el control de los riesgos y la innovadora documentación, siendo líder entre los países andinos, siguiéndole el Perú que planifica para el período 2017 – 2018 importantes reformas tributarias al impuesto sobre la renta en sintonía con el plan BEPS principalmente en lo que respecta a la generación de la documentación explícita en la acción 13.

Por su parte, Colombia y Venezuela han estado más pasivos en los procesos de adecuaciones, a pesar que el marco legal colombiano está en armonía con los

pronunciamientos BEPS aun el estado no se pronuncia al respecto, lo que retrasa su adecuación aun cuando está en puerta las exigencias documentarias, no obstante en el país se puede asumir con carácter de supletoriedad las exigencias de las acciones de manera directa.

En el caso de Venezuela, se encuentra con un espectro legal sustancioso pero que no ha sido actualizado a las exigencias internacionales en materia de régimen de transferencia, aun cuando modificó su LISLR en 2014 y 2015 en el marco de denominadas “reformas tributarias”, no modificaron las medidas antielusión existentes o las reglas de PT, dichas reformas tributarias han tenido fines exclusivamente recaudatorios, quedando aún lejos el tratamiento de las acciones BEPS aun cuando existen vacíos e insipiencias procedimentales en la materia. En definitiva, Venezuela esta desprendida de las acciones internacionales para combatir la erosión y traslado de bases imponibles; de hecho, Venezuela no participó en los distintos mecanismos puestos a disposición por la OCDE para que países en desarrollo pudieran participar en las discusiones del Plan BEPS.

En tal sentido, no parece probable que en el corto plazo Venezuela incorpore en su legislación nuevas medidas para prevenir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios siguiendo el Plan BEPS. Sin embargo, los cambios propuestos a las Directivas PT OCDE en las acciones 8-10 del plan BEPS podrían tener efectos, no exentos de discusión, en la interpretación y aplicación de las reglas venezolanas de PT, pero no puede dejarse de un lado que en Venezuela existen aspectos a considerar para poder afrontar los procesos de fiscalización internacional.

Las medidas contenidas en las Acciones 8-10 y 13 del Plan BEPS son en su mayoría compatibles con las vigentes reglas de PT venezolanas. Al no haber sido modificado el principio de *arm's length* como pilar para la determinación de los PT, Venezuela podría incorporar a su legislación las recomendaciones propuestas por la

OCDE, sin embargo, es importante advertir a los contribuyentes en Venezuela que sus entidades relacionadas están sujetas a las últimas obligaciones de carácter formal, que las mismas podrán repercutir localmente con la solicitud de documentación soporte adicional y que de manera directa la administración tributaria venezolana podrá exigir basados en los cambios que en materia de documentación para los precios de transferencia introducirá la OCDE; por lo tanto, los contribuyentes venezolanos no sólo deben cumplir con estas nuevas disposiciones a nivel local, sino también cumplir con los requerimientos que les haga su corporativo en cada una de sus jurisdicciones.

Recomendaciones

Partiendo de la percepción alcanzada con el desarrollo de la investigación y concreción de los objetivos establecidos, se presentan las siguientes sugerencias:

La posible implementación en Venezuela de las Acciones 8-10 y 13 del Plan BEPS debería efectuarse mediante introducción de normas concretas en la LIR que contengan los principios que subyacen el Plan BEPS, en aras de garantizar la seguridad y certeza jurídica de los contribuyentes y administración tributaria.

Ante la ausencia de regulación suficiente en su legislación, Venezuela debería establecer en su LIR una definición clara de intangibles. En atención a la Acción 8 del Plan BEPS, esta definición debería contemplar como principio para la identificación de intangibles si el uso o transferencia del intangible sería compensado de haberse realizado en transacciones entre partes independientes en situaciones comparables.

Respecto a la Acción 10 del Plan BEPS, consideramos que la cláusula general antielusión venezolana no es adecuada para evitar la transferencia artificial de riesgos o la atribución excesiva de capital a entidades vinculadas situadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal. Por lo tanto, opinamos que Venezuela debería analizar la

introducción de normas que, junto con la guía pro-vista por las Directivas PT OCDE, permitan que la administración tributaria y contribuyentes puedan obtener una precisa delineación de la transacción bajo estudio.

Para Venezuela será de particular relevancia la adopción de normas concretas que sigan la metodología propuesta por la Acción 10 del Plan BEPS para la de-terminación de los PT en transacciones de *commodities*. La importancia radica en la inminente necesidad de Venezuela de incrementar la exportación de *commodities* distintos al petróleo, ante la drástica caída del precio del petróleo.

Para implementar la Acción 13, Venezuela requeriría efectuar cambios en la LIR respecto a la documentación de PT. El marco legal vigente permitiría la introducción del nuevo esquema de documentación. Sin embargo, deberán analizarse la relevancia del C-b-C report para Venezuela, así como los costos del nuevo esquema de documentación para los contribuyentes venezolanos a la luz del principio de eficiencia tributaria previsto en la Constitución de la República.

Es necesario que antes de implementar cualquier recomendación las Acciones 8-10 y 13 del Plan BEPS, Venezuela pase por un proceso de divulgación y discusión del Plan BEPS, lo cual a la fecha solo ha sido posible en foros de los distintos gremios del área fiscal. En efecto, es importante que tanto contribuyentes como la administración tributaria tengan un entendimiento del Plan BEPS, sobre todo tomando en cuenta que las autoridades venezolanas no participaron en los distintos mecanismos puestos a disposición por la OCDE para que países en desarrollo se informaran e hicieran observaciones sobre el Plan BEPS.

BIBLIOGRAFÍA

- Acosta, O (s/f). **Algunas Notas Sobre el Hecho Generador de la Obligación Tributaria.** [Documento en línea]. http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/RDUCV/75/rucv_1990_75_13-29.pdf. [Consulta: 2016 mayo28]
- Arias F. (2006). **El Proyecto de Investigación. Introducción a la Metodología Científica.** (5a. ed). Venezuela: Episteme.
- Ayala, C. (1991). **Curso de Derecho Tributario, Ed. de Derecho Financiero.** España: CIAT
- Balestrini, M. (2006). **Como se Elabora el Proyecto de Investigación.** (7ma. ed). BL Consultores Asociados: Caracas.
- Bavaresco, A. (2008). **Proceso Metodológico en la Investigación.** (5ta. ed) Zulia-Venezuela. Editorial de la Universidad del Zulia
- Benítez, L. (2015). **Precios de Transferencia en Venezuela bajo el nuevo enfoque de las BEPS.** [Documento en línea]. <http://www.finanzasdigital.com/2015/12/precios-transferencia-venezuela-nuevo-enfoque-las-beps/>. [Consulta: 2016 marzo 28]
- Betancur, I. (2011). **Operacionalización de las Variables.** [Documento en línea] Disponible: http://promocionsalud.ucaldas.edu.co/downloads/Revista%205_4.pdf. [Consulta: 2016, junio11].
- Bravo (2016) **BEPS y la Normativa Chilena** [Artículo en línea]. <http://www.bepschile.cl/?p=27>. Consulta: 2016, junio11].
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.** Extraordinaria 5453. 2000, marzo 24.
- Código Orgánico Tributario (2014). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela 6.152 Extraordinario.** Noviembre 18, 2014. Caracas
- Ey (2015). **¿Está Listo para BEPS?** [Documento en línea] Disponible: <https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-esta...para.../ey-esta-listo-para-beps.pdf>. [Consulta: 2017 enero 8]

- García, H. (2013). **Análisis Jurídico de las Exclusiones Fiscales al Patrimonio de las Cuentas y Efectos por Cobrar a Accionistas, Administradores, Afiliadas y Otras Empresas Relacionadas y/o Vinculadas de Acuerdo con el Régimen de Precios de Transferencia Previsto en la Actual Ley de Impuesto Sobre la Renta en Venezuela**. Trabajo de grado no publicado. Universidad Metropolitana. Caracas, Venezuela.
- Guría, A. (2015) **La OCDE presenta los resultados del Proyecto BEPS de la OCDE y el G20 para su discusión en la reunión de los Ministros de Finanzas del G20** [Documento en línea]. <http://www.oecd.org/newsroom/la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-ocde-y-el-g20-para-su-discusion-en-la-reunion-de-los-ministros-de-finanzas-del-g20.htm>. [Consulta: 2016 mayo 28]
- Hernández, R. Fernández, C. y Baptista, P (2008). **Metodología de la Investigación**. (4ta. ed). México: Mc Graw – Hill.
- Hochman, E. y Montero, M. (1983). **Técnicas de Investigación Documental**, 6 ta. Edición. Venezuela: Trillas.
- Laweuropa. Com. (s.f). **Pequeñas y medianas empresas**. [Texto en línea]. Disponible: <http://www.laweuropa.com/Spanish/index.php?d=firmalar&mod=AbEspSirketler6>. [Consulta: 2016, Junio 07].
- Ley de Impuesto Sobre La Renta. (2007). **Gaceta Oficial de la república Bolivariana de Venezuela 37.285**. Decreto con Fuerza de Ley Especial de Asociaciones Cooperativas. 2001, Septiembre 18.
- Méndez, C. (2001). **Metodología. Diseño y Desarrollo del Proceso de Investigación** (3a. ed.). Colombia: Mc Graw – Hill.
- Moreno (2016), Moya, E. (2006). **Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. Editado por Mobilibros: Venezuela.
- Ochoa, M. (2014). **Elusión O Evasión Fiscal**. Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración [Documento en línea]. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5063717.pdf> [Consulta: 2016, Junio 07].
- Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) (2015). **Notas Explicativas ante las BEPS**
- Palella, S. y Martins, F. (2006). **Metodología de la Investigación Cuantitativa**. (2 a. ed.). fondo Editorial de la Universidad Pedagógica Libertador (FEDEUPEL)

Pinzon, K. (2012). **Análisis Comparativo entre la Aplicación del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional Venezolano como Mecanismo Antielusión Fiscal y Sus Homólogos En Los Regímenes Fiscales De España Y Argentina.** Trabajo de grado no publicado. Universidad Metropolitana. Caracas, Venezuela.

Salcedo & Cía. Abogados + Auditores Tributarios”. **BEPS: La Otra Reforma Tributaria “BEPS Chile” de los miembros de la OCDE (*)** [Documento en línea]. <http://www.rentaat2016.cl/?p=695> Consulta: 2017 enero 8]

Tamayo y Tamayo, M. (2009). **El proceso de la Investigación Científica** (5a. ed.). México: Limusa.

Villegas, H. (2002). **Curso De Finanzas, Derecho Financiero Y Tributario.** Argentina: Lerner.