

## **APLICACIÓN DE LAS BEPS EN VENEZUELA**



**REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA**  
**UNIVERSIDAD JOSÉ ANTONIO PÁEZ**  
**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS**  
**ESCUELA DE DERECHO**  
**CARRERA: DERECHO**

**APLICACIÓN DE LAS BEPS EN VENEZUELA**

**AUTOR:**

Luis Enrique Segovia Santana.

CI: 24.473.338

**San Diego, junio de 2019**



**REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA**  
**UNIVERSIDAD JOSÉ ANTONIO PÁEZ**  
**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS**  
**ESCUELA DE DERECHO**  
**CARRERA DERECHO**

**APLICACIÓN DE LAS BEPS EN VENEZUELA**

**CONSTANCIA DE ACEPTACIÓN**

---

Nombre, firma y cédula de identidad del Tutor Académico

---

Nombre, firma y cédula de identidad del Primer Jurado

---

Nombre, firma y cédula de identidad del Segundo Jurado

**AUTOR:**

Luis Enrique Segovia Santana.

CI: 24.473.338

**San Diego, junio de 2019**

## **AGRADECIMIENTOS**

En primer lugar agradezco a los hechos que son producto de las leyes de la naturaleza, por haberme guiado a lo largo de la carrera, por darme la sabiduría para cada una de las materias y para realizar este trabajo de investigación.

A mis queridos padres, Yaneth y Enrique, y a mi hermana María Fernanda, por su apoyo incondicional, paciencia y comprensión en todos los años de la carrera.

A mis amigos, Abg. Bryant Brown, Abg. Johan Marie Rondón y Ricardo García por su ayuda cuando tenía dudas sobre ciertos temas de la carrera.

A mí querida, Arq. Daniela Avendaño, quien todo este tiempo estuvo a mi lado, quien fue inspiración y motivación.

A mi tutora académica, Abg. Mariangelis Veroes, por su apoyo y orientación para realizar éste trabajo de investigación.

A mi tutora metodológica, Abg. Janeth Álvarez, quien con su conocimiento y experiencia me guío en la estructura de éste trabajo de investigación.

A la Universidad José Antonio Páez, por todos los conocimientos, experiencias y vivencias, en la que será, próximamente, mi alma mater.

- *Luis Segovia*

## ÍNDICE GENERAL

|   | Página Preliminar. |
|---|--------------------|
| Agradecimientos.....                              | iii                |
| Índice General.....                               | iv                 |
| Resumen.....                                      | vi                 |
| Introducción.....                                 | 1                  |
|   | Página.            |
| <b>CAPÍTULO I</b>                                 |                    |
| El Problema.....                                  | 3                  |
| Planteamiento del Problema.....                   | 3                  |
| Formulación del Problema.....                     | 4                  |
| Objetivos de la Investigación.....                | 4                  |
| Objetivos General.....                            | 4                  |
| Objetivos Específicos.....                        | 4                  |
| Justificación de la Investigación.....            | 4                  |
| <b>CAPÍTULO II</b>                                |                    |
| Marco Teórico.....                                | 5                  |
| Antecedentes sobre el Tema.....                   | 5                  |
| Bases Teóricas.....                               | 6                  |
| Bases Legales.....                                | 8                  |
| Definición de Términos Básicos.....               | 12                 |
| <b>CAPÍTULO III</b>                               |                    |
| Marco Metodológico.....                           | 14                 |
| Tipo de Investigación.....                        | 14                 |
| Métodos y Técnicas de Investigación Jurídica..... | 15                 |
| Fases de la Investigación.....                    | 15                 |
| Fuentes de Conocimientos Jurídicos.....           | 16                 |

## **CAPÍTULO IV**

|   |    |
|---|----|
| Resultados, Conclusiones y Recomendaciones..... | 17 |
| Resultados del Estudio.....                     | 17 |
| Conclusiones.....                               | 24 |
| Recomendaciones.....                            | 25 |
| Referencias Bibliográficas.....                 | 27 |



**REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA**  
**UNIVERSIDAD JOSÉ ANTONIO PÁEZ**  
**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS**  
**ESCUELA DE DERECHO**  
**CARRERA: DERECHO**

**APLICACIÓN DE LAS BEPS EN VENEZUELA**

Autor: Br. Luis Enrique Segovia Santana.

Tutor: Abg. Mariangelis Veroes.

Fecha: Junio de 2019

**RESUMEN INFORMATIVO**

La siguiente investigación estuvo orientada en búsqueda de conocimientos sobre la aplicación de las BEPS en Venezuela, su significado doctrinario, definición internacional y ventajas y desventajas de las BEPS, brindado con esto información relevante para entender la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, desarrollado como una investigación documental, analizando la información por medio de datos teóricos con apoyo del análisis crítico.

## INTRODUCCIÓN

En un mundo cada vez más interconectado, la evolución de las leyes fiscales nacionales no siempre sigue el mismo ritmo que el desarrollo de las empresas globales o la economía digital, abriendo brechas que pueden ser explotadas para generar la doble imposición. Esto socava la imparcialidad e integridad de los sistemas tributarios. En tal sentido vale reseñar que el estado venezolano no ha planteado llevar a cabo una reforma de la legislación, y de ésta forma incorporarse en la modernidad tributaria que representa el fenómeno BEPS (además no ha realizado ningún acercamiento, ni mostrado interés de suscribir el Convenio Multilateral contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios).

La erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, conocido por su abreviación en inglés como BEPS, se refiere a las estrategias de planificación fiscal utilizadas para, aprovechando las discrepancias e inconsistencias existentes entre los sistemas fiscales nacionales, cambiar artificialmente los beneficios a lugares de escasa o nula tributación, donde la empresa apenas realiza actividad económica alguna, lo que le permite eludir casi por completo el impuesto de sociedades.

La aplicación de convenios de doble imposición presenta lagunas y fricciones entre los sistemas ya que la expansión de la economía digital aumenta las dificultades de localizar la generación de la renta. La comunidad internacional ha detectado que el sistema de normas tributarias internas puede generar conflictos de nula o doble imposición. Los ordenamientos locales poseen debilidades que permiten la utilización de estructuras artificiosas para baja o nula imposición.

El objetivo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en lo sucesivo OCDE) es que tanto los países miembros como los no miembros internalicen y hagan efectivas las recomendaciones planteadas en el Proyecto BEPS, ya que la eficacia de las acciones depende del esfuerzo conjunto de todos los estados.

En la actualidad Venezuela está muy lejos de competir con sus países vecinos, precisamente por las medidas fiscales, regulatorias, políticas y económicas que ha

venido estableciendo, no favorables a la apertura y bienvenida de inversiones extranjeras, en dirección diametralmente opuesta a las tendencias internacionales de los negocios en un mundo cada vez más globalizado e integrado.

El Estado ha venido adoptando una serie de lineamientos que en nada ayudan al desarrollo y la corrección de la inestabilidad económica del país, para atraer la inversión extranjera directa ni mantener la doméstica, cuestión que, sin duda alguna, repercute importantemente en la movilidad de capitales y de trabajo por parte de grupos empresariales multinacionales.

Lo cierto es que la legislación venezolana ha acogido no pocos criterios de fiscalidad internacional, dirigidos a evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios empresariales, eso es, si bien no se le ha dado acogida formal al plan BEPS en la tributación nacional y, por vía de consecuencia, no ha tenido lugar reformas normativas por tal razón, no es menos cierto que muchos de los cambios más recientes en nuestra legislación han estado encaminados a adoptar medidas unilaterales de cláusulas antielusorias, con el típico riesgo asociado a esta forma de aislada de actuar en protección de la base impositiva doméstica, ante la potencial generación de doble imposición sin deducciones o exenciones que ayuden a aliviarla.

Es importante tener en cuenta la cantidad de contribuciones parafiscales que se han dictado recientemente, contando con más de cuarenta, lo que ha generado un importante aumento de tributos que no se integran coherente y coordinadamente con el ordenamiento jurídico, incrementando con eso la presión fiscal acumulada de los contribuyentes.

El presente proyecto de investigación se caracteriza por tener el enfoque para descubrir, examinar y definir BEPS según legislación nacional, el derecho comparado y la definición internacional, a su vez determinar las ventajas y desventajas de la implementación de BEPS en América Latina.

Ésta investigación se caracteriza por su diseño documental, cuyo producto final es la recaudación de la mayor información disponible del tema a tratar.

## **CAPÍTULO I**

### **EL PROBLEMA**

#### **Planteamiento del Problema**

BEPS es el término que la fiscalidad internacional le da a los mecanismos de administración fiscal que ponen en práctica las empresas multinacionales para beneficiarse de lagunas, vacíos e inconsistencias de los sistemas fiscales nacionales, buscando así, trasladar sus ganancias a naciones de nula tributación, logrando con esto eludir el pago del impuesto de sociedades.

La recaudación del impuesto sobre sociedades se realiza a nivel nacional, en los casos de actividades económicas internacionales, la interacción entre distintos sistemas impositivos puede originar en la imposición por parte de más de una jurisdicción, o doble imposición. Las actuales normas impositivas internacionales fueron confeccionadas para evitar tal situación, sin embargo, estas mismas normas han facilitado, el caso contrario, por ejemplo, la doble imposición. A su vez, la interacción entre los sistemas impositivos nacionales puede provocar lagunas que impiden la imposición de beneficios en alguna ubicación en específica.

Los problemas de BEPS afectan de igual manera tanto a países desarrollados como en vía de desarrollo: según el Secretario General de la OCDE, Gurría (2015), se estima la presencia de BEPS en un 4% - 10% de la recaudación del impuesto sobre sociedades, lo que supone alrededor de 100 – 240 mil millones de dólares estadounidenses anuales.

En efecto, los países en desarrollo poseen un alto grado de dependencia sobre los ingresos derivados de la renta de sociedades multinacionales en tanto que porcentaje de ingresos en los países desarrollados en términos absolutos es significativamente superior.

La problemática ante lo que actualmente sucede ha puesto en evidencia la necesidad del nacimiento de mecanismo para mayor cooperación internacional, para con esto combatir estas prácticas, presentando el proyecto BEPS (2013) de la OCDE que promueve herramientas a los gobiernos para que estos puedan examinar y combatir las anteriormente mencionadas acciones, buscando así

limitar los vacíos normativos existentes a nivel internacional que permiten que los beneficios de las empresas desaparezcan o sean trasladados artificialmente, elementos que o no se han mejorado o se realiza de forma muy pasiva en Venezuela, si se compara con los avances en la región.

### **Formulación del Problema**

Al analizar el problema se ha formulado la siguiente interrogante:

¿Se aplican las BEPS en Venezuela?

### **Objetivos de la Investigación**

#### **Objetivo General**

Verificar la factibilidad de la aplicación de las BEPS en Venezuela.

#### **Objetivos Específicos**

- Describir el significado doctrinario de las BEPS con el derecho comparado.
- Analizar las BEPS según la definición internacional.
- Determinar las ventajas y desventajas de las BEPS (Plan de Acción).

#### **Justificación de la Investigación**

El presente trabajo de investigación es de mucha importancia ya que busca examinar y describir de manera clara y precisa las BEPS, según el derecho, su definición internacional, sus ventajas y desventajas, dará a conocer si existe legislación que regule, el cumplimiento de ésta, su adecuación a los lineamientos de los acuerdos internacionales tanto en el país como en la región. Todo esto con el fin de ampliar el conocimiento sobre los avances tributarios y nuevas formas de fiscalización.

## **CAPÍTULO II**

### **MARCO TEÓRICO**

En este Capítulo se enfocan los aspectos teóricos de la investigación, el mismo le permite al lector conocer las generalidades en cuanto a los antecedentes sobre el tema, las bases teóricas, bases legales y definición de términos.

El marco teórico constituye la etapa del proceso de investigación donde se realizan revisiones a fuentes bibliográficas recientes que su contenido tenga semejanzas con el trabajo de investigación que se realiza.

De esta manera, se expone el marco teórico del presente trabajo:

#### **Antecedentes sobre el Tema**

Según Tamayo. M (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 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.

La 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.

PriceWaterhouseCoopers (PwC) (2018) en su **Boletín de Actualidad Tributaria – Impuestos Internacionales** en el dicho boletín trae un análisis como parte de la iniciativa de los países del G-20 y de la OCDE en materia de propuesta e implementación del Plan contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios que se ha venido desarrollando desde el 2013, se han dado diversos cambios en la política fiscal internacional.

Lo verdaderamente importante de este informe es sus conclusiones que se deben tener presentes sobre Venezuela, en términos generales, la propuesta del Plan BEPS ha generado un acelerado proceso de cambios en políticas fiscales y reformas en normativa tributaria a nivel mundial. Aun cuando a la fecha, Venezuela no ha modificado su estructura normativa a los fines de incorporar dicha propuesta, estos cambios deben ser tomados en cuenta considerando las potenciales implicaciones en el contexto de las disposiciones dirigidas a evitar la elusión fiscal internacional en la normativa tributaria vigente tales como transparencia fiscal, precios de transferencias, reglas de subcapitalización, el principio de substancia económica y las normas de los Convenios para evitar la Doble Tributación. Asimismo, los cambios implementados internacionalmente pueden incidir en la estructuración de operaciones en el país.

### **Bases Teóricas**

Este problema, identificado en 2012 con las siglas de BEPS (Base Erosion 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 y del G20.

BEPS data del año 2013, donde fue dictado el Plan de Acción sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios por la OCDE, como consecuencia de la declaración que el G20 hizo un año antes.

El Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios en sus Informes Finales del año 2015 es consecuencia de las discusiones que se dieron en el año 2013, relativa a la economía digital. La tributación de las empresas multinacionales cuyo negocio es esencialmente digital ha puesto en el foco de atención el sistema de gravamen de las rentas empresariales, caracterizado por el principio de tributación por renta mundial en el estado de residencia.

Abordar los retos de la economía digital para la imposición es una de las primeras máximas de Acción 1, ya que busca identificar las principales dificultades que plantea la economía digital a la aplicación de las actuales normas impositivas internacionales y desarrollar opciones detalladas para abordar estas dificultades, con su enfoque holístico y considerando tanto la imposición directa como la indirecta.

Desde la entrada en vigencia de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, las principales medidas existentes en el régimen internacional de la legislación nacional trajo consigo el impuesto sobre la renta, encaminadas a evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, esto es, aquellas regulaciones que se podrían decir tienen vocación BEPS, aun cuando: (i) hayan sido dictadas mucho antes de la preparación de este plan, y (ii) formalmente no se traduzcan en una adopción en la legislación venezolana del mismo.

A estos fines nos referiremos, tanto en este particular de identificación como el siguiente correspondiente a la descripción y análisis crítico de las medidas con vocación BEPS, a las cláusulas especiales del derecho interno venezolano que se han establecido para hacer frente a la elusión fiscal internacional, cuales son las: (i) normas sobre transparencia fiscal internacional y (ii) precios de transferencia, que fueron las primeras introducidas en la legislación del impuesto sobre la renta venezolano con las cuales se terminó de ajustar el régimen venezolano a las tendencias de fiscalidad internacional en el año 2007.

## **Bases Legales**

### **Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999)**

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

Garay, J (2010) comenta que el referido artículo trae una serie de afirmaciones de tipo pragmático, una especie de ideal hacia cual debe mirar la política tributaria. Hoy día estos conceptos se han impuesto en la moderna ciencia fiscal, tal como lo da a entender el artículo 316 y sin embargo los criterios arbitristas siguen aplicándose en la realidad.

Venezuela es un país donde cuya mayor fuente de ingresos ha sido 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 el gasto público, por lo que recurre a la implementación de un sistema tributario para generar mayores ingresos, lo cual vemos en el artículo 316 constitucional.

### **Ley del Impuesto sobre la Renta (2001)**

**Abache, S** (2016) en la Revista de Derecho Tributario de la Asociación de Venezolana de Derecho Tributario, en su artículo titulado “Venezuela y las medidas BEPS” indica que desde la primera Ley de Impuesto sobre la Renta de 1942 y grava tanto a las sociedades cuanto a las personas naturales, Venezuela acogió el sistema de renta territorial (con algunas excepciones), hasta que en el año 1999, luego de una reforma integral de la legislación del impuesto sobre la renta, el régimen fiscal venezolano acogió, junto al sistema territorial, el sistema de renta mundial para gravar las rentas de fuentes extranjera producidas y obtenidas por residentes o domiciliados en Venezuela.

La incorporación en el año 1999 del sistema de renta mundial por parte de la LISLR, sin duda reflejó un cambio importante en la concepción del país, típicamente considerado en la lista de importadores de capital, Aun cuando Venezuela sigue

caracterizándose como un país importador, y en la actualidad cada vez más dados los múltiples problemas internos y medidas adoptadas que desincentivan la producción nacional, lo cierto es que en un intento de ajustarse al proceso de globalización mundial de la economía e integración comercial de los países, el régimen tributario venezolano introdujo esta modificación que en teoría consulta y toma en cuenta realmente el principio de capacidad contributiva, establecido en el artículo 316 de la Constitución.

### **Transparencia Fiscal Internacional, reglas de compañías foráneas controladas**

El régimen de transparencia fiscal internacional (o de compañías foráneas controladas CFC) venezolano, se encuentra actualmente regulado en los artículos 100 a 110 de las LISLR y tiene como finalidad, al igual que toda normativa de este tipo, mejorar el sistema de renta mundial, inclusive, prevenir la evasión fiscal, consistiendo en gravar las rentas pasivas (e.g.: dividendos, regalías, entre otros) generadas en inversiones extranjeras localizadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de baja imposición, en cabeza del contribuyente venezolano que controle dicha inversión, indistintamente de que esas rentas sean o no distribuidas al accionista venezolano.

### **Precios de Transferencias**

El régimen de precios de transferencias se introduce, por primera vez, en la legislación venezolana de impuesto sobre la renta con la reforma de 1999, siguiendo los lineamientos de la legislación brasilera sobre la materia. Con la modificación legislativa de 2001 se cambió totalmente este régimen, mediante la adopción de los criterios y directrices de la OCDE. Luego, con las reformas de la LISLR en 2007 y la más reciente en 2014, las normas en esta materia (artículos 111 a 169 de la ley) no experimentaron cambio alguno.

### **Subcapitalización o Capitalización Delgada**

Por su parte, el régimen de subcapitalización fue introducido por primera vez en la LISLR con la reforma de 2007, bajo el Capítulo III De los Precios de Transferencia, artículo 118. Esta regla o cláusula antielusorias venezolana tiene la finalidad, como en general lo tiene por definición este régimen, de evitar: (i) el traslado de beneficios

gravables con el impuesto sobre la renta de una jurisdicción a otra, (ii) que se encubra el pago de dividendos y, con ello, no tribute su pago en el país de origen y (iii) que se cree un gasto ficticio para reducir la base imponible del impuesto de la empresa pagadora del préstamo, generándose, en estos dos últimos casos, la erosión de la base imponible.

### **Intercambio de Información**

El Modelo OCDE en materia de renta y patrimonio establece en su artículo 26.1, como es sabido, el intercambio de información con trascendencia fiscal entre los Estados contratantes, no sólo para fines de aplicación del convenio, sino también cuando sea pertinente para la gestión de cualquier tributo interno, de cualquier nivel político territorial, aunque dicho tributo no esté expresamente comprendido en el convenio, en tanto el tributo en cuestión no suponga una imposición contraria al convenio. Ésta es la fuente primordial de intercambio de información e Venezuela, por la cual debe entenderse la comunicación de datos con trascendencia tributaria llevada a cabo por un Estado a favor de otro, como consecuencia de un tratado internacional (acuerdo de intercambio de información o Convenio de Doble Imposición con cláusula de intercambio). La información aportada se refiere a no residentes, normalmente residentes en el país que requiere la información.

En efecto, una de las fuentes en Venezuela para llevar a cabo intercambios de información con otros Estados, son los propios CDIs que ha ratifica. Teniendo en cuenta que los CDIs celebrados por Venezuela siguen el modelo OCDE, sus disposiciones sobre el intercambio consisten, en sintonía con el indicado artículo 26.1 del modelo, en habilitar a las autoridades competentes a que intercambien las informaciones necesarias para aplicar los distintos convenios celebrados, pero sin limitarse al campo de aplicación del CDI y, con ello, habilitándose las solicitudes de información sobre operaciones en paraísos fiscales y en jurisdicciones con elementos de competencia tributaria desleal.

## **Beneficios de los Convenios para evitar la Doble Imposición y evitación de la Doble no Imposición**

El artículo 3 de la LISLR establece una medida unilateral dirigida a evitar que los CDI suscritos por Venezuela con otros países tengan, en contra de la finalidad que éstos persiguen, una consecuencia o resultado de doble no imposición, por razón de que los beneficios a que refieren los convenios no sea gravados por ninguno de los Estados partes, con lo cual a todas luces se generaría un caso de erosión de la base imponible.

El referido artículo de la LISLR establece lo siguiente: «Los beneficios de los Tratados para evitar la Doble Tributación suscritos por la República Bolivariana de Venezuela con otros países y que hayan entrado en vigor, sólo serán aplicables cuando el contribuyente demuestre, en cualquier momento, que es residente en el país del cual se trate y se cumplan con las disposiciones del Tratado respectivo. A los efectos de probar la residencia, las constancias expedidas por autoridades extrajeras, harán fe, previa traducción oficial y legalización».

La comentada norma de la legislación venezolana se encuentra en sintonía con el plan BEPS que, en general, persigue la realización de trabajos encaminados a mejorar las regulaciones de los distintos países para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y, en particular, con la acción 6 del plan, mediante la cual se busca evitar la no imposición internacional por abuso de los convenios, pretendiendo un mayor alineamiento de la atribución de ingresos con la actividad económica que los genera.

Hay que tener en cuenta que algunas estrategias de planificación impositiva de BEPS podrían ser ilegales, pero la mayoría no lo son. Las disposiciones de BEPS se benefician habitualmente de las normas obsoletas de un modelo económico cimentado en medidas preterías y no en la economía globalizada del siglo XXI, caracterizada por la creciente importancia de intangibles, como la propiedad intelectual.

## **Definición de Términos Básicos**

### **Impuestos**

Son tributos que cada persona, familia o empresa deben pagar al Estado para costear las necesidades colectivas.

### **Legislación Tributaria**

Es el estudio de las leyes, reglamentos, resoluciones, decretos y procedimientos establecidos por el Estado para fijar, cancelar y recaudar los impuestos.

### **Economía Digital**

También llamada economía en internet o economía web no es más que el empleo de la red como plataforma global para la creación de riqueza, y la distribución y consumo de bienes y servicios cuyo objetivo es cubrir las necesidades de la sociedad.

### **Doble no imposición**

Se entiende el hecho de que sobre una misma manifestación de riqueza incidan varios impuestos en un mismo periodo impositivo.

### **Elusión Fiscal Internacional**

Es cuando los contribuyentes y, en especial, las compañías o sociedades mercantiles, aprovechan la internacionalización económica para utilizar países con regímenes ventajosos para los no residentes, denominados, paraísos fiscales.

### **Base Imponible**

Es la cuantía sobre la cual se calcula el importe de determinado impuesto a satisfacer por una persona natural o jurídica.

### **Generación de Renta**

Es la utilidad o el beneficio que rinde algo o lo que de ello se cobra.

### **Elusión Fiscal**

Se define como la utilización de medios legales con el sólo objetivo de disminuir la cantidad de impuestos a pagar.

### **Política Fiscal**

Definida como la disciplina de la política económica centrada en la gestión de recursos de un Estado y su administración.

### **Principio de Capacidad Contributiva**

Se entiende como la aptitud para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias y sostener a los gastos del Estado.

## **CAPÍTULO III**

### **MARCO METODOLÓGICO**

#### **Tipo de Investigación**

El tipo de investigación planteada en lo jurídico documental, por cuanto analiza la aplicación de las BEPS en Venezuela, apoyándose en la legislación nacional, derecho comparado y definición internacional que en esta materia se ha dictado. Nava (2008, Pág. 4) señala que la investigación jurídica “constituye el proceso mediante el cual el investigador, guiándose por lo pautado por el método científico pretende descubrir las soluciones adecuadas para transformar la realidad social”, a través de lo que plantea la norma jurídica, a los fines de crear nuevas instituciones o modificar las existentes.

Dentro de la investigación jurídica se ubica en la dogmática jurídica, la cual de acuerdo con Peczenik. A (2002) tiene por objeto de estudio el derecho positivo vigente, utilizando la interpretación y sistematización, tal como se realizó en este trabajo al analizar la aplicación de las BEPS en Venezuela.

Además se considera un estudio documental, en tanto se analizó la aplicación de las BEPS en Venezuela, con el apoyo de documentos, ley nacional, doctrina y definición internacional; lo cual permite obtener conclusiones significativas sobre el comportamiento del tema de estudio. Tales documentos incluyen la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), la Ley del Impuesto sobre la Renta (2001); entre otros.

Al respecto, Finol y Nava (1996, Pág. 73) afirman que la investigación documental es un “proceso sistemático de búsqueda, selección, lectura, registro, organización, descripción, análisis e interpretación de datos extraídos de fuentes documentales existentes en torno a un problema, con el fin de encontrar respuesta a interrogantes planteadas en cualquier área del conocimiento humano”.

En tal sentido, Sierra (2005), plantea que los estudios documentales consisten en el análisis de informaciones basadas en documentos, los cuales se organizan

para dar origen a un nuevo conocimiento, tomando como referencia documentos válidos para el estudio.

### **Métodos y Técnicas de Investigación Jurídica**

El método de investigación tiene que ver con la forma en que se observa 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 correcto.

Los métodos y técnicas a utilizar es la observación documental apoyada en el método científico, a fin de analizar la aplicación de las BEPS en Venezuela. De acuerdo con Finol y Nava (1996), la técnica documental permite la recopilación de información para enunciar las teorías que sustentan el estudio de los fenómenos y proceso e incluye el uso de instrumentos definidos según la fuente documental a que hacen referencia. Sierra (2005) afirma que la técnica de observación documental es aquella en la cual el investigador observa el fenómeno de estudio a través de los contenidos obtenidos en documentos válidos a los fines de la investigación.

### **Fases de la Investigación**

Según Sabino. C (1999) la fase metodológica de la investigación documental, es el estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, apoyándose fundamentalmente en los trabajos previos desarrollados sobre la problemática planteada o relacionados directamente con ella, información y datos divulgados por medios impresos o audiovisuales, permitiendo realizar conceptualizaciones, reflexiones, conclusiones o recomendaciones acerca de la temática abordada en la investigación.

Fase I. Describir el significado doctrinario de las BEPS con el derecho comparado.

Con la siguiente fase se busca revisar documentalmente el significado de las BEPS, con el derecho comparado, para así lograr la definición jurídica del mismo.

Fase II. Analizar las BEPS según la definición internacional.

En esta siguiente fase lo que se trata de lograr es conocer la el significado que la doctrina internacional le da a las BEPS.

Fase III. Determinar las ventajas y desventajas de las BEPS.

En el término de esta fase se persigue comprobar los pro y contra de la aplicación o no de las BEPS en cada territorio, se tomó en cuenta el análisis documental ya que se necesita estudiar los documentos y acuerdos correspondientes para así desarrollar el punto.

### **Fuentes de Conocimientos Jurídicos**

En la presente investigación las fuentes de conocimientos implementadas fueron; la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, la Ley del Impuesto sobre la Renta, la realidad socio-jurídica y la doctrina.

## **CAPÍTULO IV**

### **RESULTADOS CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

#### **Resultados del Estudio**

Partiendo de la observación documental y con apoyo en la técnica del análisis crítico, se pudo recabar información importante sobre la aplicación de las BEPS en Venezuela, para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, logrando con esto los objetivos específicos de la investigación y cuyo resultado se presenta a continuación.

#### **Describir el significado doctrinario de las BEPS con el derecho comparado.**

Según la OCDE, BEPS hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las empresas multinacionales, con el fin de hacer desaparecer beneficios a efectos fiscales, o bien de trasladar beneficios hacia ubicaciones donde existe escasa o nula actividad real, si bien goza de una débil imposición, derivando en escasa o nula renta sobre sociedades. A tenor de la creciente movilidad del capital y de activos tales como la propiedad intelectual, así como de los nuevos modelos de negocio del siglo XXI. Más allá de los casos flagrantes de abuso, los problemas se encuentran en las propias normas.

Con frecuencia, las compañías se ven tentadas a hacer sus inversiones por razones puramente fiscales y no económicas, lo que conduce a una asignación ineficiente de recursos. Esto afecta igualmente a la confianza en la integridad del sistema fiscal, un problema particularmente relevante en tiempos de consolidación fiscal y dificultades sociales en muchos países. La confianza de los ciudadanos en la justicia de su sistema fiscal también está en juego, en la medida en que existe la percepción de que algunos logran eludir legalmente sus obligaciones tributarias.

BEPS da lugar a pérdidas recaudatorias que los gobiernos pudieran haber invertido en formar un crecimiento fuerte y equilibrado. Las investigaciones llevadas a cabo desde 2013 confirman la magnitud potencial del problema BEPS, estimando una pérdida anual que ronda el 4-10% de la recaudación global por impuestos sobre sociedades, es decir, entre 100 y 240 mil millones de dólares estadounidenses anuales.

El informe inicial de la OCDE titulado «Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios» (2013) mostraba que el causante de BEPS no era una única norma. Por el contrario, era la interacción de muchas y diferentes normas lo que provoca dicho fenómeno: la descoordinación de las normas internas de alcance transfronterizo, los estándares internacionales que no siempre han seguido el ritmo de evolución de un entorno empresarial cambiante y, por último, una preocupante y endémica escasez de datos e información. El Plan de Acción BEPS del 2014 identificó 15 acciones en torno a tres pilares fundamentales: dotar de coherencia a aquellas normas internas que abordan actividades transfronterizas, reforzar las exigencias de sustancia en los actuales estándares internacionales y mejorar la transparencia y la seguridad jurídica para aquellos negocios que no adoptan una postura agresiva.

Las 15 acciones del Plan BEPS propuesta por la OCDE 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 Compañías Foráneas Controladas.

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);

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.

Acción 8, 9, 10. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor;

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, entre otros);

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 mecanismo de resolución de controversias (resolución alternativa de conflictos – arbitraje); y

Acción 15. Desarrollar un instrumento multilateral.

El citado Plan de Acción fue realizado con el objetivo de mejorar los vacíos que existen actualmente en los mecanismos para luchar contra la evasión fiscal internacional e incluye medidas cuyo desarrollo debería permitir combatir el problema de la evasión fiscal, las prácticas fiscales perjudiciales y la planificación fiscal agresiva por parte las empresas multinacionales

Son muchos los países que han alineado al establecimiento del plan BEPS a nivel mundial y, en la región, Chile y México llevan el liderazgo, en los cuales tanto la administración tributaria como las compañías multinacionales ya están avanzando en la elaboración 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 Colombia y Venezuela.

En Venezuela no se le ha dado acogida formal al plan BEPS en el ordenamiento jurídico tributario y, por vía de consecuencia, no han tenido lugar modificaciones normativas por tal razón, al margen de la reforma tributaria, y lo

que luce peor, es que con el panorama descrito pareciera que el plan BEPS de la OCDE tendrá, en el mejor de los casos, un grado simbólico de influencia en la legislación venezolana, por lo menos en la actualidad. Todas las medidas antielusorias acogidas en la legislación venezolana en materia de tributación internacional necesitan, como ha quedado expuesto, experimentar cambios para que no sólo alcance su finalidad última, que no es otra que evitar la elusión fiscal y combatir el abuso de las formas y la evasión fiscal internacional, sino que además lo hagan en respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes, en este caso, con especial atención en el principio de capacidad contributiva.

Ahora bien la posibilidad de incorporar los lineamientos de la OCDE al ordenamiento jurídico es posible siempre y cuando exista la voluntad del Estado venezolano de que eso suceda, previamente tomando en cuenta la factibilidad de realizar una reforma tributaria de las leyes que afectan la implementación del Plan de Acción BEPS, entre las cuales nombramos principalmente a las leyes que regulan el Impuesto sobre la Renta y al Impuesto al Valor Agregado. Siguiendo ese orden, debemos mencionar que la Carta Magna establece la posibilidad de que los Tratados Internacionales suscritos y ratificados por la República puedan formar parte del ordenamiento jurídico.

Hay que tomar en cuenta que las directrices de la OCDE no tienen fuerza vinculante ya que su origen dentro de las fuentes del Derecho que existen en el ordenamiento jurídico venezolano no lo permite.

### **Analizar las BEPS según la definición internacional.**

Por erosión de la base imponible y traslado de beneficios, se entiende, según el plan BEPS, para evitar que los ingresos transfronterizos no se graven (doble imposición, doble desgravación, doble exención, doble no imposición, doble non taxation o mejor denominada no imposición internacional) o casi no se graven (baja imposición), se ha entendido la «ejecución de una planificación fiscal abrasiva por parte de las empresas de actuación internacional, apalancadas en los vacíos normativos y las debilidades institucionales, tendente a ocultar los

beneficios obtenidos o para localizarlos en jurisdicciones de baja imposición con actividades económicas reducidas que motivan el establecimiento de regímenes diferenciales de nula incidencia». Ésta noción sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, se encuentra muy cercana a unas de las concepciones propuestas por la propia OCDE en su plan BEPS.

Algunos doctrinarios la definen también como 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.

Según la definición encontrada en el Plan BEPS consiste en una hoja de ruta y un proyecto para encontrar soluciones y eliminar la erosión de las bases imponibles y traslado de beneficios a jurisdicciones donde se tribute en menor manera. Ha sido de importante preocupación en los últimos años para los gobiernos del G-20 y se busca que haya conceso debida entre el lugar en que se realiza el hecho imponible y la tributación efectiva del contribuyente en ese mismo lugar. Se trata de un proyecto bastante ambicioso que necesita una actividad intensa para intenta encontrar soluciones.

Señala Montero Simó que estamos asistiendo a una reacción por parte de los países, ante la insuficiencia de la normativa doméstica y los tratados bilaterales, como mecanismo para resolver los problemas fiscales en un mundo de economía digital y global.

Por otra parte García Novoa afirma que el informe de la OCDE con su correspondiente plan de acción es solo la culminación de los profundos cambios que está experimentando la fiscalidad y el propio Derecho Tributario.

EAE Business School dice que las BEPS pone en relieve la importancia de la integración de las políticas fiscales internacional, ya que la creciente importancia de la globalización y el alto porcentaje del PIB que representan las empresas multinacionales hacen que sean necesarias este tipo de acciones coordinadas.

### Determinar las ventajas y desventajas de las BEPS (Plan de Acción)

| Ventajas   | Desventajas  |
|--|--|
| Nuevas normativas sobre informes país por país.  | Menores ingresos fiscales para los estados.  |
| Brindará a las administraciones tributarias una visión global de las operaciones de las empresas multinacionales y sus métodos de elusión. | Los contribuyentes han de soportar mayores cargas tributarias para compensar el traslado de las bases imponibles a jurisdicciones con fiscalidades menores.                        |
| Prevención de abusos de tratados, conocidas como “treaty shopping”, para erradicar el uso de sociedades canalizadoras de inversión.        | Se crean situaciones de desventajas competitivas entre las grandes empresas y aquellas que operan únicamente en mercados internos.   |
| Limitación de prácticas tributarias perniciosas, principalmente de la propiedad intelectual.   | No es el fin de BEPS ni del planeamiento fiscal agresivo.  |
| Procedimientos de acuerdo mutuo, con el fin de garantizar que con la lucha contra la doble no imposición no genere doble imposición.       | La doble imposición, la baja imposición y la nula imposición internacional seguirán existiendo ya que este fenómeno es inherente a la existencia del sistema fiscal internacional. |

**Fuente:** OCDE. (2015)

### Países en la región en los cuales hay avance en materia BEPS

| <b>País</b>      | <b>Observación</b>   |
|------------------|--|
| <b>Venezuela</b> | Las autoridades venezolanas no han manifestado hasta la fecha públicamente su intención de implementar las medidas acordadas en el Plan BEPS.  |
| <b>Colombia</b>  | Ésta nación ha considerado las directivas de la OCDE como un importante referente para su desarrollo fiscal, los criterios son aplicados de forma auxiliar para interpretación de la Corte Constitucional.                   |
| <b>Chile</b>     | En Chile está altamente avanzado en materia BEPS, desde el año 2014 se encuentra implementando las adecuaciones y modificaciones a su ordenamiento jurídico, principalmente para aplicar plenamente las Acciones 9, 10 y 13. |
| <b>Perú</b>      | No existe un pronunciamiento oficial para implementar el plan de acciones, pero, se sabe de la intención del fisco para alinear la legislación nacional de lo que resulte importante de dicho plan.                          |

**Fuente:** Jorge Pérez (2017)

## CONCLUSIONES

La mayoría de las naciones están preocupadas por la erosión y traslado de bases imponibles por los métodos de administración fiscal que tienen las multinacionales, aprovechándose estas de los vacíos y diferencias existentes en la normativa, para disminuir las bases imponibles o transferir las ganancias a países con nula imposición.

Como forma de lucha contra este fenómeno la mayoría de países han ido incorporando varias normas técnicas para identificar estas maniobras (capitalización débil, precios de transferencias, normas anti paraísos fiscales) y así combatir las diversas dificultades que dichas formas originan, estos acuerdos han nacido desde la OCDE para proteger que la arquitectura fiscal internacional sea equitativa y justa por medio de un plan de acción BEPS. El referido plan presenta un enfoque coordinado global al asunto, lo que haría más sencilla la incorporación de las acciones a nivel local.

Tomando en cuenta lo planteado por la OCDE los países de Latinoamérica se han ido uniendo a la tendencia de actualización de las normas tributarias, como podemos ver el caso de Chile que sin lugar a dudas es líder en la región en la implementación de las directrices de la OCDE, siguiendo a este la República del Perú que en los años 2017 y 2018 llevó a cabo reformas tributarias en concordancia con el plan BEPS.

Otras naciones como Venezuela y Colombia muy a diferencia de los anteriores han mostrado un interés más calmado en el proceso de implementación, tomando en cuenta que la legislación colombiana está en sintonía con los pronunciamientos BEPS, pero al no existir un pronunciamiento del Estado retrasa su adecuación, en el referido país se puede, supletoriamente, asumir las acciones de forma directa.

Venezuela, por su parte, se encuentra no actualizada a las exigencias internacionales en materia BEPS, aun cuando las reformas tributarias de los años 2014 y 2015 modificaran la LISLR, siendo estas simplemente recaudatorias, quedando muy alejadas de los lineamientos BEPS. En conclusión, Venezuela está muy alejada de los convenios internacionales para enfrentar la erosión y el

traslado de las bases imponibles, tomando en cuenta que Venezuela no participó en los distintos medios puestos por la OCDE para que naciones en vía de desarrollo puedan formar parte de los debates del Plan BEPS.

Viendo lo anterior, no es probable que en el corto plazo Venezuela se incorpore al concierto internacional en materia de actualización de las normas tributarias para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios siguiendo los lineamientos de la OCDE, la falta de interés político y social en el asunto, la crisis institucional que vive hoy Venezuela ponen cuesta arriba la implementación de estos métodos innovadores para la fiscalidad nacional e internacional.

Las posibilidades de incorporar el Plan BEPS en el ordenamiento jurídico venezolano son bajas, al tratarse de normas que carecen de fuerza vinculante y dado que se podría entender que no se discuten en la cámara de la Asamblea Nacional, como Poder Legislativo.

## **RECOMENDACIONES**

Iniciando desde la visión alcanzada en el desarrollo de la investigación y elaboración de los objetivos propuestos, se presentan las siguientes recomendaciones:

La factibilidad de la implementación en Venezuela de las Acciones 8, 10 y 13 del Plan BEPS podría hacerse mediante la reforma parcial de normas específicas en la LISLR, para así lograr ir implementado los principios del Plan BEPS, como meta para garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes y la administración fiscal.

Tomando en cuenta que el Plan de Acción de la OCDE fue discutido por los países que forman parte del G-20 es importante tener en cuenta que la mayoría de esos países son potencias en distintas áreas de desarrollo, por tanto el Estado deberá hacer una evaluación del Plan de Acción para adecuarlo a su ordenamiento jurídico con ayuda de la OCDE, para que ésta no sea ambigua ni deje lagunas o vacíos ni mucho menos espacio para la interpretación negativa de la normativa,

por eso Venezuela debe iniciar la discusión a lo interno de las bondades del lineamiento fiscal internacional y las nuevas formas de elusión imponible.

Todas las medidas antielusorias acogidas en la legislación venezolana en materia de tributación internacional necesitan, como ha quedado claro, experimentar cambios para que no sólo alcancen su finalidad, sino que además lo hagan en respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes, en este caso, con especial atención en el principio de capacidad contributiva.

Venezuela debe pasar por un proceso de divulgación y discusión del Plan BEPS, la cual debe contar con la opinión de los distintos gremios del área fiscal, político y social del país, donde las universidades y las diferentes instituciones puedan fomentar ésta discusión de forma amplia y suficiente para entender el Plan BEPS.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999), **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela**. Extraordinaria 5453. 2000, marzo 24.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. (2007). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela** 37.285.

Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) (2015). **Notas Explicativas ante las BEPS**. [Documento en línea]  
<https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) (2015). **Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios – Informes F** Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) (2017). **10 Preguntas sobre BEPS**. [Documento en línea].  
<https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>

OCDE (2017), BEPS Acción 13 – Informes país por país – Guía sobre el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país, Publicaciones de la OCDE, Paris. [Documento en línea].  
[www.oecd.org/tax/beps/beps-accion-13-guia-sobre-el-uso-apropiado-de-la-informacioncontenida-en-los-informes-pais-por-pais.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/beps-accion-13-guia-sobre-el-uso-apropiado-de-la-informacioncontenida-en-los-informes-pais-por-pais.pdf)

Pérez, J. (2017). **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 beneficios (BEPS)**. [Documento en línea]. <http://mriuc.bc.uc.edu.ve/handle/123456789/4686>

Cabanellas, G. (2006). **Diccionario Jurídico Elemental**. Editorial Heliasta S.R.L. Argentina

Abache, S. (2016). **Venezuela y las medidas BEPS**. Revista de Derecho Tributario de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario N° 149. Editado por LEGIS.

