



UNIVERSIDAD JOSÉ ANTONIO PÁEZ

**IMPACTO DEL PLAN DE ACCION BEPS CONTRA  
LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL  
TRASLADO DE BENEFICIOS EN LA  
TRIBUTACION VENEZOLANA**

**Autores:** Anderson Buitrago  
Luis Meneses

Urb. Yuma II, calle N° 3. Municipio San Diego  
Teléfono: (0241) 8714240 (master) – Fax: (0241) 8712394



**UNIVERSIDAD JOSÉ ANTONIO PÁEZ**

**IMPACTO DEL PLAN DE ACCION BEPS CONTRA LA EROSIÓN DE LA  
BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS EN LA  
TRIBUTACION VENEZOLANA**

Trabajo de Grado para optar al Título de  
Licenciado en Contaduría Pública

**Autores:** Anderson Buitrago  
C.I. V-22.224.941  
Luis Meneses  
C.I. V-24.423.558

**Tutora:** Lcda. Claribel Mieres

San Diego, Julio del 2020



UNIVERSIDAD JOSE ANTONIO PAEZ



**FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES  
COORDINACION DE PASANTIAS Y TRABAJO DE GRADO**

**ACTA N°00015-1-2020**

San Diego, 09 de Junio del 2020

Ciudadanos

**ANDERSON, BUITRAGO DOMINGUEZ**

**C.I. 22.224.941**

**LUIS CARLOS MENESES ROTUNDO**

**C.I. 24.423.558**

Cumplo con informarle que la Comisión de Trabajo de Grado de la Facultad de Ciencias Sociales de la Universidad José Antonio Páez, acordó aprobar el Proyecto de Trabajo de Grado, presentado por usted titulado: **“IMPACTO DEL PLAN DE ACCION BEPS CONTRA LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS EN LA TRIBUTACION VENEZOLANA”**; como requisito para optar al título de Licenciado en Contaduría Pública.

Sin otro particular, se suscribe de usted

Atentamente.

**PLAN UNIVERSIDAD EN CASA**

**Dra. Patricia Díaz**

**Decana de la Facultad de Ciencias Sociales.**

**“Se Aprueba Proyecto (Anexo L) sin revisión Metodológica.”**

**“Una vez que cese el Plan Universidad en Casa, se firmará y sellará.”**



**REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA  
UNIVERSIDAD JOSÉ ANTONIO PÁEZ  
FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES  
ESCUELA CONTADURÍA PÚBLICA  
CARRERA CONTADURÍA PÚBLICA**

**ACTA DE ACEPTACION DEL TUTOR**

Quienes suscriben, esta Acta Claribel Mieres, de Cédula de Identidad No. V-10.268.485, en mi carácter de tutor de trabajo de grado presentado por los ciudadanos Anderson Buitrago y Luis Meneses, portadores de las Cédulas de Identidad N° V-22.224.941 y N° V-24.423.558, dejan constancia que el Trabajo de Grado titulado **“IMPACTO DEL PLAN DE ACCION BEPS CONTRA LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS EN LA TRIBUTACION VENEZOLANA”**, presentado como requisito parcial para optar al título de Licenciadas en Contaduría Pública, ha sido revisado y, cumpliendo con los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la presentación pública y evaluación por parte del jurado examinador que se designe.

En San Diego, mes de junio del año dos mil veinte.

---

Tutora

Lcda. Claribel Mieres

C.I. V-10.268.485

Cel. 0412.053.50.76

e-mail: cmieresbrito@gmail.com

## INDICE GENERAL

<b>DEDICATORIA</b>	pp. vii
<b>AGRADECIMIENTO</b>	viii
<b>RESUMEN INFORMATIVO</b>	ix
<b>INTRODUCCIÓN</b>	1
<b>CAPÍTULO</b>	
<b>I EL PROBLEMA</b>	
1.1. Planteamiento del Problema	3
1.1.1 Formulación del Problema	6
1.2. Objetivos de la Investigación	6
1.2.1 Objetivo General	6
1.2.2 Objetivos Específicos	6
1.3. Justificación de la Investigación	6
<b>CAPÍTULO</b>	
<b>II MARCO TEÓRICO</b>	
2.1. Antecedentes de la Investigación	8
2.2. Bases Teóricas	11
2.3. Bases Legales	39
2.4. Definición de Términos Básicos	42
<b>CAPÍTULO</b>	
<b>III METODOLOGÍA</b>	
3.1. Tipo y Nivel de la Investigación	44
3.2. Diseño de la Investigación	45
3.3. Método de Investigación.	46
3.4. Técnicas de Investigación.	47
3.5. Técnicas de análisis de datos	48
<b>CAPÍTULO</b>	
<b>IV RESULTADOS</b>	
4.1. Análisis de los Resultados	50
4.1.1. Fase I: Explicación del Plan de Acción BEPS.	50
4.1.2. Fase II: Descripción de las ventajas y desventajas que causaría la aplicación del Plan de Acción BEPS.	108
4.1.3. Fase III: Consideración del Plan de Acción BEPS.	110

<b>CONCLUSIONES</b>	<b>pp.</b> 122
<b>RECOMENDACIONES</b>	130
<b>REFERENCIAS</b>	132

## **DEDICATORIA**

Primeramente, a Dios por permitirnos ser parte de este logro.

A nuestros padres y familiares por habernos forjados como las personas que somos actualmente, por su cariño y su constante apoyo.

A nuestras parejas por habernos ayudado, regañado y escuchado en los momentos difíciles de nuestra carrera.

A nuestros profesores y compañeros de la Universidad José Antonio Páez, porque de ellos comprendimos el verdadero sentido de estar en la universidad.

Y por último pero no menos importante a todos aquellos seres queridos que permanecen en nuestras mentes y nuestros corazones.

**Anderson Buitrago y Luis Meneses**

## **AGRADECIMIENTO**

El presente trabajo de grado, fue elaborado gracias a Dios por iluminar nuestro camino, por su bendición y a todos nuestros seres queridos que fueron fuente de motivación y energía.

A nuestras parejas y a nuestros familiares, puesto que ellos fueron los testigos del constante esfuerzo y de las noches de desvelo.

A muchas personas, entre estos destacan familiares, amigos y profesores, quienes fueron de gran ayuda en la elaboración del presente.

A nuestra tutora Claribel Mieres, debido a que fue una guía para la elaboración del trabajo de investigación e impulsor de nuestra propuesta, agregando a los diversos docentes que contribuyeron con sus consejos y opiniones en cuanto a la evolución de la presente investigación.

**Anderson Buitrago y Luis Meneses**



**REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA  
UNIVERSIDAD JOSÉ ANTONIO PÁEZ  
FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES  
ESCUELA CONTADURÍA PÚBLICA  
CARRERA CONTADURÍA PÚBLICA**

**IMPACTO DEL PLAN DE ACCION BEPS CONTRA LA EROSIÓN DE LA  
BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS EN LA  
TRIBUTACION VENEZOLANA**

San Diego, Junio de 2020

**Autores:** Anderson Buitrago  
Luis Meneses

**Tutora:** Lic. Claribel Mieres

**RESUMEN INFORMATIVO**

La presente investigación tuvo como objetivo evaluar el impacto de la aplicación plan de acción de BEPS contra la Erosión de Base Imponible y el Traslado de Beneficios en la tributación venezolana, que brinde una información de gran relevancia para el contribuyente y a la propia Administración Tributaria en materia de tributación y comercio internacional con competitividad. Para tal fin, el estudio estuvo enmarcado bajo la modalidad de un proyecto investigativo, con diseño documental y bibliográfico, de nivel descriptivo, dirigido al logro de los objetivos propuestos. Para ello, se procedió a explicar el plan de acción BEPS contra la erosión de la base imponible y traslado de beneficios, mediante la aplicación de la técnica de recolección de información 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. Debido a que Venezuela, es uno de los países que su legislación no se ha adaptado completamente a la existencias que pide el mundo moderno, es por ello que grupos multinacionales pueden considerar estrategias de planificación fiscal para aprovecharse de la discrepancias o falta de normativa fiscal. Por lo tanto, fue necesario describir las ventajas y desventajas que causaría la aplicación del plan de acción BEPS en la Legislación Tributaria Venezolana y evaluar el impacto que ello causa.

**Descriptor:** Comercio Internacional, Régimen de Transferencia, Plan de acción de BEPS, Evasión fiscal, ISLR.

## INTRODUCCIÓN

En la actualidad, se han generado reformas tributarias implantadas en los últimos años, con la finalidad de lograr una mayor recaudación impositiva, en especial en los países latinoamericanos, la cual no ha tenido el impacto esperado, más bien un crecimiento moderado cuya carga tributaria se ha mantenido baja con relación al nivel de desarrollo. Por su parte, los efectos de la globalización, han generado un impacto en los países en vía de desarrollo, trayendo consigo grandes beneficios, sin embargo, muchas multinacionales, han aprovechado tal situación para disminuir significativamente su carga tributaria, generando una erosión en las bases impositivas de ciertos países al generar un traslado de sus beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación, generando que la evasión tributaria constituya una de las principales debilidades de las economías de América Latina. Por lo tanto, cuanto mayor sea la inserción en la economía mundial, mayor es la posible erosión tributaria y traslado de beneficios.

Bajo este contexto, el presente estudio tiene como propósito, evaluar el impacto de la aplicación plan de acción de BEPS contra la Erosión de Base Imponible y el Traslado de Beneficios en la tributación venezolana, que brinde una información de gran relevancia para el contribuyente y a la propia Administración Tributaria en materia de tributación y comercio internacional con competitividad. Por lo tanto, se desarrollará un estudio bajo la modalidad de un proyecto factible, con diseño de campo. Este trabajo de investigación se encuentra estructurado en cuatro (04) capítulos, los cuales se especifican a continuación:

Capítulo I, El Problema: contiene la exposición de la situación problemática enmarcada en el planteamiento del problema, el establecimiento de los objetivos de la investigación, así como la justificación de la investigación.

Capítulo II, Marco Teórico: el cual está integrado por los antecedentes de la

Investigación, bases teóricas y legales, y definición de términos básicos.

Capítulo III, Marco Metodológico: en el cual se describen el tipo y nivel de investigación, las fases metodológicas de acuerdo con los objetivos específicos.

Capítulo IV, Resultados: se presentan los resultados obtenidos de la aplicación de las técnicas seleccionadas, para el desarrollo de las fases metodológicas que permitieron lograr los objetivos propuestos en la investigación.

Finalmente, las Conclusiones y Recomendaciones a las cuales llegaron los autores y las Referencias bibliográficas y electrónicas, que le dieron sustento a las teorías y desarrollo de la investigación.

# **CAPÍTULO I**

## **EL PROBLEMA**

### **1.1 Planteamiento del Problema**

Durante las últimas décadas el mundo ha experimentado cambios considerables en el desarrollo del comercio internacional. Estos cambios son consecuencias principalmente de la evolución de la tecnología, los sistemas de comunicación, y los efectos de la globalización, lo que ha llevado a las compañías a incursionar sus negocios a nivel internacional en diversos países, este proceso no solo ha afectado el ámbito económico, sino también, las estructuras políticas y sociales a nivel mundial.

Producto de la competitividad muchas organizaciones han buscado incursionar en un ambiente globalizado, creando alianzas comerciales y expandiéndose para realizar sus actividades en mercados internacionales, a través de la estructuración de empresas vinculadas en el exterior, aprovechando las ventajas competitivas obtenidas por las oportunidades estratégicas de efectuar sus operaciones en entornos con mayor rentabilidad económica y mejorando sus ingresos para maximizar sus beneficios propios.

Es de allí, que surgen las multinacionales, las cuales son aquellas que no sólo se establecen en su país de origen, sino que también se constituyen en otros países para realizar sus actividades económicas y mercantiles, tanto de compra y venta, como de producción y prestación de servicios, en el resto de los países donde se han establecido, para su expansión económica, las cuales realizan actividades entre ellas mismas, de allí pues que surge la figura de relacionadas y vinculadas, ya que 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 la misma, trayendo una evolución del enfoque de comercio e inversiones.

Cabe señalar, que los grupos multinacionales que realizan actividades entre ellas mismas, introducen el concepto de internacionalización de las transacciones económicas, que dan cabida a el desarrollo de diversas actividades económicas entre compañías vinculadas, cuya característica fundamental radica por el intercambio de bienes, servicios y tecnología, cuyos valores son asignados por las partes interesadas, tomando en consideración que dichas partes residen en países distintos, esto con el objeto fundamental de transferir beneficios 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.

A tales efectos, este tipo de empresas realizan la práctica denominada por la doctrina económica y tributaria internacional como fijación de precios de transferencias, que de acuerdo a Rodner (2010:41), quien expresa que: “es la práctica de fijar 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”, es por ello, que constituyen precios fijados por empresas relacionadas en las transacciones efectuadas entre ellas, con la finalidad del traslado de la rentabilidad de una empresa a otra, ubicadas en un país con menor presión tributaria, de manera que permita maximizar el rendimiento de la inversión del grupo.

Por lo tanto, cada vez más, los grupos multinacionales se aprovechan de las lagunas normativas que en materia tributaria internacional les ha creado la globalización a los países, consiguiendo minimizar notablemente sus cargas tributarias, obteniendo así, una mayor utilidad para las empresas multinacionales y menores ingresos fiscales para los Estados. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) consciente de la necesidad surgida por las administraciones tributarias a nivel global, redactó un proyecto que busca que el reparto de la carga impositiva sea más equitativa posible.

Este proyecto, consta de un plan de acciones que se estructura en torno a un total de quince (15) acciones, completamente delimitadas y definidas que tiene como objetivo evitar la Erosión de las Bases Imponibles del Impuesto Sobre La Renta y el

Traslado de Beneficios y frenar las planificaciones fiscales de la compañías multinacionales tal como lo busca la Ley de Impuesto Sobre la Renta de Venezuela.

Por lo tanto, Venezuela es uno de los países que su legislación no se ha adaptado completamente a las exigencias que pide el mundo moderno, es por ello, que grupos de multinacionales podrían considerar estrategias de planificación fiscal para aprovecharse de las discrepancias o falta de la normativa fiscal. Sin embargo, con base al marco jurídico venezolano, estos sujetos pasivos están obligados a presentar, además de las declaraciones anuales del Impuesto sobre la Renta, de acuerdo a La Ley del Impuesto Sobre La Renta (2015), debe presentar 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, obligados además de conservar la respectiva documentación y comprobantes que justifiquen dichos precios de transferencia.

Dada la aprobación de la OCDE, de un método denominado Erosión de la Base Impositiva y Traslado de Beneficios (BEPS), el cual se encuentra en el plan de implementación por la organización internacional, que dota a los distintos Estados de soluciones para limitar los vacíos normativos existentes a nivel internacional, que permiten que los beneficios de las multinacionales desaparezcan o sean trasladados artificialmente hacia jurisdicciones de baja o nula tributación, en las que se desarrolla una escasa o inexistente actividad económica, donde Venezuela estos elementos no se han manejado de manera activa por la tributación venezolana.

A tales efectos, se propone evaluar el impacto de la aplicación del plan de acción de BEPS en la legislación tributaria, con la finalidad de evitar la Erosión de la Base Impositiva y Traslado de Beneficios, revisando las gestiones y normativas venezolanas para determinar los aspectos de modificar y fortalecer este importante régimen en Venezuela, y que brinde una información de gran relevancia para el contribuyente y a la propia Administración Tributaria en materia de tributación y comercio internacional con competitividad.

### **1.1.1 Formulación del Problema**

Tras las implicaciones anteriores se formula la siguiente interrogante: ¿Cómo se podría determinar el impacto de la aplicación del plan de acción de BEPS Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios en la tributación venezolana?

## **1.2. Objetivos de la Investigación**

### **1.2.1 Objetivo General**

Evaluar el impacto de la aplicación de BEPS en la legislación tributaria venezolana.

### **1.2.2 Objetivos Específicos**

- Explicar el Plan de Acción BEPS Contra la Erosión de Base Imponible y el Traslado de Beneficios.
- Describir las ventajas y desventajas que causaría la aplicación del plan de Acción BEPS en la legislación tributaria venezolana.
- Considerar el Plan de Acción BEPS Contra la Erosión de Base Imponible y Traslado de Beneficios en la tributación venezolana.

## **1.3 Justificación de la Investigación**

Dados los cambios normativos y legales que ha venido presentando la legislación tributaria, para poder captar de manera más acelerada los ingresos requeridos para mantener el Gasto Público, justificados en el presupuesto del plan de la nación, donde se ha hecho énfasis en sembrar una cultura tributaria a los contribuyentes sujetos pasivos, mediante la implementación de mecanismos de control fiscal progresivamente, así como generar la adaptación del marco legal respectivo a la introducción en una economía internacional competitiva, donde se debe establecer una actualización y modernización del sistema aduanero y tributario y

la introducción del Régimen de Precios de Transferencia, donde se fomente la actuación en el ámbito legal por parte de la Administración Tributaria en el tratamiento fiscal, con base al ordenamiento legal venezolano.

El presente estudio se justifica, ya que mediante evaluación del impacto de la aplicación de BEPS en la legislación tributaria venezolana, se puede brindar una información de gran relevancia para el contribuyente y a la propia Administración Tributaria en materia de tributación y comercio internacional con competitividad, al implementar métodos adicionales a fin de erradicar la erosión de la Base Impositiva y el Traslado de Beneficios para la determinación del valor tributario de estas transacciones, donde se hizo mayor importancia y relatividad sobre las ventajas y causaría la aplicación del plan de Acción BEPS en la legislación tributaria Venezolana.

Sirve de aporte, a las multinacionales sujetos pasivos contribuyentes, a realizar su planificación tributaria cumpliendo con las disposiciones normativas, legales y tributarias venezolanas, evitando sufrir multas y sanciones al momento de una fiscalización por parte del ente regulador. Asimismo, sirve de antecedente a otras investigaciones que se encuentren enmarcadas bajo las líneas de investigación de tributación y gestión financiera, establecidas por la Facultad de Ciencias Sociales, para la Carrera de Contaduría Pública, de la Universidad José Antonio Páez. Finalmente, sirvió a los autores, para su desarrollo académico y profesional en el ámbito laboral, en materia de tributación venezolana.

## **CAPÍTULO II**

### **MARCO TEÓRICO**

En el presente capítulo se presentó el marco teórico, el cual tuvo la finalidad de dar a la investigación un método coordinado y lógico de conceptos y proposiciones que permitieron abordar el problema, que de acuerdo a Arias (2016:106), define marco teórico como: “el producto de la revisión documental-bibliográfica y consiste en una recopilación de ideas, posturas de autores, conceptos y definiciones, que sirven de base a la investigación por realizar”, en este sentido, el marco teórico de la presente investigación estuvo soportada, por antecedentes, bases teóricas y definición de términos básicos, que permitieron orientar la investigación a los objetivos propuestos.

#### **2.1 Antecedentes de la Investigación**

Los antecedentes de la investigación, de acuerdo a Tamayo (2017:146), expone que los antecedentes constituyen: “todo hecho anterior a la formulación del problema que sirva para aclarar, juzgar e interpretar el problema planteado, constituye los antecedentes del problema”. En ello se trata de hacer una síntesis conceptual de la investigación o trabajo realizado sobre el problema formulado, con el fin de determinar el enfoque metodológico de la investigación, es decir se busca aprovechar las teorías existentes sobre el problema con el fin de estructurar el marco metodológico. En este sentido, a lo largo de la investigación realizada, se llevó a cabo una exhaustiva revisión bibliográfica en el área investigativa, lo que permitió encontrar algunos estudios que orientan y soportan el desarrollo del presente trabajo, entre los cuales se citan los siguientes:

Chorres y Morales (2019), presentaron un estudio para optar al título de Magíster en Finanzas y Derecho Corporativo, en la Universidad ESAN BUSINESS,

en Lima, Perú, titulado “**Aplicación de la Acción 4 del plan BEPS en el Perú: Aciertos y Desaciertos**”, con la finalidad de analizar la incorporación de la Acción 4 del plan BEPS en la normativa peruana, y determinar si dicha asimilación por la legislación peruana es correcta, desarrollado bajo la metodología documental y bibliográfica.

Se concluye, que se sostiene que la modificación del “inciso a) del artículo 37 de la LIR, a través del Decreto Legislativo N° 1424”, resulta ser un paso importante en la adaptación de los lineamientos emitidos en el Plan de Acción BEPS para ese país, en sus aspiraciones políticas de incorporarse a la OCDE en los próximos años. No obstante, en el plano legal tributario, la modificación normativa presenta vacíos y cuestionamientos en su inclusión al ordenamiento jurídico peruano que son necesarios ser revisados a la brevedad. La utilidad de la presente investigación constituye en un análisis sobre los supuestos que no están recogidos en la modificación de la norma, que de ser tomados en consideración sería una norma más cercana a la realidad, de tal suerte, que su regulación obedezca no sólo a fines de recaudación fiscal y políticos de coyuntura sino económicos y con coherencia para los fines fiscales pertinentes.

González (2018), presentó un estudio en la Universidad Complutense de Madrid, para optar al grado de Doctor en Derecho Financiero y Tributario, el cual lleva por título “**La equidad ente naciones en el sistema fiscal internacional**”, con la finalidad de analizar sistemáticamente un elenco de problemas de erosión de base y traslado de beneficios con incidencia particular en los países en desarrollo, constriñendo su capacidad recaudatoria y por consiguiente reduciendo sus posibilidades de financiar los Objetivos de Desarrollo Sostenible recién definidos por Naciones Unidas.

En el estudio se concluye, que el sistema internacional está aquejado de una relativa inequidad y defienden que la mejora se puede lograr mediante la inclusión de nuevos actores, una estrategia y objetivos que respaldan las organizaciones internacionales más relevantes: la OCDE, el G20, el FMI y el Banco Mundial. Su

aporte al presente estudio, la aplicación de la técnica de fichaje, para recolectar información necesaria para fundamentar el desarrollo del estudio.

Rellán (2018), en su investigación presentada en la Universidad Da Coruña, en España, para optar al grado de Administración y Dirección de Empresas y Derecho, el cual tituló **“Medidas anti elusión en el marco BEPS”**, con la finalidad de ofrecer un análisis del plan de Acción BEPS, creado en 2013 por la OCDE bajo el encargo de G-20, con el fin de combatir las prácticas artificiosas utilizadas para reducir la carga fiscal, el cual fue un estudio documental a nivel descriptivo.

Se concluye en el estudio, que se buscó dar respuesta a cuáles son los objetivos que persiguen con las diferentes medidas que implantan, y al riguroso requisito temporal, asimismo se hizo un análisis de cada acción, para centrarnos en la 4, que abarca la erosión a través de la deducción de gastos financieros que es una de las prácticas más utilizadas y de mayor alcance. En este sentido, países como España ya habían tomado medidas previas a la elaboración del proyecto.

Seguidamente, López, Mondón y Oliver (2017), presentaron un estudio para optar al título de Magíster en Derecho y Técnica Tributaria, en la Universidad de Montevideo, en Uruguay, titulado **“Las medidas contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios: La Perspectiva Uruguaya”**, con un enfoque cualitativo-inductivo, con la finalidad de explorar y describir las acciones propuestas por el Proyecto BEPS así como la normativa uruguaya sobre fiscalidad internacional, para diagnosticar en qué situación se encuentra dicha normativa con respecto al posible cumplimiento de las recomendaciones dadas por la OCDE:

Se concluye, en el estudio que, la cooperación internacional en materia tributaria y financiera, además, de proveer de una importante herramienta para el despliegue de la terea fiscalizadora de la administración tributaria nacional, debe ser considerada como uno de los pilares más importantes de la inserción internacional del país, consistente con la reputación que el Uruguay se ha ganado genuinamente en diversos ámbitos internacionales y que constituye un factor clave en el clima de inversión con el cual está comprometido el gobierno nacional. Su aporte al presente

estudio, son las bases teóricas sobre el plan de acción de BEPS contra la Erosión de Base Imponible y el Traslado de Beneficios para sustentar las quince (15) acciones que esta presenta, para lo cual se debe realizar un estudio documental.

Por su parte, Pérez (2017), presentó un estudio en la Universidad de Carabobo, para optar al título de Especialista en Gerencia Tributaria, titulado **“Estudio comparativo de régimen de precios de transferencia entre países Andinos y de Venezuela con respecto a la Erosión de la Base Gravable y el Traslado de los Beneficios (BEPS)”**, con la finalidad de brindar información clave para el contribuyente y la propia administración tributaria en materia de tributación y comercio internacional con competitividad, desarrollado bajo la modalidad de una investigación documental en nivel descriptivo.

Se concluye, que 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. Su aporte al presente estudio, es las bases teóricas y metodológicas para el tratamiento que se le debe dar al estudio, de manera que para lograr el levantamiento de información para este tipo de proyecto requiere de la técnica de la observación documental, para preparar la sustentación teórica y legal de la investigación.

## **2.2 Bases Teóricas**

De acuerdo a Sabino, (2012:15), las bases teóricas: “es un conjunto de ideas generalmente ya conocidas en una disciplina que permite organizar los datos de la realidad para lograr que de ellos puedan desprenderse nuevos conocimientos”. Ente las bases teóricas que sustenta el presente estudio, se citan las siguientes, las cuales permitirán introducir al lector en el tema objeto de estudio para lograr evaluar el impacto de la aplicación de BEPS en la legislación tributaria venezolana, entre las cuales se citan las detalladas a continuación.

### **2.2.1 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. 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. (p.3)

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.

### **2.2.2 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. Cabe señalar, que la fuente de la obligación tributaria es la Ley. La voluntad jurídica de los individuos no es apta para crear la deuda tributaria, es por ello que, mediante la ley, el legislador describe la hipótesis condicionante llamada

hecho imponible, y es entonces la materialización de esa hipótesis la que genera la obligación tributaria (obligación de dar, hacer, no hacer).

En Venezuela, puede considerarse como fuente que establece la obligación tributaria, lo señalado por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999:85), la cual consagra en su Artículo 133 que: “toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”. Todo ello, en concordancia con lo establecido en los principios constitucionales. En este sentido, Acosta (2012), 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. (p.17)

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.

También, es necesario señalar que, el Código Orgánico Tributario (2014:19), establece en su Artículo 36 que: “el hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. Es por ello, que el hecho imponible es el presupuesto o hipótesis, el cual define que el tributo se trata y sirve para tipificar el tributo. Por lo tanto, al realizarse el hecho imponible nace la obligación tributaria, es decir, que cuando el sujeto pasivo de la obligación se coloca en relación con el elemento objetivo del hecho imponible en la misma situación descrita abstractamente por el

legislador, se dice que se ha realizado el hecho imponible y es allí cuando nace o se origina la obligación tributaria.

En la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015:2), la fuente de la obligación tributaria se encuentra tipificada en el Artículo I cuando señala que: “los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en esta Ley”. En la doctrina del Derecho, el término obligación se define como un vínculo o relación jurídica establecida entre dos partes por la que una de ellas (deudor) se ve constreñida a dar, hacer o no hacer algo a otra (acreedor), que a merced de su derecho de crédito, puede exigir tal prestación.

La obligación constituye una deuda, así como un compromiso, en el que, entre otros elementos aparece la prestación. Existen normas que van a regular las obligaciones que surgen entre el Estado y los contribuyentes; en la materia del tema de estudio, se está hablando de derechos y obligaciones que deben respetar ambos, los cuales dan nacimiento a una relación denominada por algunos autores como la relación jurídico-tributaria. Justamente de esta relación jurídica tributaria va a surgir la obligación tributaria, que es justamente una prestación de contenido patrimonial que puede estar representada por obligación de dar, hacer o no hacer. La obligación tributaria, es pues, un vínculo jurídico que le atañe a algún sujeto de la relación jurídico-tributaria, dicha obligación tiene algunos elementos los cuales son: los sujetos de la obligación, el objeto de la obligación tributaria y la causa de la obligación tributaria

Dentro de este concepto, se debe identificar el sujeto pasivo, es decir, el obligado a dar cumplimiento a todo lo relacionado con tributos, ya sea en calidad de contribuyente o responsable. En cuanto al responsable es aquel que está obligado a pagar el tributo por ser solidario, por lo tanto, ambos son deudores. De acuerdo a esta óptica, los agentes de retención tienen su responsabilidad, ya que por disposición de la ley deben retener el tributo, ya que el Código Orgánico Tributario (2014:14), establece en su Artículo 27 que: “el agente de retención es el único responsable ante

la Administración Tributaria por la cantidad retenida y de no realizar la retención responderá solidariamente con el contribuyente”. En este sentido, el Estado está facultado para imponer castigos a todo aquel contribuyente que incumplan con las disposiciones establecidas en la ley.

### **Sujetos de la Obligación Tributaria**

Los sujetos de la obligación tributaria son los siguientes:

a) **Sujeto Activo:** para determinar quién es el sujeto activo de la obligación tributaria, se debe tener en cuenta que el Estado cuenta con las potestades de imperio que le da la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) y todo el ordenamiento jurídico, es decir, es la persona cuya voluntad en la búsqueda de la consecución de sus fines, va a privar sobre los intereses de algún administrado en forma particular, siendo en consecuencia que el Estado es el sujeto activo de la obligación tributaria por excelencia. El sujeto pasivo de la obligación tributaria no se define porque sea el que percibe los ingresos de las cargas tributarias, sino, por la circunstancia de que el ordenamiento jurídico le atribuya esa facultad tributaria. En el Código Orgánico Tributario (2014:12), establece en el Artículo 18 que: “es sujeto activo de la obligación tributaria el ente público acreedor del tributo”.

b) **Sujeto Pasivo:** según el Artículo 19 del Código Orgánico Tributario (2014:12), el concepto de sujeto pasivo es: “la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributaria sea en calidad de contribuyente o de responsable”. Lo anterior, se puede ampliar expresando que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona, física o jurídica, a la cual la Ley le ha encargado el cumplimiento de la prestación, pudiendo ser el contribuyente o un tercero.

### **2.2.3 Evasión Fiscal**

Villegas (2002:324), 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 logran 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.

La evasión fiscal trae consigo graves consecuencias, puesto que ella produce al Estado la insuficiencia de recursos para cumplir con sus funciones básicas. Según el Glosario de Términos del SENIAT (2016:13), se define como la: “acción u omisión dolosa, violatoria de las disposiciones tributarias, destinadas a reducir total o parcialmente la carga tributaria en provecho propio o de terceros”, por su parte Villegas (2002), añade que:

La caracterización señalada puede ser explicada de la siguiente manera:

1. Hay evasión tributaria no sólo cuando como consecuencia de la conducta evasiva se logra evitar totalmente el pago de la prestación tributaria, sino también cuando hay una disminución en el monto debido.
2. La evasión tributaria debe estar referida a determinado país cuyas leyes tributarias se trasgreden. La investigación sólo encuentra utilidad cuando se efectúa esta limitación, sin que ello signifique olvidar una serie de constantes generales de la evasión, aplicables a la mayoría de los países. Por otra parte, la limitación también lleva a eliminar el concepto de evasión fiscal internacional, que únicamente se configurara con respecto a los llamados tributos supranacionales, como los que establecen ciertas comunidades de naciones.
3. La evasión sólo puede producirse por parte de aquellos que están jurídicamente obligados a pagar un tributo al fisco. No hay evasión fiscal por parte de quienes reciben el peso económico del tributo sin tener la obligación jurídica de pagarlo (por ejemplo, el contribuyente “de facto”), ni de quienes aun estando encuadrados en el hecho imponible de un tributo, no han sido designados sujetos pasivos por la ley (caso del sustituto legal tributario), ni en general de aquellos que sólo están obligados a resarcir al sujeto que el fisco instituyó como obligado al pago (por ej., el contribuyente solidario que debe resarcir al responsable solitario que pagó por él).
4. La evasión es comprensiva de todas las conductas

contraídas a derecho que tengan como resultado la eliminación o disminución de la carga tributaria, con prescindencia de que la conducta sea fraudulenta o simplemente omisiva. No deben confundirse los conceptos de “evasión fiscal” y “fraude fiscal”.

5. Toda evasión fiscal es violatoria de disposiciones legales, es decir, antijurídica. La pugna de la conducta con la norma tributaria convierte a esa conducta en ilícita con prescindencia de que el derecho privado no le atribuya consecuencias jurídicas. No aceptamos la “evasión legal del tributo” y creemos que la “elusión fiscal” (evasión lograda mediante abuso en las formas de los actos jurídicos) es siempre antijurídica. (p.325)

La evasión fiscal se relaciona con la conciencia tributaria, ya que, al privar al fisco de ingresos tributarios legalmente debidos, se puede tomar esta actitud como la falta de intención de contribuir con las cargas públicas, lo que trae como consecuencia la renuncia para pagar los impuestos por parte del contribuyente. Por consiguiente, se pueden citar como causas que originan la evasión fiscal las siguientes: a) falta de educación, b) razones de historia económica, c) idiosincrasia del pueblo y d) falta de claridad del destino del gasto público.

Es por ello, que una conciencia tributaria está signada por valores como la ética y la moral, los cuales provocarían en el individuo, verdaderos patrones de conducta, para de esta forma, permitirle actuar con equidad y justicia. Pero, el ciudadano por sí sólo no entenderá la importancia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y es en este momento cuando entra en juego el Estado, para enseñar al ciudadano, por medio de programas de educación que expliquen las razones de ser los impuestos, con el fin de lograr la aceptación del mismo, haciendo énfasis en que la recaudación y el pago de los impuestos representaría el precio de vivir en sociedad.

Otro concepto también importante, lo constituye la denominada elusión tributaria, que de acuerdo al Glosario de Términos del SENIAT (2016:12), señala que es la: “acción que permite reducir la base imponible mediante operaciones que no se encuentran expresamente prohibidas por disposiciones legales o administrativas.

Medio que utiliza el deudor tributario para producir la carga tributaria, sin transgredir la ley ni desnaturalizarla”. En consecuencia, la elusión tributaria al no transgredir las leyes y apoyarse de los aspectos que de alguna u otra forma no se encuentran prohibidos por la norma no puede constituirse en fraude o delito alguno. Además, se le conoce como fraude mediante abuso de las formas, o también, se piensa que es una ventaja lograda por el contribuyente por la distorsión que existe en la forma jurídica.

Otro concepto que es bien importante destacar, es el de defraudación tributaria, la cual de acuerdo al Glosario de Términos del SENIAT (2016), está:

Relacionada con los ilícitos tributarios. Incurre en defraudación tributaria el que mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de engaño induzca en error a la Administración Tributaria y obtenga para sí o un tercero un enriquecimiento indebido superior a dos mil unidades tributarias (2000 UT) a expensas del sujeto activo a la percepción del tributo. (p.10)

En Venezuela, a raíz de todas las medidas tomadas por parte de los servicios de Administración Tributaria, que en parte han sido insuficientes, se han producido cambios en la política económica a nivel del sector empresarial. En este sector, la búsqueda de incremento de ingresos era precisamente a través del aumento del nivel de precios y en el aspecto financiero público, el déficit se cubriría con el uso del crédito público y de la inflación. Posteriormente, con el advenimiento de la estabilidad económica, la globalización y el incremento de la competitividad, la actitud comercial reflejó un cambio, siendo que ahora la necesidad primordial es competir, bien sea con calidad, prestación de servicios y fundamentalmente con un adecuado nivel de precios, acorde con las disponibilidades de los consumidores.

Esta situación, aunada al alto nivel del costo financiero, ha profundizado la recesión, y por ende, la búsqueda de distintas maneras de obtener mayores ingresos por medio de uno de los canales, obviamente incorrecto, es decir, a través de la omisión de las declaraciones y pago de los tributos. Es de gran importancia saber, que exista una cultura por parte de la población venezolana, en la cual existe una falta de

compromiso con los más altos ideales de patriotismo, el que incluye la honestidad, la transparencia en sus actos y en los ejemplos de vida.

Un aspecto, de mayor relevancia a considerar, en relación con la falta de cumplimiento de la obligación tributaria en forma voluntaria, se debe quizás en forma directa, en la falta de claridad del destino de los gastos públicos, ya que, la mayoría de los ciudadanos perciben que no reciben del Estado, una adecuada prestación de servicios, además de que existe poca transparencia en el uso de los recursos. Por lo tanto, en Venezuela se observan situaciones que no deberían ocurrir si todos pagaran sus impuestos, como por ejemplo, ciudadanos que pagan una escuela privada para sus hijos; en el caso de la salud, contratación de servicios de medicina pagada; en materia de seguridad, cada día se recurre a medidas alternativas de seguridad privada, como alarmas o contratación de servicios privados. Pues, si se pagan los impuestos, se debería ofrecer tales servicios por parte del Estado, y con la calidad que se merecen.

En conclusión, la transparencia en el sistema tributario es de vital y real importancia, para no incurrir o facilitar la renuencia por parte del contribuyente a pagar los impuestos. La manifestación de un sistema se considera poco transparente, cuando existe falta de definición de las funciones del impuesto y de la Administración Tributaria en relación con las exenciones, subsidios y las promociones industriales, entre otros aspectos.

Por lo tanto, el desarrollo del sistema tributario debe estar acorde con la realidad, de manera que las leyes tributarias, los decretos y las circulares, se estructuren para presentar técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad, por lo que el contenido de las mismas sean tan claro y preciso, que no permita la existencia de ningún tipo de dudas para los administrados. En este sentido, la evasión fiscal puede verse disminuida cuando el sistema tributario procede hacia la implementación de mecanismos que faciliten su simplificación y flexibilización, provocando que ante los cambios que se produzcan en los procesos económicos, sociales y en la política tributaria, la Administración Tributaria pueda adecuarse rápidamente a los mismos.

Esto quiere decir, que se busque o pretenda una falta de control directo al contribuyente, el cual al sentir que no se le puede controlar, se sienta tentado a incurrir en la conducta de evasión fiscal. Es importante, aclarar que esta situación, desde el punto de vista tributario, debido a que puede ser un factor de desestabilización, ya que el contribuyente al verse en iguales condiciones que aquél que teniendo mayor capacidad contributiva, no contribuye con lo justo, puede optar por incurrir en acciones de elusión fiscal.

Los esfuerzos de la Administración Tributaria deben estar orientados a detectar la brecha de evasión y tratar de definir exactamente su dimensión, para luego, analizar las medidas a implementar para la corrección de las conductas detectadas. En este contexto, el efecto de la evasión es difícil de contrarrestar, principalmente, si no son observadas sus causas desde el punto de vista del contribuyente, y sobre todo, la Administración Tributaria debe marcar una adecuada presencia en el medio, a través de una adecuada utilización de la información que posee, exteriorizando en la sociedad la imagen de que el riesgo de ser detectado es muy elevado, y el costo de no cumplir correctamente con las obligaciones tributarias puede ser excesivamente oneroso.

### **Tipos y Formas de Evasión Fiscal**

Según Pérez y González (2010:65), se citan los tipos de evasión fiscal:

- “Falta de Inscripción en los registros fiscales.
- Falta de presentación de declaraciones.
- Falta de pago de Impuesto declarado o Líquido (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 Tributaria por esta forma de evasión. Un grave problema, es la falta de presentación / pago de declaraciones por los retenedores de impuestos retenidos por salarios pagados a sus empleados o impuestos devengados sobre sus ventas. En épocas de rápido incrementos de precios y tasas de interés elevadas, las empresas tienen grandes alicientes para usar con propios fines los recursos obtenidos por concepto de la 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:

**2.1. 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 Tributaria 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 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 procedimiento de ocultar, tanto compras como ventas. De esta forma, no solo se reduce el IVA, sino que también disminuye la base imponible del ISLR, permitiendo a los contribuyentes evadir tasas marginales altas.

**2.2. 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 Tributaria 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.

**2.3. Exenciones y los Créditos por Impuestos Pagados y Traslación de la Base Imponible:** los créditos del IVA producto de explotaciones 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 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.

**2.4. 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 la 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 en los sistemas de cuentas corriente incapaces de producir información correcta y oportuna para actuar sobre la deuda morosa.

### **Causas de la Evasión de Tributos**

De acuerdo a Scultherss (2015), enumera las causas de la evasión fiscal de la manera siguiente:

- **Económicas:** los contribuyentes evaden por el peso de la carga tributaria, con respecto a sus condiciones económicas.
- **Técnicas:** 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 sistema de gobierno, entre otras.
- **Psicológicas:** los contribuyentes evaden por tendencias individuales en la obligación fiscal. (p.85)

Por lo tanto, en definitiva 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 los contribuyentes.

#### **2.2.4 Precios de Transferencias**

Según Herrero (2009:58), 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.

Cabe señalar, que algunas empresas usan el método de precios de transferencia para medir el desempeño de sus divisiones, que consisten en aplicar un precio a las transferencias de productos entre dichas divisiones. De acuerdo a Rodner (2010:47), expresa que los precios de transferencia: “es el proceso de fijar y verificar que los precios sobre operaciones internacionales de ventas, 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 este sentido, 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 entre vendedor y comprador.

## **Los Precios de Transferencia en la Administración Fiscal**

En la Administración Tributaria, de acuerdo a Arvelo (2011), expresa, que los precios de transferencia:

Son utilizados para determinar las utilidades gravables de grupos de empresas que, por su carácter internacional (transaccional, importador, exportador), tienen divisiones en otros países, puesto que, si todos los gastos del grupo se producen 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. (p.118)

Es decir, una corporación puede aprovechar el control que tiene sobre sus vinculados en el exterior, para transferir tributación de un país con 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”.

### **2.2.5 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.

Por lo tanto, los países que forman parte de la OCDE (1995), definieron un marco metodológico para determinar a través de los precios de transferencia, 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 (2011:112), 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 hubiese realizado con o entre partes independientes, con el objeto de anular el efecto de las llamadas “transacciones controladas”, que son aquellas realizadas entre empresas del mismo grupo y que, por lo tanto, usualmente no mostrarán un precio igual al que tendría esa misma transacción si hubiera realizado con una parte independiente o en el mercado libre.

### **2.2.6 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 Transferencias de la OCDE (1995), en este sentido se puede señalar que la parte vinculada de acuerdo al Artículo 116, en el Capítulo III “De los Precios de Transferencia”, en la sección segunda, expresa que:

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 las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital de ambas empresas. (p.37)

En cuanto a la parte de una transacción no vinculada, de acuerdo a la Ley del Impuesto Sobre la Renta (2015:38), establece en su Artículo 121, en su sección tercera, del mismo capítulo antes señalado que: “se entenderá como transacción no vinculada aquella que es efectuada entre partes independientes, considerándose como tales a los sujetos pasivos no mencionados en la sección segunda de este capítulo. Sin embargo la Ley del ISLR (2015:38), establece en el Artículo 122 que:

Una transacción no vinculada es comparable a una transacción vinculada si 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 o,
  2. Pueden efectuarse ajustes razonablemente exactos para eliminar los efectos materiales de dichas diferencias.
- (p.38)

Agrega en su Artículo 123, lo siguiente:

Para determinar las diferencias a que hace referencia el artículo anterior, se tomarán en cuenta los elementos pertinentes que se requieran según el método utilizado considerado, entre otros, los siguientes elementos:

1. Las características de las operaciones.
2. Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las bases operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación.
3. Los términos contractuales.
4. Las circunstancias económicas, y
5. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Por lo tanto, 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, es por ello, que en caso de existir existencias 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.

Bajo este contexto, se deben seguir ciertas reglas para los elementos de comparabilidad, en donde la Ley de ISLR (2015), en sus artículos 125 al 130, son establecidas, los cuales están clasificados de la manera siguiente:

- 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.

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

Se identificarán 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 ampliables:** 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 causados 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 consideran 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.

### **2.2.7 Métodos para la Determinación de Precios de Transferencia**

Los métodos para la determinación de los precios de transferencia se encuentran establecidos en la Ley de ISLR (2015), en sus artículos 136 al 142, donde se considera evaluar la razonabilidad de los precios de transferencia de acuerdo al principio de plena transferencia entre partes vinculadas. Los métodos que se encuentran contemplados en dichos artículos son: el precio comparable no controlado, precios de reventa, precio de costo adicionado, de división de beneficios y el de margen neto transaccional. Cada uno de ellos se describe a continuación:

- 1. Método del Precio Comparable no Controlado:** de acuerdo al Artículo 137, de la Ley del ISLR (2015:41), el cual expresa que: “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 de una transacción no vinculada comparable, en circunstancias comparables”. Por lo tanto, mediante este método se compara el precio

cargado a bienes o servicios transferidos en una transacción controlada, con el precio atribuido a bienes o servicios transferidos e una operación no controlada, al respecto, 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.
- Comprables internos: son los elementos de comparación que provienen de transacciones realizadas por la empresa con partes no controladas.

Añaden al respecto, Heredia y Gallo (2009:125), quienes señalan que: “la recopilación de datos sobre los elementos comparables internos resultan de mayor facilidad de obtención para la empresa, siempre y cuando se haya 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 Heredia y Gallo (2009:126), sostienen que: “las comparables externas resultan más difíciles de ubicarlas”, esto 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 información.

- 2. Método del Precio de Reventa:** según lo señalado en la Ley de ISLR (2015:41), expresa en su Artículo 138, que: “se basa en el precio al cual un producto que ha sido comprado a una parte vinculada es revendido a una parte independiente”. Por lo cual, 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 operativos

y, obtener un beneficio adecuado tomando en cuenta las funciones realizadas, los activos empleados y los riesgos asumidos. En este sentido, 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. Este por lo general, es utilizado para evaluar las 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 del Precio del Costo Adicionado:** de acuerdo a lo estipulado en el Artículo 139 de la Ley de ISLR (2015), donde se expresa que:

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 de mercado.(p.41)

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 la fórmula detallada a continuación:

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

Este método, 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, de acuerdo a Arvelo (2011:124), 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 Beneficios:** según el Artículo 140 de la Ley de ISLR (2015), establece que:

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 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 elemento tales como activos, costos y gastos de cada una de las partes

vinculadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes vinculadas. (p. 41)

**5. Método de Margen Neto Transaccional:** de acuerdo con lo establecido en el Artículo 141 de la Ley de ISLR (2015), en el cual cita que:

Consiste en determinar en transacciones ente partes vinculadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujo de efectivo. (p.41).

En este método se comprara el margen neto de ganancia de la parte examinada, con el margen neto de 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 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.

**2.2.8 Las 15 acciones del Plan BEPS**

El 19 de julio de 2013, la OCDE manifestando la necesidad de terminar con el desvío de beneficios a otras jurisdicciones, presentó en París el “Plan de Acción contra la Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, que incorpora las acciones necesarias para combatir BEPS, los plazos para llevarlo a cabo, así como los recursos necesarios para su implementación, ya que su creación va a marcar un punto de inflexión para la elaboración de futuros proyectos. En este sentido de acuerdo a Ruiz (2016:117), comenta que: “cualquier intento de armonizar y coordinar las prácticas contra la elusión fiscal, adoptado tanto a escala nacional como internacional, toma como punto de partida los trabajos e informes del proyecto BEPS de la OCDE y del G20”.

Durante 2015, la Comisión Europea emprendió trabajos que reflejan y complementan al proyecto BEPS. Es en junio de ese año que presentó un “Plan de

Acción para un impuesto de sociedades más equitativos y más eficiente”, para cerrar lagunas en las normas comunitarias y garantizar una tributación efectiva donde se genere las ganancias. En 2016, este proyecto sería base de la directiva de la Unión Europea 2016/1164, 12 julio de 2016, declarándose, en sus consideraciones preliminares, herederos de BEPS respecto al establecimiento de normas contra las prácticas de elusión fiscal.

En este contexto, el Plan BEPS, está conformado por un conjunto de recomendaciones que emanan de la OCDE (Organismo de Cooperación Internacional), donde, dentro de las fuentes del Derecho, las recomendaciones se encasillan dentro de la categoría de reglas “soft law”, es decir, que estas reglas vienen a ser instrumento internacionales sin carácter vinculante al no derivar de los procedimientos legislativos de los Estados ni de Tratados Internacionales, lo que provoca que carezca de eficacia normativa. La idea inicial, era conseguir que aunque no se le otorgase fuerza vinculante, se aplicasen todas ellas de forma uniforme y conjunta por parte de los Estados integrantes, para así evitar una interpretación unilateral que terminase generando incertidumbre e impredecibilidad.

La OCDE ha establecido que las medidas de BEPS fueron elaboradas desde una perspectiva global, con el objetivo de conseguir una aplicación integral y holística de las mismas, para alcanzar mayor consistencia y convergencia. Teniendo en cuenta que, se estaba pretendiendo aplicar reglas uniformes a países no uniformes, con distintos ordenamientos jurídicos y particularidades institucionales y económicas, fueron muchos los Estados que para mantener su posición y competitividad, no iban a esperar a que se completase el paquete de recomendaciones finales para incorporar esas medidas a sus leyes internas, y lo iban a hacer de forma a distinta velocidad y técnica. En el informe de 2013 “Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, la OCDE (2015:125), concluye que BEPS: “no viene provocado por una única norma fiscal aislada, sino que es el resultado de la interacción de muchos y diferentes problemas”, entre ellos se citan:

- Legislaciones internas no coordinadas con otras más allá de las fronteras nacionales.
- Estándares fiscales internacionales que no siempre han sabido adaptarse a los cambios del entorno empresarial global.
- Ausencia generalizada de información tanto a nivel político como al nivel de las administraciones tributarias.

La OCDE considera que estos son los factores que de forma aislada o combinada generan las oportunidades que permiten a los contribuyentes crear estrategias para disminuir la carga fiscal. No se puede considerar que sean los únicos causantes de la situación, sin la presencia de otros factores externos es probable que las multinacionales no optasen por esta línea de actuación, o por lo menos no en tal medida.

En este sentido, a continuación se detallan las quince (15) acciones que comprenden el Plan BEPS, detallados de la manera siguiente:

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.

García (2015:46), considera que el plan BEPS: “marca un punto de inflexión en la historia de la cooperación internacional en materia de tributación”. El propósito central del proyecto va a ser crear un plan de acción integral, de alcance mundial, para terminar con el fenómeno de la “planificación internacional”, y de esta forma, como se deriva del propio nombre evitar o por lo menos limitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. La renta contra la que se pretende actuar, es la renta transeúnte que carece de Estado y circula sin impunidad desde un país de alta fiscalidad hacia otro de baja.

En este sentido, el plan de acción actuará como reparador del sistema fiscal internacional, presentando un conjunto de soluciones integrales y coherentes con las que se busca crear un conjunto de normas tributarias internacionales que devuelva la coherencia global de las legislaciones internas e internacionales. En otras palabras, esto le permitirá recuperar la imposición tanto hacia la fuente o la residencia de la que procede la renta, asegurando que cada contribuyente pague su parte justa del impuesto, y que los beneficios tributen en la jurisdicción en que se desarrollan las actividades económicas y se crea el valor. El resultado tiene que ser un entorno fiscal más

transparente y coherente que cuente con normas que no estimulen, y mucho menos permita, a las multinacionales a aprovecharse de las posibles deficiencias en la normativa. Conseguido esto, se irá restableciendo la confianza de los contribuyentes en el sistema tributario internacional al moverse en un ámbito de mayor certidumbre y predictibilidad.

De igual manera, por lo que respecta a los negocios que en el marco matriz-filial, se realizan sin sustancia económica, pero, con la finalidad fiscal se van a incorporar cláusulas anti-abuso para evitar que logren esa ventaja fiscal. Esto es, cuando la finalidad esencial de las operaciones consista únicamente en obtener una ventaja fiscal. En este sentido, los objetivos perseguidos por este plan de acción de las BEPS se pueden clasificar en:

- Eliminación de la doble no imposición/reducción de la tributación causada por desajustes entre los distintos sistemas tributarios cuando combinan, las ventajas que ofrecen los CDI con los sistemas fiscales de los Estados afectados.
- Ajuste del IS a las nuevas realidades económicas y sociales, y definición de nuevos estándares debido a los modelos empresariales cambiantes.
- Alineamiento de la tributación con la realidad, la sustancia económica y la cadena de valor de la empresa.
- Contar con un apoyo multilateral que permita la adopción de acciones coordinadas para evitar medidas unilaterales que pudieran causar doble imposición o conflictos.

Las acciones que conforman el paquete de medidas, contienen un conjunto de recomendaciones de diversa índole que dotan al proyecto de una estructura compleja. En este sentido, se pueden clasificar en: estándar mínimos con requisitos mínimos a cumplir en aquellas áreas que requieren de una acción más coordinada, done la inacción de algunos países provocarían efectos colaterales negativos; desarrollo de criterios-estrategias comunes para que los países las puedan interpretar en sus normas

internas y así regular situaciones que contribuyan a reducir las prácticas generadoras de este fenómeno; directrices con tendencia a mejores prácticas que favorecen sobre todo a las administraciones por las normas relativas a la declaración obligatoria o a la transparencia fiscal internacional; revisión de los estándares actuales que estaban ya en vigor para revisarlos y actualizarlos, aunque teniendo en cuenta que no todos han respaldado los contenidos en los convenios fiscales e informes analíticos. La agrupación más común que se hace de las quince (15) acciones responde a:

- **Coherencia de los sistemas tributarios:** limitar las operaciones híbridas (2), introducir o mejorar las normas de transparencia fiscal internacional (3), deducibilidad de intereses (4) y competencia fiscal perniciosa (5).
- **Sustancia:** previsión de abuso de los convenios (6), establecimiento permanente (7), precios de transferencia sobre los intangibles, capital y riesgo de otras transacciones (8,9 y 10).
- **Transparencia, certeza, predictibilidad:** métodos y análisis de datos (11), revisar los mecanismos de planificación fiscal agresiva (12), documentación de precios de transferencia (13) y mecanismos de resolución de conflictos (14).
- Retos a la economía digital (1).
- Implementar instrumentos jurídicos multilaterales (15).

Cabe señalar, que indistintamente de la forma como se realice la agrupación de estas acciones, hay tres principios que rigen su actuación, que de acuerdo a Carbadillo (2017), quien señala los siguientes:

- Coherencia a nivel internacional del impuesto sobre la sociedades: dota de coherencia a las normas internas de alcance transfronterizo.
- Conciliar la tributación y la actividad sustancial generadora de riqueza: adapta la normativa a los nuevos modelos de negocios para establecer la conexión entre los tributos y el lugar de realización de las actividades económicas y:
  - a. Evita el uso de “Shell companies” en terceros países.

- b. Concreta los precios transferencia.
- Transparencia, seguridad jurídica y previsibilidad: para obtener información completa y relevante que permita intercambiarla y detectar a tiempo las áreas de riesgo. (p.85)

Es de gran importancia resaltar que, aunque el plan BEPS sea un fenómeno global que requiere de soluciones globales y coordinadas, no todas las medidas acordadas se van a implantar de la misma forma. Algunas de ellas, se instaurarán de forma inmediata sin requerir cambios legislativos, tales como, la revisión de precios de transferencia, otras requerirán de cambios en el modelo de convenio tributario de la OCDE o en los convenios bilaterales de doble imposición, como lo es el caso de nueva definición de establecimiento permanente, por último, otras supondrán cambios en las normas de derecho interno de los países, como lo es la limitación en la deducibilidad de los intereses.

### **2.3 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 Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (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 de la República Bolivariana de Venezuela (1999:35), 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. Por lo tanto, la CRBV (1999), principal rectora del Sistema Tributario en Venezuela, establece en el Artículo 311, lo siguiente:

La gestión fiscal estará regida y será ejecutada con base en principios de eficiencia, solvencia, transparencia, responsabilidad y equilibrio fiscal. Esta se equilibrará en el marco plurianual del presupuesto, de manera que los ingresos ordinarios deben ser suficientes para cubrir gastos ordinarios. (p. 152)

Agrega Uribe (2002), quien sostiene que:

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 subjetivo, 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. (p.5)

Por su parte, de acuerdo al Código Orgánico Tributario –COT (2014), establece el principio de reserva legal, en el cual se cita el Artículo 3 que:

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.
  2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto.
  3. Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales.
  4. Las demás materias que les sean remitidas por este Código.
- (p.6)

En vista de las desventajas de esta práctica se materializan, prácticamente, en la reducción de los ingresos tributarios para el Estado, donde 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 transferencia, también es nuevo en nuestra legislación tributaria, ambos incorporados en la Ley de Impuestos Sobre la Renta (2015).

A tales efectos, 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, que fueron agrupadas en seis (6) 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. Es por ello, que en la sección primera: “Disposiciones Generales, del mencionado capítulo, se cita el Artículo 113, donde establece que:

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 efectuará aplicando la metodología prevista en este capítulo. (p.71)

En su artículo 112, el legislador presenta el enunciado de lo que en esencia implica el principio de operador independiente o “arm’s length principle”. El cual establece que:

Los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas están obligados, a efectos tributarios, a determinar sus ingresos, costos y deducciones considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. (p. 71)

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. De acuerdo a la Ley de ISLR (2015), incluye además, disposiciones que regirán para los acuerdos sobre precios de transferencia, novedad esta que ya había sido introducido en la legislación venezolana, 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), se refiere a que: “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 realizarán a los precios o montos que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

#### **2.4 Definición de Términos Básicos**

**Base Imponible:** es el monto de capital y la magnitud que representa el hecho imponible, esto es, la base que se utiliza en cada impuesto para medir la capacidad económica de una persona. En términos tributarios, la base imponible constituye la cuantía sobre la cual se obtiene un impuesto determinado.

**Beneficios:** es la ganancia económica que se obtiene de una actividad comercial o de una inversión.

**Contribuyentes calificados:** incluye a las compañías residentes, a los establecimientos permanentes de compañías extranjeras, y a los establecimientos permanentes extranjeros de compañías residentes, siempre que estén sujetos a tributación en la jurisdicción que provea los beneficios

**Elusión:** es cuando el sujeto pasivo toma vacío de la Normativa Legal para reducir sus obligaciones fiscales (impuestos a pagar).

**Evasión:** es cuando el sujeto pasivo incumple y/o viola la Normativa Legal ocultando bienes o ingresos para disminuir sus obligaciones.

**Estados Financieros Consolidados:** son aquellos en donde los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujo de caja de la casa matriz y las entidades constituyentes sean

expresados como aquellos de una entidad económica.

**Globalización:** es un proceso económico, tecnológico, político, social y cultural a escala mundial que consiste en la creciente comunicación e interdependencia entre los distintos países del mundo uniendo sus mercados sociales y culturales, a través de una serie de transformaciones sociales y políticas que les dan un carácter global.

**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.

**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.

**Multinacional:** es una empresa que tiene instalaciones y otra clase de activos en más de una nación.

**Paraísos Fiscales:** se puede definir 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.

## **CAPÍTULO III**

### **MARCO METODOLÓGICO**

En el presente capítulo se presenta el marco metodológico, el cual es la parte del proceso de investigación que hace mención a la manera en cómo se deben presentar los resultados del proceso. Al respecto, Balestrini, (2016:125), comenta que consiste en: “el de situar en el lenguaje de la investigación, los métodos e instrumentos que se emplearán en la investigación planteada, desde la ubicación acerca del tipo de estudio y el diseño de su investigación”. En este sentido, el marco metodológico presenta las técnicas, los métodos y procedimientos que fundamentaron la realización de la investigación, con la finalidad de lograr el objetivo principal del estudio que consistió en Evaluar el impacto de la aplicación de BEPS en la legislación tributaria venezolana. Se puede decir, que es la parte del proceso de la investigación que hace mención a la manera cómo se debe presentar los resultados.

#### **3.1 Tipo y Diseño de la Investigación**

Según Tamayo (2017), quien expresa que:

El tipo de investigación es la estructura a seguir en una indagación, ejerciendo el control de la misma, a fin de encontrar resultados confiables y su relación con las interrogantes surgidas de los supuestos e hipótesis, es decir constituye la mejor estrategia a seguir por el investigador para la adecuada solución al problema planteado.(p.145)

La presente investigación ha sido de tipo exploratoria, al respecto, Hernández, Fernández y Baptista (2012), señalan que los estudios exploratorios se efectúan normalmente cuando:

Su objetivo es examinar un tema o problema de investigación poco estudiado, o que no han sido abordados antes, sirven

para aumentar el grado de familiaridad con el fenómenos relativamente desconocidos, obtener información sobre la posibilidad de llevar a cabo una investigación más completa sobre un contexto en particular. (p.59)

Por lo tanto, fue de tipo exploratoria, ya que permite el contacto directo y primario del investigador con su objeto de estudio, para conocer sus principales característica y del entorno donde está inmerso, y comenzar así su investigación a partir de esas nociones principales, el cual estuvo dirigido a evaluar el impacto de la aplicación de plan de acción de BEPS en la Tributación Venezolana.

La misma, estuvo apoyada en un estudio documental y bibliográfico, que de acuerdo a Arias (2016:49), lo define como: “aquella que se basa en la obtención y análisis de datos provenientes de materiales impresos u otros tipos de documentos”, debido a que para realizar el basamento teórico y legal que sustente el estudio, el cual estuvo dirigido a describir las ventajas y desventajas que causarían la aplicación del plan de acción BEPS en la legislación tributaria. En este sentido, por medio del diseño bibliográfico el investigador realizó una revisión detallada de los diversos textos que le ayudaron a construir el marco teórico, de esta manera comprender todas las variables que forman parte del objeto de estudio, y poder fundamentar las conclusiones a las que se llegó en la investigación.

### **3.2 Nivel de la Investigación**

El nivel del estudio fue descriptivo, que según Méndez (2005:137), expresa que: “el estudio descriptivo identifica características del universo de investigación, señala formas de conducta y actitudes del universo investigado, establece comportamientos concretos y descubre y comprueba la asociación entre variables de investigación”, porque se analizaron e interpretaron los resultados obtenidos de la aplicación de los instrumentos de recolección e información, y con ellos, se desarrollaron las conclusiones del estudio y para lograr los objetivos planteados, mediante el análisis del contenido del plan de acción BEPS contra la Erosión de Base

Imponible y el Traslado de Beneficios, de manera que se pudo explicar su contenido o estructuración basado en un total de 15 acciones, completamente delimitadas y definidas, y frenar las planificaciones fiscales de las compañías multinacionales, tal como lo busca la Ley de Impuesto Sobre la Renta de Venezuela.

### **3.3 Método de investigación**

El método de investigación tuvo que ver con la forma en que se aborda el conocimiento, puesto que él estableció 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 se debió escoger de manera selectiva, de forma tal que se pudo alcanzar los objetivos planteados y se logró obtener un conocimiento científico certero. Es así que para el presente estudio se consideró 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 pudo acudir el investigador para obtener información, al respecto acudiendo a los argumentos de Balestrini (2016:85), 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 realizó diversas lecturas que le ayudaron 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 al análisis se tuvo que no basta con leer los documentos, sino que además, se debió procurar la comprensión de los mismos, en este sentido, Méndez (2005:146), 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 los autores procuraron comprender la lectura realizada, a fin de poder tener un conocimiento sobre el

contenido del plan BEPS contra la erosión de la base imponible y el traslado de los Beneficios en la Tributación Venezolana.

Para finalizar se hizo uso de la síntesis que según Méndez (2005:147), 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 permitió comprender todos los aspectos que forman parte del objeto de estudio, lo que sirvió para obtener los datos necesarios para llegar a las conclusiones y recomendaciones que el caso ameritó.

### **3.4 Técnica de Recolección de Datos**

Para la recolección de información, se procedió a establecer las técnicas e instrumentos que fueron utilizados. Primeramente, tomando en cuenta que esta investigación ha sido de naturaleza exploratoria, se consideró que la manera más apropiada para recolectar la información, fue en primer término, la recopilación documental, y para ello, se realizó la búsqueda de diferentes fuentes de información tanto bibliográficas, otras investigaciones, además de las jurisprudencias existentes en el entorno a esta situación, que fueron obtenidas vía internet, las normativas y el contenido teórico sobre el plan BEPS y el proyecto OCDE/G20 (2015), sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, como apoyo al proceso de la gestión tributaria para los contribuyentes especiales.

Para ello, se utilizó una indagación a la Normativas involucradas en el estudio entre las cuales se consultaron el Decreto Constitucional (2018), y la Providencia Administrativa (2018), donde se obtuvo información de la obligatoriedad del pago de anticipos de IVA e ISLR, y las fechas establecidas en el calendario tributario emitido por el SENIAT.

Dentro de este contexto, asumiendo los señalamientos de Bavaresco (2008:125), que 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 estuvieron 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 aplicó 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 (2017:85), esta técnica es de suma importancia, pues por medio de ella: “el autor 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 les ayudó a ordenar los datos consultados a fin de poder acudir a ellos cada vez que los requiera.

Finalmente, es menester mencionar que la información se recolectó por medio de fichas, asimismo se utilizó el respaldo electrónico, considerando necesario para ello, hacer notar que las fichas son diversas hojas en la que los autores anotaron los datos que consideró de su interés, de igual manera transcribió tales informaciones a través de respaldos electrónicos para poder darle forma al trabajo de grado a la vez que se aseguró resguardar la información.

### **3.5 Técnica de Análisis de Datos**

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

Según Hochman y Montero (2013:49), “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 permitió el logro de los objetivos.

Para el análisis del contenido de los instrumentos de evaluación, Tamayo (2017:44), afirma que este análisis: “es la teoría del problema y tiene como fin ayudar a precisar y a organizar los elementos contenidos en la delineación del problema”. Por otro lado, Piñuel (2012:125), argumenta que es: “un procedimiento basado en procesos interpretativos de manera cualitativa y cuantitativa, de manera cualitativa hace referencia a interpretación en procesos comunicativos en textos, mensajes o discursos y puede ser cuantitativa cuando se calculan y se interpretan variables de medición”. De esta manera, la investigación tuvo como objetivo evaluar el impacto de la aplicación de del plan de acción BEPS en la legislación tributaria venezolana, para evitar la erosión de la bases imponibles del impuesto a la renta y el traslado de beneficios y frenar las planificaciones fiscales de las compañías multinacionales, tal como lo busca la ley de Impuesto Sobre la Renta de Venezuela.

## **CAPÍTULO IV**

### **RESULTADOS**

#### **4.1. Análisis de los Resultados**

En el presente capítulo se presentaron los resultados obtenidos de la aplicación de las técnicas e instrumentos de recolección de información, los cuales fueron analizados e interpretados para lograr desarrollar las fases metodológicas establecidas de acuerdo a los objetivos propuestos, y lograr evaluar el impacto de la aplicación de del plan de acción BEPS en la legislación tributaria venezolana, para evitar la erosión de la bases imponibles del impuesto a la renta y el traslado de beneficios y frenar las planificaciones fiscales de las compañías multinacionales, tal como lo busca la ley de Impuesto Sobre la Renta de Venezuela.

##### **4.1.1 Fase I: Explicación del Plan de Acción BEPS Contra la Erosión de Base Imponible y el Traslado de Beneficios.**

Esta fase consistió brindar una explicación del Plan de Acción BEPS contra la Erosión de Base Imponible y el Traslado de Beneficios, mediante el análisis de los resultados obtenidos de la recopilación documental, y para ello, se realizó la búsqueda de diferentes fuentes de información tanto bibliográficas, otras investigaciones, además de las jurisprudencias existentes en el entorno a esta situación, que fueron obtenidas vía internet, las normativas y el contenido teórico sobre el plan BEPS y el proyecto OCDE/G20 (2015), sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, como apoyo al proceso de la gestión tributaria para los contribuyentes especiales.

Para ello, se utilizó una indagación a la Normativas involucradas en el estudio entre las cuales se consultaron el Decreto Constitucional (2018), y la Providencia Administrativa (2018), donde se obtuvo información de la obligatoriedad del pago de

anticipos de IVA e ISLR, y las fechas establecidas en el calendario tributario emitido por el SENIAT, donde se aplicó la técnica de análisis crítico, debido a que la información procedió de la consulta en fuentes secundarias, cuyos resultados se presentan a continuación.

De acuerdo a lo consultado en el Decreto Constitucional (2018), en el cual establece en su artículo 6, el pago de un anticipo del ISLR, donde se cita que:

Artículo 6°. El anticipo del pago de impuesto sobre la renta previsto en este Decreto Constituyente, estará comprendido entre un límite mínimo de cero coma cinco por ciento (0,5%) y un máximo de dos por ciento (2%). El Ejecutivo Nacional podrá establecer alícuotas distintas pero no podrá exceder de los límites previstos en este artículo.

Este anticipo se calculará sobre la base de los ingresos brutos obtenidos del periodo de imposición anterior en materia del impuesto al valor agregado, multiplicado por el porcentaje fijado.

En el caso de las instituciones financieras, sector bancario, seguros y reaseguros, la base de cálculo del anticipo que se refiere este artículo, se calculará sobre los ingresos brutos obtenidos del día inmediatamente anterior, multiplicado por el porcentaje fijado. (p.1)

Se puede observar, que de acuerdo a este Decreto, se establece el pago por anticipado del ISLR, cuyo límite se fija entre el 0,5% y el 2%, sobre la base de los ingresos brutos obtenidos del periodo anterior a la semana que se declaran y deben pagarse en base al IVA, multiplicado por el porcentaje fijado, por lo tanto, además de realizar una declaración anual, se establece el pago anticipado del impuesto, directamente sobre los montos brutos, sin permitir que se realicen deducciones como se realizaría anualmente.

Artículo 7°. Los sujetos pasivos calificados como especiales, deben declarar y pagar el anticipo de los impuestos previstos en este Decreto Constituyente, conforme a las siguientes reglas:

1. Cada día, los anticipos recaen sobre los ingresos brutos obtenidos de los contribuyentes.

2. La declaración y pago de los anticipos previstos en este Decreto Constituyente, debe efectuarse, en el lugar, forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria Nacional mediante Providencia Administrativa de carácter general. (p.1)

Se establece una declaración del impuesto semanal, y su pago respectivo en la misma semana que se declare, de forma tal que debe mantenerse una actualización de la información para realizar los cálculos correspondientes y proceder a su declaración y pago, de manera recurrente, dentro de los lapsos establecidos por la administración tributaria.

Artículo 8°. El porcentaje de los anticipos del Impuesto sobre la Renta previsto en este Decreto Constituyente, se fijará:

1. Para instituciones financieras, sector bancario, seguros y reaseguros en dos por ciento (2 %).
  2. Para el resto de los contribuyentes en uno por ciento (1%).
- (p.1)

En este artículo se fija la cuota de retención por parte de los sujetos pasivos, que deben realizar sobre ISLR a los proveedores.

En cuanto a la explicación del plan BEPS y el proyecto OCDE/G20 (2015), sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, como apoyo al proceso de la gestión tributaria para los contribuyentes especiales, se presenta lo siguiente, sobre las quince (15) acciones completamente delimitadas y definidas, y frenar las planificaciones fiscales de las compañías multinacionales, tal como lo busca la Ley de Impuesto Sobre la Renta de Venezuela, de las cuales se presenta lo siguiente.

Dirigentes políticos, medios de comunicación y la sociedad civil de todos los rincones del mundo han manifestado su preocupación por la planificación fiscal llevada a cabo por empresas multinacionales (EMN) que se aprovechan de las lagunas en la interacción entre los distintos sistemas tributarios para minorar artificialmente las bases imponibles o trasladar beneficios a países o territorios de

baja tributación en los que realizan poca o ninguna actividad económica. Por lo tanto, en respuesta a esta preocupación, y a instancia del G-20 la OCDE publicó un plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, denominado el Plan de Acción BEPS, OCDE (2013), de ella se detallan las siguientes acciones.

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

La acción 1 del mencionado proyecto, apunta a diseñar un plan de trabajo para abordar los desafíos que plantea la economía digital. En este sentido, en septiembre de 2013 se creó el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED), órgano auxiliar del Comité de Asuntos Fiscales (CAF) en el que participan los países del G-20 no perteneciente a la OCDE en su condición de asociados en igual condiciones con los países de la OCDE, encargado de elaborar un informe para septiembre de 2014 en el que se determinasen los problemas planteados por la economía digital y que propusiese soluciones detalladas para abordarlos.

El GEFED consultó ampliamente a las partes interesadas y analizó las observaciones enviadas por escrito por parte de las empresa, organizaciones de la sociedad civil, miembros del sector académico y países en desarrollo antes de alcanzar sus propias conclusiones con respecto a la economía digital, los problemas BEPS y los desafíos fiscales generados que surgen en este ámbito, así como los futuros pasos preconizados. Dichas conclusiones se exponen en el informe final.

En este sentido, cabe señalar que la economía digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de información y la comunicación (TIC), cuya revolución ha abaratado y potenciado las tecnologías, al tiempo que las ha estandarizado ampliamente, mejorando así, los procesos comerciales e impulsado la innovación en todos los sector de la economía.

Dado que la economía digital se está convirtiendo cada día más en la economía propiamente dicha, resultaría una tarea ardua, si no imposible, tener que delimitar y separar el radio de acción de la economía digital del resto de la economía a efectos

fiscales. La economía digital y sus modelos de negocio presentan algunas características clave que resultan potencialmente relevantes desde una perspectiva fiscal, entre las que se incluyen la movilidad, la importancia de los datos, los efectos de la red, la proliferación de modelos de negocio multilaterales, una tendencia hacia el monopolio u oligopolio y la volatilidad.

Entre los tipos de actividad analizados se incluyen diversas categorías: comercio electrónico, tiendas de aplicaciones, publicidad en línea, computación en la nube, plataformas participativas en red, negociación de alta frecuencia y servicios de pago en línea. Asimismo, la economía digital ha acelerado y alterado la propagación de cadenas de valor mundiales en las que las EMN integran sus operaciones en todo el globo.

### **Estrategias y recomendaciones para abordar los problemas BEPS en el contexto de la economía digital**

Por lo tanto, de acuerdo a este plan de acción 1 se presentan estrategias y recomendaciones para abordar los problemas BEPS en el contexto de economía digital, entre los cuales se plantea que, si bien la economía digital o sus modelos de negocio no generan problemas BEPS exclusivos y aislados, algunas de sus características principales exacerban los riesgos de prácticas elusivas en este ámbito.

Los mencionados riesgos de prácticas elusivas BEPS fueron pertinentemente identificados, partiendo necesariamente los trabajos conducentes a las medidas y acciones contempladas en el Plan de Acción BEPS de las conclusiones y hallazgos a este respecto con objeto de garantizar que las soluciones propuestas se enfrentan de manera eficaz a los problemas BEPS presentes en la economía digital. En consecuencia, se acordó acometer los siguientes cambios:

- Modificación de la lista de excepciones a la definición de establecimiento permanente (EP) a fin de garantizar que toda excepción contemplada en dicha lista esté subordinada a la condición general de que las actividades objeto de excepción tengan un carácter auxiliar o preparatorio, e introducción de un nuevo criterio anti fragmentación con fines anti elusivos

que impida poder acogerse a las excepciones al estatus de EP mediante la fragmentación de las operaciones entre las distintas entidades de un mismo grupo.

Por ejemplo, con arreglo a este nuevo criterio, el hecho de que un vendedor en línea de productos tangibles (siendo los componentes esenciales de su modelo de negocio la proximidad de los clientes y la necesidad de realizar las pertinentes entregas con rapidez) posea un almacén local de grandes dimensiones en el que trabaje un número considerable de empleados y utilice dichas instalaciones con fines de almacenamiento y entrega de bienes o mercancías vendidos en línea a dichos clientes, se considerará constitutivo de EP.

- Modificación de la definición de EP para abordar aquellos casos en los que la utilización de mecanismos o estructuras artificiosos para la venta de bienes o servicios de una empresa de un grupo multinacional se traduce, en la práctica, en la celebración de contratos, de modo que habrá que considerar que esas ventas han sido efectuadas por dicha empresa. Esta circunstancia se daría, por ejemplo, cuando un vendedor en línea de productos tangibles o un proveedor en línea de servicios de publicidad hagan uso del equipo de ventas de una filial local para negociar y concluir ventas efectivas de dichos productos o servicios con grandes clientes potenciales y se celebren dichos contratos habitualmente sin efectuar la matriz modificación material alguna, circunstancia que determinaría que esta actividad sea constitutiva de EP de la matriz.
- Tras su revisión, las Directrices sobre Precios de Transferencia establecen claramente que la titularidad jurídica de los intangibles no genera necesariamente, por sí sola, el derecho a percibir la totalidad (ni tan siquiera una parte) de los beneficios emanados de la explotación de los mismos, sino que las entidades del grupo que desarrollen las funciones esenciales, aporten la mayor parte de los activos y tengan la capacidad para controlar los riesgos

más importantes desde un punto de vista económico, lo que se determinará en función de la delimitación exacta de la transacción efectivamente realizada, tendrán derecho al reparto de los beneficios correspondientes.

Las directrices específicas en este ámbito garantizarán, asimismo, que el análisis de los precios de transferencia no se vea afectado por asimetrías de información entre la administración tributaria y el contribuyente en lo que respecta a intangibles de difícil valoración, o bien por la remisión a acuerdos contractuales especiales, tales como los acuerdos de reparto de costes (ARC).

- Las recomendaciones relativas al diseño eficaz de normas de compañías foráneas controladas (CFC) de transparencia fiscal internacional aplicables a CFC incluyen definiciones de las rentas de las CFC que harán que las rentas típicamente obtenidas en el ámbito de la economía digital queden sometidas a gravamen en la jurisdicción en que se halle ubicada efectivamente la matriz.

Se espera que la implementación coordinada de esta batería de medidas junto a aquellas otras incardinadas en el Proyecto BEPS (por ejemplo, disposiciones básicas para impedir el uso abusivo de convenios fiscales o treaty shopping; mejores prácticas para la formulación de normas internas relativas a la deducción de intereses y otros pagos financieros, o la aplicación a los regímenes de activos intangibles del criterio de actividad sustancial que prevé la existencia de un “nexo”) resuelva de forma significativa los problemas BEPS que se han visto ulteriormente potenciados y agravados en el ámbito de la economía digital, tanto en el Estado de la fuente como en la jurisdicción de residencia efectiva de la sociedad matriz, con miras a poner fin al denominado fenómeno de las “rentas apátridas”.

### **Desafíos generalizados que plantea la economía digital en materia de política fiscal**

Los responsables políticos se enfrentan igualmente a otros desafíos fiscales de la economía digital. Estos desafíos, relacionados con la determinación de la existencia

de un nexo (también denominado punto de conexión o criterio de sujeción), con el tratamiento fiscal de los datos y con la calificación de las rentas a efectos de la imposición directa, a menudo están interrelacionados. Por otra parte, la economía digital plantea desafíos con miras a la recaudación por impuesto sobre el valor añadido (IVA), especialmente cuando un consumidor privado adquiere bienes, servicios y activos intangibles de proveedores situados en el extranjero. El GEFED sometió a debate y analizó diversas soluciones posibles a estos problemas, al tiempo que también analizó su respectivo impacto económico, alcanzando las siguientes conclusiones:

- La decisión de modificar las excepciones al estatus de EP, asegurándose de que tan sólo resulten aplicables a aquellas actividades que tengan un carácter preparatorio o auxiliar, que se adoptó como resultado de las acciones incardinadas en la Acción 7 del Plan de Acción BEPS, en toda la red de convenios fiscales existente de forma sincronizada y eficaz mediante la firma del acuerdo multilateral en virtud del que se modifican los convenios fiscales bilaterales en el marco de la Acción 15.
- La recaudación del IVA/IBS aplicable a los suministros transfronterizos, más concretamente en lo que respecta a transacciones de empresa a consumidor (B2C), representa un tema crucial. A este respecto, se insta a los distintos países a seguir las recomendaciones de las Directrices Internacionales sobre IVA/IBS de la OCDE y plantearse la aplicación de los mecanismos de recaudación tributaria contemplados por éstas.
- En esta fase, no se recomendó adoptar ninguna de las restantes soluciones propuestas y analizadas por el GEFED, concretamente:
  - (i) La introducción de un nuevo nexo (o criterio de sujeción) en base a una presencia económica significativa,
  - (ii) El sometimiento de ciertas transacciones digitales a una retención en la fuente, y
  - (iii) Un impuesto progresivo.

Esta decisión estuvo motivada, entre otras razones, por el hecho de que se esperaba que las medidas desarrolladas en el marco del Proyecto BEPS tuvieran un efecto decisivo sobre los problemas BEPS previamente identificados en el ámbito de la economía digital, que ciertas medidas anti elusivas atenuasen algunos aspectos de los desafíos fiscales generalizados que surgen en este ámbito y que los impuestos indirectos se aplicasen efectivamente en el país donde se produce el consumo.

- No obstante, los países afectados podrán introducir cualquiera de las tres soluciones antes mencionadas en sus respectivas legislaciones nacionales como ulterior garantía en su lucha contra BEPS, siempre que respeten las obligaciones derivadas de los tratados fiscales en vigor, o bien en sus convenios fiscales bilaterales. La adopción de dichas medidas en forma de disposiciones normativas internas se tratase exigirá un ulterior análisis de las distintas opciones con el fin de arrojar luz sobre los detalles y garantizar la debida consistencia con los compromisos jurídicos internacionales.

### **Futuros pasos**

Habida cuenta de que estas conclusiones pueden verse alteradas como fruto de la constante evolución de la economía digital, hemos de seguir trabajando para dar respuesta a estos problemas, supervisando en todo momento los avances registrados con el paso del tiempo en el ámbito que nos ocupa. A tal fin, habremos de seguir trabajando una vez finalizada la labor de seguimiento de los resultados del Proyecto BEPS. Los futuros trabajos, que involucrarán activamente a un amplio abanico de partes interesadas acometiendo las pertinentes consultas, se desarrollarán a lo largo de 2016 atendiendo al mandato efectuado para el diseño de un proceso integrador de seguimiento con posterioridad al mencionado proyecto. En consecuencia, está previsto elaborar un informe que refleje los resultados de los trabajos desarrollados en el contexto de la economía digital desde esa fecha a 2020, por lo tanto, se espera para este año dicho informe.

## **Acción 2. Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos**

Los mecanismos híbridos se nutren de las asimetrías o divergencias existentes en cuanto al tratamiento fiscal de una entidad o de un instrumento financiero con arreglo a los ordenamientos de dos o más jurisdicciones, lo que puede acabar generando una doble no imposición o, bien el diferimiento a largo plazo de los tributos. Este tipo de mecanismos y/o acuerdos, cuyo uso está ampliamente extendido, se traduce en una erosión significativa de las bases imponibles de los países afectados, provocando un impacto global negativo desde el punto de vista de la competencia, eficiencia, transparencia y justicia.

Con objeto de intensificar la coherencia inherente al impuesto sobre sociedades (IS) a nivel internacional, el Proyecto BEPS de la OCDE y el G-20 hizo un llamamiento a la formulación de recomendaciones relativas al diseño de normas internas y al desarrollo de disposiciones que se contemplasen en el Modelo de Convenio, encaminadas éstas a neutralizar los efectos fiscales de los mecanismos híbridos asimétricos.

He aquí las recomendaciones del informe: las incluidas en la Parte I giran en torno a la modificación de las normas de Derecho interno, mientras que las descritas en la Parte II se refieren a toda una serie de propuestas de modificación al texto del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE. Una vez transpuestas a los ordenamientos internos y a los tratados, estas recomendaciones neutralizarán los efectos de los mecanismos híbridos poniendo fin, así, a la aplicación de deducciones múltiples de gastos incurridos una sola vez, deducciones sin la correspondiente tributación de las rentas, o la generación de múltiples deducciones por doble imposición internacional a partir de un único impuesto pagado.

Al quedar neutralizados los desajustes fiscales de los mecanismos híbridos, las normas impedirán la utilización de dichas estructuras elusivas como mecanismo de erosión de la base imponible y de traslado de beneficios, sin que ello tenga un impacto negativo en la inversión y el comercio transfronterizo.

El presente informe sustituye al informe provisional titulado Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos (OCDE, 2014), que viera la luz en septiembre de 2014 como parte de la primera serie de trabajos sobre las distintas acciones y objetivos incardinados en el Proyecto BEPS. En comparación con dicho informe, las recomendaciones de la Parte I se han complementado con nuevas directrices y ejemplos prácticos que explican el funcionamiento de las normas en mayor profundidad.

Adicionalmente, se han llevado a cabo otros trabajos centrados en operaciones de transferencia de activos (como son el préstamo de valores y operaciones de compraventa con pacto de recompra), mecanismos híbridos importados, y el tratamiento fiscal de cualquier pago calificado como ingreso o rendimiento con arreglo al régimen de transparencia fiscal internacional (régimen de CFC) aplicable. El consenso alcanzado en estas materias se refleja en el informe. Como se indica en el informe de septiembre de 2014, todo país tiene soberanía tributaria para decidir libremente si las normas que regulan los mecanismos híbridos resultan aplicables a las asimetrías generadas por el capital propio híbrido intragrupo. En el supuesto de que un determinado país opte por no aplicar las normas para neutralizar las asimetrías con respecto a un instrumento específico de capital propio híbrido, ello no afectará a la soberanía tributaria de otro país a la hora de aplicar las normas en relación con el instrumento en cuestión.

### **Parte I**

Esta parte del informe contiene recomendaciones para la formulación y el diseño de normas que den respuesta a las asimetrías registradas en el tratamiento fiscal de pagos efectuados en virtud de un instrumento financiero híbrido o aquellos otros satisfechos en favor o por parte de una entidad híbrida. Asimismo, recomienda introducir normas que regulen las asimetrías indirectas que se producen cuando los efectos de un mecanismo híbrido se importan en una tercera jurisdicción.

Las recomendaciones se formulan en forma de normas de concatenación que alinean el tratamiento fiscal de un instrumento o entidad con aquel aplicado en la

jurisdicción contraparte, si bien no inciden o alteran de manera alguna los resultados comerciales. Dichas normas se aplicarán de forma automática, existiendo una norma principal o general y otra con carácter de norma subsidiaria o defensiva.

Esto impide que haya más de un país que aplique la norma al mismo mecanismo y evita también que se produzca una situación de doble imposición. La aludida norma principal prevé que los países denieguen a los contribuyentes la posibilidad de deducirse un pago en la medida en que no se halle incluido en la base imponible o rentas sujetas a gravamen del beneficiario en la jurisdicción contraparte, o bien cuando resulte igualmente deducible en esta última. Por lo general, en el supuesto de no aplicar la norma principal, la jurisdicción contraparte puede aplicar una norma secundaria en base a la que se exige reflejar el pago deducible dentro de los ingresos o se impide la doble deducción del mismo atendiendo a la naturaleza de la asimetría.

El informe admite la importancia de la implementación y aplicación coordinada de las normas de regulación de los mecanismos híbridos para garantizar su eficacia y minimizar los costes de cumplimiento soportados por los contribuyentes y los gastos administrativos que pesan sobre las administraciones tributarias. A tal fin, establece un conjunto genérico de principios que han de inspirar la formulación de las normas y diversas definiciones con el fin de asegurar la consistencia en la aplicación de dichas normas.

## **Parte II**

Esta parte aborda las medidas de la Acción 2, destinadas a impedir que la utilización de entidades y estructuras híbridas, o también entidades con doble residencia, se destinen a beneficiarse indebidamente de las disposiciones de los convenios fiscales, así como para asegurarse de que los convenios existentes no obstaculicen la aplicación de las modificaciones a la normativa interna recomendada en la Parte I.

En primer lugar, la Parte II analiza el problema de las entidades con residencia dual, es decir, aquellas con residencia fiscal en dos Estados diferentes, al tiempo que

señala que los trabajos desarrollados en el marco de la Acción 6 darán respuesta a la preocupación que suscita el problema BEPS relativo a las entidades con doble residencia estableciendo que los casos de doble residencia con arreglo al convenio fiscal aplicable se resolverán uno a uno, atendiendo a las circunstancias del caso, en lugar de remitirse al criterio actualmente vigente de la sede de dirección efectiva. No obstante, este cambio no erradicará completamente la preocupación ante posibles prácticas elusivas BEPS por parte de las entidades con doble residencia, de ahí la necesidad de modificar la normativa interna a fin de abordar otras estrategias con fines elusivos conexas a la doble residencia fiscal.

La Parte II hace referencia igualmente a la aplicación de los convenios y tratados fiscales a entidades híbridas, o lo que es lo mismo, aquellas a las que ambos, o bien ninguno de los Estados firmantes de dicho convenio atribuyen la condición de contribuyentes, como es el caso de las asociaciones personalistas (partnerships) en muchos países.

El informe propone incluir en el Modelo de Convenio OCDE (OCDE, 2010) una nueva disposición y Comentarios detallados para garantizar no sólo que se aplican las ventajas derivadas de los convenios aplicables a los ingresos o rendimientos de estas entidades cuando concurren las circunstancias idóneas, sino también que no se aplican en aquellos casos en que ningún Estado, de conformidad con su legislación interna, considere las rentas obtenidas por dicha entidad como ingresos de uno de sus residentes.

Por último, la Parte II trata las eventuales problemáticas en el contexto de los convenios fiscales que pueden derivarse de las recomendaciones formuladas en la Parte I. Esta parte comienza examinando los problemas que plantean los convenios en relación con las normas que se traducen en la inadmisión de la deducción de gastos o que exigen la inclusión de un pago determinado dentro de los ingresos habituales, concluyendo que, por lo general, los convenios fiscales no impedirán la aplicación de dichas normas. Esta parte prosigue analizando los efectos de las recomendaciones mencionadas en la Parte I por lo que a las disposiciones de los convenios sobre la

eliminación de la doble imposición se refiere y subraya que pueden surgir problemas en aquellos supuestos de convenios bilaterales que contemplan la aplicación del método de exención a los dividendos procedentes de sociedades extranjeras.

Por otra parte, el informe describe posibles modificaciones de los tratados para dar respuesta a los problemas que nos ocupan. La última cuestión analizada en la Parte II guarda relación con las posibles repercusiones de las cláusulas de no discriminación de los convenios fiscales en las recomendaciones de la Parte I, concluyendo el informe que no existirá conflicto alguno con dichas cláusulas de no discriminación siempre que las normas de Derecho interno formuladas para implementar las presentes recomendaciones presenten una redacción clara y fácilmente inteligible.

### **Acción 3. Refuerzo de la normativa sobre CFC**

Las normas CFC de transparencia fiscal internacional relativas a CFC son la respuesta normativa al riesgo de que cualquier contribuyente con una participación mayoritaria en una filial extranjera erosione la base imponible en su país de residencia y, en algunos casos, también en otros países, deslocalizando y/o trasladando sus rentas a una CFC. Sin una regulación tal, las CFC representan auténticas oportunidades para el traslado de beneficios y el diferimiento a largo plazo de los tributos. Desde que entrasen en vigor en 1962, un número cada vez mayor de jurisdicciones ha venido implementando las normas CFC, actualmente disponibles en 30 de los países participantes en el Proyecto OCDE/G-20 de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Proyecto BEPS), habiendo manifestado otros muchos países interés en su aplicación.

Sin embargo, las normas CFC no siempre han seguido el ritmo de los rápidos cambios que se han registrado en los contextos comercial y empresarial internacionales, presentando en su mayor parte características funcionales que no abordan el problema BEPS de manera eficaz. En respuesta a los desafíos a los que se enfrentan las normas CFC existentes, el Plan de acción contra la erosión de la base

imponible y el traslado de beneficios (Plan de Acción BEPS, OCDE, 2013) hizo un llamamiento al desarrollo de recomendaciones relativas al diseño de normas CFC en materia de transparencia fiscal internacional.

En pasado, la OCDE no ha realizado una labor significativa en este ámbito, y el presente informe reconoce que los países pueden abordar la preocupación existente en torno a temas como la competitividad y las condiciones de mercado equitativas aunando esfuerzos y trabajando conjuntamente. Este informe presenta las distintas recomendaciones en módulos o bloques fundamentales.

Por otra parte, cabe añadir que las recomendaciones no representan normas o estándares básicos, sino que han sido concebidas para garantizar que las jurisdicciones que opten por implementarlas aplicarán normas que impidan de manera más efectiva que los contribuyentes trasladen sus rendimientos a filiales situadas en el extranjero. A continuación se enumeran los seis módulos o bloques fundamentales que establece el informe para el diseño de normas CFC eficaces:

- **Definición de CFC:** las normas CFC se aplican generalmente a empresas extranjeras participadas cuyo control lo ejercen accionistas de la jurisdicción en que se encuentra ubicada la matriz. El informe establece una serie de recomendaciones con objeto de determinar cuándo tienen los accionistas un grado de influencia suficiente sobre una empresa extranjera como para afirmar que se trata de una CFC. Por otra parte, contiene recomendaciones sobre la regulación de las entidades sin forma de sociedad mercantil y sus rendimientos conforme a las normas CFC.
- **Exenciones aplicables a las CFC y determinación de umbrales impositivos:** con frecuencia, la aplicación de las normas CFC vigentes está supeditada a la previa aplicación de disposiciones tales como exenciones por el tipo de gravamen, criterios antielusivos o umbrales impositivos mínimos. El informe recomienda que se apliquen las normas CFC exclusivamente a CFC sometidas a tipos impositivos efectivos considerablemente más bajos

que los aplicados en la jurisdicción en que se halla la matriz.

- **Definición de “rentas CFC”:** si bien, algunos países consideran todos los ingresos de una CFC como “rentas CFC” imputables a los accionistas residentes en la jurisdicción de la matriz con arreglo a las normas CFC vigentes, muchas de las normas CFC relativas a sociedades extranjeras controladas tan sólo resultan aplicables a determinados tipos de rendimientos. A este respecto, el informe recomienda que las normas CFC aporten una definición de “rentas CFC”, al tiempo que establece una lista no exhaustiva de planteamientos o combinación de enfoques en los que podrían inspirarse las normas CFC para elaborar una definición tal.
- **Cómputo de rentas:** en este sentido, el informe recomienda, por un lado, que las normas CFC se rijan por la legislación aplicable en la jurisdicción de la matriz a fin de efectuar el cómputo de los rendimientos de la CFC imputables a los accionistas y, por otro, que las pérdidas registradas por la CFC se compensen únicamente con las ganancias de dicha sociedad u otras CFC ubicadas en la misma jurisdicción.
- **Atribución de rentas:** el informe recomienda vincular, siempre que sea posible, el umbral de atribución al umbral de control, así como también calcular la cuantía de las rentas atribuibles atendiendo al porcentaje de titularidad o grado de influencia.
- **Prevención y eliminación de la doble imposición:** una de las consideraciones fundamentales de política tributaria que hay que tener en cuenta a la hora de diseñar normas CFC eficaces gira en torno a cómo asegurarse de que dichas normas no generen situaciones de doble imposición.

En consecuencia, el informe no sólo hace hincapié en la importancia tanto de prevenir como de eliminar la doble imposición, sino que recomienda, por ejemplo, que aquellas jurisdicciones dotadas de normas CFC contemplen el

reconocimiento de deducciones fiscales por los impuestos efectivamente pagados en el extranjero –incluidos aquellos que gravan los rendimientos de empresas matrices intermediarias en virtud del régimen TFI aplicable– e insta a los distintos países a devolver la doble retención practicada en los dividendos y ganancias del capital fruto de la transmisión o enajenación de participaciones en dicha CFC cuando sus rentas hubieran estado previamente sujetas a gravamen con arreglo al régimen TFI aplicable.

Partiendo de que cada país otorga una prioridad distinta a los propios objetivos políticos, las recomendaciones presentes en el informe conciben implícitamente un cierto grado de flexibilidad de cara a la aplicación de las normas CFC destinadas a luchar contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios preservando la coherencia con los objetivos políticos del sistema tributario como un todo y las obligaciones jurídicas a nivel internacional del país en cuestión. Concretamente, el presente informe recuerda que las recomendaciones han de ser lo suficientemente flexibles y adaptarse fácilmente para dar cumplimiento al Derecho europeo, al tiempo que alude a posibles mejores prácticas en el diseño de las normas a las que pueden acogerse los Estados miembros de la Unión Europea. Una vez implementadas, las recomendaciones se traducirán en una garantía de que los distintos países cuentan con normas CFC eficaces para abordar los problemas BEPS.

#### **Acción 4. Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros**

Al encontrarse ante un dato fáctico al afirmar, que el dinero es un bien móvil y fungible, lo que allana el camino para que los grupos multinacionales puedan obtener resultados favorables desde una perspectiva fiscal ajustando el nivel de endeudamiento de una entidad del grupo. Son varios los estudios y trabajos académicos que han puesto de manifiesto la incidencia de las normas tributarias en la ubicación de la deuda en las distintas entidades del grupo, pues es bien sabido que los grupos pueden aumentar exponencialmente el nivel de endeudamiento soportado por

cada entidad del grupo a través de préstamos intragrupo. Los grupos multinacionales pueden utilizar instrumentos financieros para efectuar pagos económicamente equivalentes a los intereses, aunque con una distinta forma jurídica, sustrayéndose así a las limitaciones en materia de deducción de intereses.

Los riesgos de erosión de la base imponible y de traslado de beneficios por parte de grupos multinacionales en esta área surgen en tres escenarios básicos:

- El grupo concentra un elevado nivel de deuda con entidades independientes en países de elevada tributación.
- El grupo utiliza préstamos intragrupo para generar deducciones por intereses superiores a los gastos efectivamente incurridos por pago de intereses a terceros.
- El grupo utiliza financiación obtenida de empresas del grupo o a entidades independientes para generar rentas no sometidas a gravamen.

Para hacer frente a estos riesgos, la Acción 4 del Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Plan de Acción BEPS, OCDE, 2013) instó a formular recomendaciones en relación a las mejores prácticas en el diseño de normas para impedir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios mediante la excesiva deducción de intereses. El presente informe analiza varias de estas mejores prácticas y recomienda la adopción de un enfoque centrado específica y directamente en los riesgos señalados anteriormente.

El enfoque recomendado se fundamenta en una norma de ratio fijo que limita las deducciones netas de una entidad, en concepto de intereses y otros pagos económicamente equivalentes a intereses, a un porcentaje determinado de sus beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA, por sus siglas en inglés). Este criterio debería aplicarse, como mínimo, a las entidades que formen parte de grupos multinacionales.

A fin de garantizar que los países aplican un ratio fijo que sea lo suficientemente bajo para prevenir BEPS, reconociendo al mismo tiempo que

Partiendo de que no todos los países se encuentran en la misma situación, el enfoque recomendado incluye una horquilla de posibles ratios de entre el 10% y el 30%, al tiempo que se apunta a una serie de factores que los países han de tener en cuenta a la hora de establecer el ratio fijo aplicable con referencia a dicha horquilla. Este enfoque puede complementarse con una norma de ratio global del grupo que permite a una entidad exceder dicho límite en determinadas circunstancias.

Habida cuenta de que algunos grupos presentan un alto grado de endeudamiento frente a terceros por razones ajenas a la tributación, el enfoque recomendado sugiere aplicar simultáneamente la norma de ratio del grupo y la norma de ratio fijo, lo que permitirá a una empresa con un nivel de gasto neto por intereses por encima del ratio fijo fijado por un país deducirse una cuantía máxima de intereses calculada en base al coeficiente de correlación entre el gasto financiero neto y los beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA) del grupo a nivel mundial.

Asimismo, los países pueden aplicar un incremento de hasta un 10% sobre el importe del gasto neto por intereses abonados a entidades independientes para evitar la doble imposición. La norma de ratio global del grupo basada en los beneficios obtenidos puede también ser remplazada por otras normas de ratio de grupo diferentes, como es el caso de la norma de salida de fondos (norma de "equity escape", en inglés), actualmente vigente en algunos países, y que regula que compara el nivel de capital social y número de activos de una determinada entidad con los del grupo al que pertenece. Un país puede decidir no introducir una norma de ratio de grupo. No obstante, en ese caso dicho país deberá aplicar la norma de ratio fijo a las empresas pertenecientes a multinacionales y a grupos de empresas nacionales indistintamente, sin discriminación alguna.

El enfoque recomendado afectará principalmente a entidades con un elevado nivel de gasto neto por intereses y con un alto coeficiente de gasto financiero neto frente a beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA), y en particular cuando la entidad en cuestión registre un ratio superior al

ratio global del grupo del que forma parte. Nos encontramos, pues, ante un enfoque sencillo que garantiza que la deducibilidad del gasto financiero neto de toda entidad esté directamente relacionada con las rentas imponibles fruto de sus actividades económicas. Un rasgo importante de la norma de ratio fijo es que únicamente introduce límites a la deducibilidad del gasto financiero neto de toda entidad (esto es, gastos menos ingresos por intereses).

Dicha norma no coarta la posibilidad que tienen los grupos multinacionales de obtener financiación de entidades independientes de forma centralizada en el país y en la entidad más eficientes teniendo en cuenta factores ajenos a la fiscalidad, tales como la calificación crediticia, la divisa y el acceso a los mercados de capitales, y posteriormente reпреstar dichos fondos dentro del propio grupo para financiar sus actividades económicas. El enfoque recomendado permite, asimismo, a los países complementar la norma de ratio fijo y la norma de grupo con otras disposiciones a fin de reducir la repercusión de dichas normas en el caso de entidades o en supuestos que plantean menos riesgos de prácticas elusivas BEPS como, por ejemplo:

- La fijación de un umbral impositivo mínimo que excluya a las entidades con un bajo índice de gasto neto por intereses. En el supuesto de que un grupo disponga de más de una entidad en un determinado país o territorio, se recomienda aplicar dicho umbral al gasto neto por intereses total incurrido por el grupo local.
- La exclusión, sujeta a condiciones, de los intereses pagados a terceros prestamistas, devengados por los préstamos utilizados para financiar proyectos públicos de interés común. En estos casos, una entidad puede verse sometida a un alto nivel de endeudamiento aunque, dado el carácter de los proyectos y su estrecha vinculación con el sector público, se reduce el riesgo de práctica elusiva BEPS.
- La traslación o imputación de los gastos por intereses no deducidos y/o la capacidad no utilizada de interés a ejercicios posteriores (siempre que la

deducción por el importe neto de los intereses efectivamente abonados por una entidad esté por debajo del máximo permitido). Esto minimizará los efectos de la volatilidad de las ganancias en la capacidad de cualquier entidad para deducirse los gastos por intereses abonados. La referida imputación de los gastos por intereses no deducidos a ejercicios posteriores no sólo beneficiará a las entidades que incurren en gastos por los intereses devengados por inversiones a largo plazo que se prevé generen rentas imponibles tan sólo en años posteriores, sino que también permitirá a las entidades con pérdidas solicitar la pertinente deducción fiscal cuando vuelvan a registrar beneficios.

El informe recomienda igualmente que el enfoque adoptado se sustente en normas específicas encaminadas a evitar su incumplimiento, por ejemplo, minorando artificialmente el índice de gasto neto por intereses. Por otra parte, también insta a los países a plantearse introducir normas que hagan frente a aquellos riesgos específicos en materia de BEPS que no aborda el enfoque propuesto, situación que se verifica, por ejemplo, cuando una entidad que no incurre en gasto financiero neto alguno percibe ingresos en concepto de intereses.

Por último, el informe pone de manifiesto que los sectores bancario y de seguros presentan características específicas que han de tenerse debidamente en cuenta, de ahí la necesidad de formular normas adecuadas ad hoc para dar respuesta a los riesgos de prácticas elusivas BEPS en dichos sectores. Se proseguirá desarrollando otros trabajos técnicos sobre áreas específicas del enfoque propuesto, incluyendo pautas detalladas sobre la aplicación de la norma de ratio global del grupo y de las normas específicas concebidas para atajar los riesgos que plantean las agrupaciones financieras y de seguros, objetivo éste que se prevé alcanzar para 2016.

Cabe añadir, que las cuantías en concepto de intereses intragrupo y pagos económicamente equivalentes a intereses se ven igualmente afectadas por las normas de determinación de los precios de transferencia. Las modificaciones introducidas en el Capítulo I de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de

transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias con arreglo a las Acciones 8 a 10 del Plan de Acción BEPS, recogidas en el informe de la OCDE titulado Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor (OCDE, 2015), limitan la cuantía de intereses pagaderos a empresas del grupo que no desarrollen una actividad sustancial la tasa de rendimiento exento de riesgo de los fondos aportados y requieren que se tomen en consideración las sinergias de grupo existentes a la hora de cuantificar los pagos financieros intragrupo.

A lo largo de 2016 y 2017, se llevará cabo el trabajo sobre los aspectos de los precios de transferencia en las operaciones financieras. La implementación coordinada del enfoque recomendado tendrá un impacto en la posibilidad de los grupos multinacionales de contraer determinados niveles de endeudamiento a fin de erosionar la base imponible y trasladar beneficios. Para asegurarse de que el enfoque propuesto sigue siendo eficaz ante las prácticas elusivas BEPS mediante el uso de intereses, se supervisarán su aplicación, operatividad e impacto con el fin de poder revisar el enfoque de manera exhaustiva y fundamentada, llegado el caso.

#### **Acción 5. Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia**

Si bien es cierto que han transcurrido más de 15 años desde que la OCDE publicase, en 1998, el informe titulado Competencia fiscal perniciosa: Un problema mundial emergente, los motivos de preocupación e inquietud subyacentes en torno a cuestiones de política fiscal plasmados en dicha publicación siguen siendo tan relevantes a día de hoy como lo fueron por aquel entonces.

Las preocupaciones actuales son el riesgo que supone la utilización de regímenes fiscales preferenciales para transferir artificialmente los beneficios y por la falta de transparencia en lo que respecta a ciertos tax ruling (decisiones administrativas en relación a contribuyentes específicos). La importancia del trabajo sobre prácticas tributarias perniciosas se puso de manifiesto al incluirlo como parte

del Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Plan de Acción BEPS), cuya Acción 5 encomendaba al Foro sobre Prácticas Fiscales Perniciosas (en adelante, el “Foro”) a:

Poner al día el trabajo sobre prácticas tributarias perniciosas con la mejora de la transparencia como prioridad, incluido el intercambio espontáneo obligatorio en las resoluciones individuales relativas a regímenes preferenciales, y con la existencia de una actividad económica sustancial como requisito básico para aplicar cualquier régimen preferencia. Se adoptará un enfoque holístico para evaluar los regímenes fiscales preferenciales en el contexto de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Se trabajará con los países que no son miembros de la OCDE sobre la base del marco existente y se considerarán modificaciones o adiciones al marco existente.

En 2014, el Foro presentó un primer informe de progreso que queda incorporado y sustituido por el presente informe final. La labor del Foro se ha centrado principalmente en consensuar y aplicar una metodología que defina el criterio de actividad sustancial utilizado en la evaluación de regímenes preferenciales, comenzando en primer lugar por los regímenes de propiedad intelectual (PI), y siguiendo por otro tipo de regímenes preferenciales. Dicho informe se centra, asimismo, en la mejora de la transparencia mediante un sistema obligatorio de intercambio espontáneo de ciertos tax rulings (decisiones administrativas en relación a contribuyentes específicos) que presenten riesgos de BEPS ante la falta de dicho intercambio.

### **Criterio de actividad sustancial en los regímenes preferenciales**

Los países alcanzaron un acuerdo en torno a la necesidad de reforzar el criterio de actividad sustancial utilizado para evaluar regímenes preferenciales a fin de realinear la tributación de las rentas obtenidas con las actividades sustanciales que las generan. Los países consideraron numerosos enfoques, obteniendo consenso el mecanismo nexo. Dicho enfoque, desarrollado en el contexto de regímenes de PI permite al contribuyente acogerse a un régimen de PI únicamente cuando aquél haya

incurrido en ciertos gastos asociados a actividades de investigación y desarrollo (I+D) que generen rentas procedentes de la explotación de la PI.

El enfoque basado en la existencia de nexo utiliza el gasto como un indicador de la actividad desarrollada y se sustenta en un principio conforme al cual, al estar concebidos los regímenes de PI como instrumento para fomentar el desarrollo de actividades de I+D e impulsar el crecimiento y el empleo, el criterio de actividad sustancial debe garantizar que los contribuyentes que se acogen a dichos regímenes han desarrollado efectivamente dichas actividades y han incurrido en un gasto real en I+D. Este mismo principio puede aplicarse igualmente a otros regímenes preferenciales, para cuya instauración se exigiría que existan actividades sustanciales cuando dichos regímenes conceden beneficios a un contribuyente en la medida en que lleve a cabo las actividades principales generadoras de los ingresos susceptibles acogerse al régimen preferencial.

### **Mejora de la transparencia**

En lo concerniente a la transparencia, se ha acordado un marco de referencia bajo el que se incluyan todas aquellas decisiones administrativas en relación a contribuyentes específicos que puedan dar lugar prácticas elusivas BEPS ante la falta de un intercambio espontáneo de información relevante con carácter obligatorio. Dicho marco contempla seis categorías de acuerdos o decisiones administrativas:

- (i) Acuerdos relativos a la aplicación de regímenes fiscales preferenciales;
- (ii) Acuerdos previos sobre valoración de precios de transferencia (APA) de carácter unilateral y transfronterizo u otros acuerdos fiscales unilaterales en el mismo ámbito;
- (iii) Acuerdos concediendo un ajuste a la baja de los beneficios;
- (iv) Acuerdos relativos a establecimientos permanentes (EP);
- (v) Acuerdos en materia de sociedades “canalizadoras de rentas” (tipo conduit);
- (vi) Cualquier otro tipo de acuerdos que el Foro considere en el futuro que

podrían conllevar un riesgo de prácticas elusivas BEPS ante la ausencia de intercambio de información.

Ello no significa que dichos acuerdos o decisiones administrativas sean de por sí preferenciales o que conlleven la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, si bien se reconoce que la falta de transparencia en la aplicación de un régimen o procedimiento administrativo concretos puede originar un distinto tratamiento fiscal y situaciones de doble no imposición. Por lo que respecta a los países que disponen de las bases jurídicas necesarias, el intercambio de información bajo este marco tendrá efectos a partir del 1 de abril de 2016 y regirá para acuerdos futuros, mientras que el marco concerniente a ciertos acuerdos precedentes deberá concluir, a más tardar, el 31 de diciembre de 2016. Adicionalmente, el informe establece las mejores prácticas en materia de acuerdos transfronterizos.

### **Revisión de regímenes preferenciales**

Se han revisado un total de 43 regímenes preferenciales, 16 de ellos regímenes de PI. El informe refleja los resultados de aplicar a los regímenes preferenciales de países miembros y socios tanto los factores a los que alude el Informe de 1998, como los referidos criterios de actividad sustancial y transparencia. No obstante, hasta la fecha, el mencionado criterio de actividad sustancial se ha aplicado meramente a los regímenes de PI. Precisamente bajo el criterio de actividad sustancial, se concluyó que todos los regímenes de PI objeto de estudio eran incompatibles, ya fuera total o parcialmente, con el criterio del nexo descrito en el presente informe, quedando así patente que, a diferencia de otros aspectos del trabajo sobre prácticas tributarias perniciosas, los detalles relativos a este enfoque son resultado del trabajo llevado a cabo en el marco del Proyecto BEPS, mientras que la concepción y el diseño de los regímenes son cronológicamente anteriores.

Los países que aplican dichos regímenes llevarán a cabo un análisis de los aspectos de los mismos que eventualmente deban ser objeto de modificación. El Foro proseguirá con su labor de revisión de regímenes preferenciales, aunque cabe señalar

que probablemente sea necesario volver a analizar los regímenes que ya fueran objeto de examen antes de la introducción del criterio de actividad sustancial.

### **Próximos pasos**

El informe describe los distintos elementos de la estrategia de diálogo y participación con aquellos países que no sean miembros de la OCDE ni participantes en el Proyecto BEPS a fin de evitar el riesgo de que los trabajos sobre prácticas tributarias perniciosas puedan desplazar geográficamente los regímenes que nos ocupan a terceros países. El informe también indica en qué estado se encuentran las conversaciones y el diálogo en torno a las eventuales revisiones o adiciones al marco de referencia vigente.

Estos aspectos del trabajo se desarrollarán ulteriormente en el contexto del objetivo último de diseñar un marco más integrador capaz de respaldar y supervisar la implementación de las correspondientes medidas antielusivas. Por otra parte, se ha llegado a un acuerdo sobre la puesta en práctica del marco de transparencia y de un mecanismo de control y supervisión permanente dirigido a regímenes preferenciales, entre ellos los regímenes de PI.

### **Acción 6. Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales**

La Acción 6 del Proyecto OCDE/G-20 de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) identifica al uso abusivo de los convenios fiscales y en particular a la búsqueda del convenio más favorable (treaty shopping), como una de las principales causas por las que BEPS se traduce en un problema.

Los contribuyentes que incurren en prácticas constitutivas de treaty shopping u otras estrategias encaminadas al uso abusivo de los convenios fiscales minan la soberanía tributaria de los Estados afectados al reclamar indebidamente las ventajas derivadas de la aplicación de un convenio en circunstancias en las que éstas no resultan aplicables, lo que enfrenta a los países en cuestión a la consiguiente pérdida

de ingresos fiscales o de recaudación tributaria. Precisamente por esta razón, los países afectados han decidido incluir cláusulas antiabuso en sus respectivos convenios fiscales, incluido un estándar básico contra el treaty shopping, al tiempo que se muestran de acuerdo acerca de la necesidad de que exista un cierto grado de flexibilidad en la aplicación de dicho estándar en cuanto estas disposiciones han de adaptarse necesariamente a las especificidades de cada país y a las circunstancias que rodean la negociación y posterior celebración de convenios bilaterales.

El apartado A del presente informe incluye nuevas cláusulas antiabuso que se erigen en auténticas garantías y salvaguardias contra el abuso de las disposiciones de los convenios y contemplan un cierto grado de flexibilidad en cuanto a las acciones y procedimientos previstos al respecto. En primer lugar, estas nuevas cláusulas antiabuso comienzan por abordar el treaty shopping, el cual involucra estrategias mediante las cuales un sujeto no residente en un determinado Estado pretende aprovecharse de los beneficios que, en virtud del convenio fiscal celebrado por dicho Estado, tan sólo les resultan aplicables a los residentes en su territorio, a cuyo fin interponen, por ejemplo, una sociedad ficticia en dicho Estado.

He aquí tres recomendaciones para poner fin a dichas estrategias:

- **Primera:** inclusión en los convenios fiscales de una declaración explícita en virtud de la que los Estados firmantes de un convenio se comprometen a evitar situaciones que entrañan el riesgo de doble no imposición o excesivamente reducida a través de la evasión fiscal o el abuso del Derecho, también patente en las transacciones que persiguen la adopción de soluciones de conveniencia o la aplicación abusiva del convenio más favorable (recomendación presente en el apartado B del informe).
- **Segunda:** inclusión en el Modelo de Convenio de la OCDE (en adelante, “MC OCDE”) de una cláusula antiabuso específica, también denominada cláusula de limitación de beneficios (LOB, por sus siglas en inglés), que limita el acceso a las ventajas concedidas en virtud del convenio a las

entidades que reúnen ciertas condiciones como son una determinada personalidad jurídica, titularidad y naturaleza de sus actividades generales, teniendo a su vez por objeto dichas condiciones garantizar la existencia de un nexo suficiente (presencia fiscalmente imponible) entre dicha entidad y su Estado de residencia. Actualmente, se puede encontrar estas disposiciones de limitación de beneficios, que han demostrado su eficacia para impedir innumerables fórmulas y modalidades de treaty shopping, en los convenios celebrados por algunos países.

- **Tercera:** inclusión en el MC OCDE de una cláusula anti abuso más genérica basada en los propósitos principales de las transacciones u operaciones (norma PPT, por sus siglas en inglés, o test del propósito principal) para abordar otras formas de uso abusivo de los convenios, incluidos aquellos supuestos no contemplados por la referida cláusula de limitación de beneficios. Con arreglo al test del propósito principal, si las transacciones u operaciones realizadas tienen la finalidad, entre otras, de aprovecharse de los beneficios del convenio, su concesión quedaría supeditada al reconocimiento explícito de la conformidad de dichos beneficios con el tenor literal y el espíritu de las disposiciones del convenio.

### **Acción 7. Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP)**

Por lo general, los convenios fiscales establecen que los beneficios empresariales de empresas extranjeras son susceptibles de someterse a gravamen en un determinado Estado únicamente cuando dicha empresa cuente con un EP, ubicado en ese mismo territorio, al que resulten imputables dichos beneficios. En consecuencia, la definición del concepto de «establecimiento permanente» en los convenios es de vital importancia de cara a determinar si las rentas obtenidas por una empresa no residente han de tributar en otro Estado.

El Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Plan de Acción BEPS, OCDE, 2013) subrayaba la necesidad de actualizar dicha definición de cara a evitar el uso de ciertas estrategias comunes con fines elusivos a las que se recurre, en la actualidad, para eludir el alcance previsto de la definición de EP en vigor, representadas, por ejemplo, por mecanismos en virtud de los cuales los contribuyentes sustituyen a las filiales que venían actuando como distribuidoras por comisionistas y conducentes al traslado de los beneficios fuera del país en el que se efectuaban las ventas sin que tuviera lugar una modificación sustancial de las funciones desempeñadas en ese país.

Adicionalmente, es necesario modificar la definición de EP para impedir que determinadas actividades puedan acogerse a las excepciones específicas incluidas en la definición de EP que actualmente prevé el apartado 4 del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE (en lo sucesivo, «MC OCDE»), un tema de particular importancia en el ámbito de la economía digital. El presente informe presenta las modificaciones de la definición de EP que se introducirán en el artículo 5 del MC OCDE, ampliamente utilizado y consolidado como base para la negociación de convenios fiscales a la luz del trabajo realizado bajo la Acción 7 del Plan de Acción BEPS.

Además, de las modificaciones a los convenios fiscales propuestas en el informe con motivo de las actuaciones atinentes a la Acción 6 (impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, OCDE, 2015), los cambios mencionados por reporte servirán para restablecer, en diversas circunstancias, el sometimiento a gravamen de las rentas de fuente extranjera que, de lo contrario, no tributarían o lo harían a tipos excesivamente bajos atendiendo a las disposiciones de los convenios fiscales. Todas estas modificaciones juntas permitirán a los distintos países hacer frente a los riesgos de prácticas elusivas BEPS que se derivan de los convenios fiscales, aspecto clave de los trabajos y tareas encomendados por el Plan de Acción BEPS.

### **Exclusión fraudulenta del estatus de EP mediante la articulación de contratos de comisión y estrategias análogas**

Un contrato de comisión puede definirse libremente como un instrumento a través del cual una persona vende productos tangibles en un Estado en su propio nombre, aunque por cuenta de una empresa extranjera que es la verdadera propietaria de dichos productos. Gracias a dicho contrato, una empresa extranjera puede vender sus productos en un Estado sin contar, en la práctica, con un establecimiento permanente propiamente dicho al que puedan imputarse dichas ventas a efectos fiscales, no teniendo que tributar, en consecuencia, en dicho Estado por los beneficios generados por las mismas. Debido a que el sujeto que realiza las ventas no es el propietario de los productos objeto de intercambio, éste no puede verse sometido a gravamen por las rentas obtenidas con dichas ventas, pudiendo eventualmente tener que tributar tan sólo por la retribución y/o contraprestación que percibe a cambio de sus servicios (generalmente, una comisión).

Normalmente, una empresa extranjera que recurre a un contrato de comisión no dispone de un establecimiento permanente ya que puede evitar la aplicación de lo previsto en el apartado 5 del artículo 5 del MC OCDE, ya que los contratos celebrados por la persona que actúa en calidad de comisionista no son vinculantes para la empresa extranjera.

Si bien el apartado y artículo antes mencionados se remiten a la celebración formal de los contratos en nombre de la empresa extranjera, es posible impedir la aplicación de dichas disposiciones modificando las condiciones contractuales sin aportar cambios sustanciales a las funciones o actividades desarrolladas en un Estado.

Los contratos de comisión han suscitado una enorme preocupación por parte de las administraciones tributarias de numerosos países, tal y como se infiere de algunos casos inherentes a dichos contratos, objeto de litigios y controversias en países de la OCDE. En la mayoría de los casos debatidos en las cortes, se desestimaron los argumentos esgrimidos por las administraciones tributarias afectadas. Estrategias análogas que persiguen evitar la aplicación del apartado 5 del artículo 5 MC OCDE

hacen referencia a circunstancias en las que los contratos negociados fundamentalmente en un Estado concreto no se concluyen formalmente en dicho Estado sino que se celebran o autorizan en el extranjero, o bien cuando la persona que ejerce habitualmente los poderes que le facultan para celebrar contratos actúa como “agente independiente”, al que le resulta aplicable la excepción prevista en el apartado 5 del artículo 5 aun cuando exista una estrecha relación con la empresa extranjera por cuenta de la que actúa.

En términos de política tributaria, cuando las actividades que realiza un intermediario en un país tienen como finalidad la celebración habitual de contratos que generan obligaciones que habrá de cumplir una empresa extranjera, habrá que considerar que esta empresa tiene una presencia fiscalmente imponible en ese país en virtud de la que queda justificado su sometimiento a gravamen en el mismo, a menos que el intermediario realice esas actividades en el marco de una actividad independiente.

Tanto los cambios incorporados a los apartados 5 y 6 del artículo 5 del MC OCDE como los Comentarios detallados a partir de ahí, y que están incluidos en el apartado A del informe, giran en torno a los contratos de comisión y estrategias similares, asegurándose de que la redacción de dichas disposiciones normativas reflejen mejor la decisión de política tributaria subyacente.

#### **Exclusión fraudulenta del estatus de EP acogiéndose a las excepciones específicas contempladas en el apartado 4 del artículo 5 del MC OCDE**

Cuando se introdujeron originariamente las excepciones a la definición de EP recogidas en el apartado 4 del artículo 5 del MC OCDE, se consideraba que, generalmente, las actividades objeto de dichas excepciones tenían un carácter preparatorio o auxiliar. No obstante, desde entonces se han producido cambios significativos e innovaciones en la forma de desarrollar una actividad empresarial, hecho descrito minuciosamente en el informe atinente a la Acción 1 (Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital, OCDE, 2015).

En función de las circunstancias, las actividades antes consideradas meramente preparatorias o auxiliares pueden haberse convertido, a día de hoy, en actividades principales o funciones esenciales de determinadas empresas. Para que un determinado país pueda someter a gravamen las ganancias procedentes de las actividades principales desarrolladas en su territorio, se ha modificado el tenor literal del apartado 4 del artículo 5, garantizándose así que toda excepción prevista en el mismo se limita a actividades de carácter preparatorio o auxiliar. Las modificaciones figuran en el apartado B del informe.

La preocupación ante el riesgo de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios conexos al apartado 4 del artículo 5 se deriva también de lo que se conoce como “fragmentación de actividades”. Dada la facilidad con que las EMN pueden alterar sus estructuras para obtener ventajas fiscales, es importante aclarar que no es posible eludir las obligaciones inherentes a las rentas obtenidas mediante EP fragmentando un negocio en funcionamiento y cohesionado en varias operaciones pequeñas para alegar que cada una de ellas está vinculada a actividades con un carácter meramente preparatorio o auxiliar a las que resultan aplicables las excepciones previstas en el apartado 4 del artículo 5. La norma contra la fragmentación propuesta en el apartado B abordará la preocupación por el riesgo de prácticas elusivas que conllevan a BEPS.

### **Otras estrategias para la exclusión fraudulenta del estatus de EP**

La excepción contemplada en el apartado 3 del artículo 5 del MC OCDE, aplicable a obras o proyectos de construcción o de instalación, ha dado lugar a abusos consistentes en el fraccionamiento de contratos entre empresas estrechamente vinculadas. La norma PPT o test del propósito principal que se incorporará al texto del MC OCDE fruto de la adopción del informe sobre la Acción 6 (impedir la utilización abusiva de convenios fiscales) abordará los riesgos de prácticas elusivas BEPS derivados de dichos abusos. A modo de aclaración, el ejemplo que figura en el apartado C del presente informe se agregará a los Comentarios sobre la norma PPT.

Por lo que respecta a los Estados que no cuentan con la capacidad de dar respuesta al problema a través de cláusulas antiabuso en la legislación doméstica, se incluirá una norma más automática bajo los Comentarios a dicho artículo con carácter de disposición normativa que deberá aparecer en aquellos convenios que no incluyan la norma PPT o bien como disposición alternativa a la que deberán recurrir los países específicamente afectados por el problema del fraccionamiento de contratos.

### **Trabajo de seguimiento, incluidas las cuestiones relativas a la atribución de beneficios a los EP**

Las modificaciones introducidas a la definición de EP incluidas en el presente informe harán parte de los cambios propuestos para inclusión en el un instrumento multilateral en el que se plasmarán los resultados de los trabajos sobre los aspectos inherentes a los convenios y las actuaciones acometidas en el marco del Plan de Acción BEPS. Por otra parte, para arrojar una mayor certeza sobre la determinación de los beneficios atribuibles a los EP a la luz de los cambios incluidos en este informe y reflexionar debidamente acerca de la necesidad de contar con orientaciones adicionales sobre cuestiones como la atribución de beneficios a los EP, se llevará a cabo una labor de seguimiento sobre dicha materia en el marco de las actuaciones relacionadas con la Acción 7 con el fin de brindar la orientación necesaria antes de finalizar el año 2016, fecha límite para la negociación del instrumento multilateral.

### **Acciones 8 - 10 Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor**

Los intercambios comerciales intragrupo se han intensificado de manera significativa durante las últimas décadas, acompañados en todo momento de una rápida globalización de la actividad económica. Las normas de determinación de precios de transferencia, utilizadas a efectos tributarios, tienen por objeto establecer las condiciones, incluido el precio, aplicables a las transacciones efectuadas en el seno de una empresa multinacional y que determinan el reparto y asignación de

beneficios a las empresas del grupo ubicadas en distintos países. La incidencia de dichas normas en empresas y administraciones tributarias se ha incrementado a medida que han aumentado el volumen y valor de los intercambios intragrupo.

Como ya señalase el Plan de Acción BEPS, los estándares internacionales vigentes en materia de precios de transferencia pueden ser objeto de una aplicación errónea a fin de obtener unos resultados en los que la atribución de beneficios no esté alineada con la actividad económica que los genera. El trabajo realizado en el marco de las Acciones 8 a 10 del Plan de Acción BEPS ha tratado de dar respuesta a este problema a fin de garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor.

Los países adoptan aplican el principio de plena competencia como piedra angular de las normas para la determinación de los precios de transferencia. Dicho principio está recogido en los convenios y se halla formulado en el apartado 1 del artículo 9 de los Modelos de Convenio de la OCDE y de las Naciones Unidas (MC OCDE y MC ONU, respectivamente).

Las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (en lo sucesivo, “Directrices sobre precios de transferencia”), representan la interpretación común de numerosos países del principio de plena competencia. Las Directrices sobre precios de transferencia fueron publicadas por primera vez en el informe de 1979 titulado “Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales”, que fue posteriormente revisado y nuevamente publicado en 1995 como las Directrices que conocemos, y que fueron actualizadas nuevamente actualizadas en 2010.

El principio de plena competencia exige que el precio fijado para aquellas operaciones realizadas entre empresas asociadas sea el mismo que si se tratase de operaciones entre empresas independientes en condiciones y circunstancias económicas comparables. Si las condiciones de la transacción difieren de las que rigen entre entidades independientes en circunstancias comparables, habrá de ajustarse el cálculo de los beneficios con fines tributarios. Dicho principio ha

demostrado su ser útil como un estándar práctico y equilibrado para las administraciones tributarias y los contribuyentes para determinar los precios de transferencia entre empresas vinculadas, sino también para evitar la doble imposición.

No obstante, debido a la aparente importancia otorgada a la asignación de funciones, activos y riesgos, las directrices existentes sobre la aplicación del principio han sido igualmente objeto de manipulación, generando así resultados distorsionados que no se corresponden con el valor creado por la actividad económica realizada por las empresas dentro del grupo multinacional.

En consecuencia, el Plan de acción BEPS instó a aclarar y consolidar las bases de la aplicación práctica del principio de plena competencia, al tiempo que contemplaba la posibilidad de introducir medidas especiales tanto dentro como fuera del principio de libre competencia, en caso de persistir los riesgos inherentes a los precios de transferencia una vez aclaradas y consolidadas dichas bases. El trabajo en materia de precios de transferencia llaveado a cabo en el marco del Plan de Acción BEPS se centra en tres áreas clave. El trabajo resultante de la Acción 8 analiza los aspectos de precios de transferencia relativos a las operaciones de intangibles, ya que la errónea distribución de los beneficios generados por activos de gran valor resulta en la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios.

El trabajo realizado en el marco de la Acción 9 trata la asignación contractual de riesgos económicos y la consiguiente atribución de ingresos a la(s) entidad(es) que asume(n) dichos riesgos, pudiendo no corresponderse dichos rendimientos con las actividades efectivamente desarrolladas. Asimismo, se aborda la tasa de retorno de la inversión realizada por una empresa del grupo multinacional con gran capital social y número de activos cuyos beneficios no corresponden al nivel de actividad realizado por la compañía que efectúa la inversión.

El trabajo incardinado en la Acción 10 se centra en áreas que presentan riesgos significativos, como el alcance de la recalificación de las rentas derivadas de operaciones que resultan irracionales desde una perspectiva comercial para las distintas empresas involucradas, el uso de los métodos de determinación de los

precios de transferencia que da lugar al diferimiento de las rentas procedentes de las principales actividades económicas del grupo multinacional, y la necesidad de neutralizar el uso de ciertos tipos de pagos entre empresas pertenecientes a dicho grupo (como por ejemplo, los costes de gestión o los gastos de administración de la casa central) que erosionan la base imponible ante la falta de coherencia y compatibilidad con la creación de valor.

El informe contiene la revisión de las directrices, dando respuesta a todas estas cuestiones y asegurando que las normas de determinación de los precios de transferencia atribuye los beneficios de explotación a las actividades económicas que los generan. Ésta es la premisa aceptada por los países participantes en el Proyecto BEPS de la OCDE/G20. En cuanto a los países firmantes de las Directrices sobre Precios de Transferencia, el informe expone las orientaciones formuladas en forma de modificaciones a las Directrices sobre Precios de Transferencia y refleja, asimismo, cómo se incorporarán dichos cambios a las Directrices. Para lograr este objetivo, las directrices revisadas exigen la cuidadosa delineación de la transacción real entre entidades vinculadas analizando, a tal fin, las relaciones contractuales entre las partes y sometiendo a examen la conducta de las mismas.

En su caso, la conducta complementará o reemplazará los términos contractuales cuando estos estén incompletos o resulten incompatibles con la conducta de las partes. Junto con la correcta aplicación de los métodos de valoración de los precios de transferencia para evitar la asignación de beneficios en emplazamientos que no contribuyen a la generación de dichos beneficios, esto determinará la atribución de beneficios a las empresas que lleven a cabo las actividades empresariales correspondientes. Cuando la transacción entre empresas vinculadas carezca de racionalidad comercial, las directrices permitirán ignorar los acuerdos a efectos de precios de transferencia. Asimismo, las directrices revisadas incluyen dos aclaraciones importantes en relación con los riesgos y los intangibles.

El término “riesgo” se define como el efecto de la incertidumbre en la consecución de los objetivos del negocio. En todas las actividades de una empresa, en

cada medida adoptada para explotar las oportunidades, en cada vez que una empresa gasta dinero o genera beneficios, existe incertidumbre y se asumen riesgos. Ninguna empresa con ánimo de lucro asume riesgos asociados a oportunidades comerciales sin esperar a cambio rendimientos positivos. Esta noción económica, en virtud de la cual cuanto mayor sea el riesgo asumido más elevada será la rentabilidad esperada, ha llevado a los grupos multinacionales a adoptar estrategias de planificación fiscal consistentes en la reasignación contractual de riesgos, en ocasiones sin variar las actividades comerciales.

Para dar respuesta a este problema, el informe determina que los riesgos asumidos contractualmente por una parte que no tiene la capacidad, en la práctica, de ejercer un control específico y significativo sobre los riesgos, o que carece de capacidad financiera para asumir tales riesgos, serán atribuidos a la parte que ejerza efectivamente dicho control y que disponga de capacidad financiera suficiente para asumir los riesgos en cuestión.

Por lo que respecta a los intangibles, las directrices establecen claramente que la titularidad jurídica de los intangibles no genera necesariamente, por sí sola, el derecho a percibir la totalidad (ni tan siquiera una parte) de los beneficios emanados de la explotación de los mismos. Las entidades del grupo que desarrollen funciones importantes, aporten gran parte de los activos y controlen los riesgos económicamente relevantes, de acuerdo con la delineación de la transacción efectivamente realizada, tendrán derecho a una remuneración proporcional al valor de sus contribuciones. Estas pautas específicas garantizarán que el análisis de precios de transferencia no se vea afectado por posibles asimetrías de información entre la administración tributaria competente y el contribuyente en lo que respecta a intangibles difíciles de valoración, o bien por el uso de acuerdos contractuales especiales, tales como los acuerdos de reparto de costes.

Las directrices abordan también la situación en la que una empresa del grupo con elevado capital proporciona financiación pero realiza una escasa actividad. Si dicha entidad vinculada carece, en realidad, de la capacidad necesaria para controlar

los riesgos financieros conexos a dicha inversión de capital (debido, por ejemplo, a que se limita a proporcionar dinero cuando se le solicita, sin evaluar si la parte receptora es o no solvente), no se le asignarán los beneficios derivados de los riesgos financieros, teniendo derecho a percibir estrictamente al rendimiento exento de riesgo correspondiente a los fondos aportados, o incluso menos cuando, por ejemplo, la transacción carezca de racionalidad comercial, en cuyo caso las directrices contemplan la posibilidad de ignorar la operación.

Por último, las directrices establecen que los métodos de precios de transferencia asignarán beneficios a las actividades económicas importantes. En adelante, no podrán asignarse los beneficios sinérgicos derivados de las actividades del grupo a aquellos de sus miembros que no contribuyan a la generación de tales beneficios. Así, por ejemplo, los descuentos obtenidos por el volumen de bienes solicitados por una serie de empresas del grupo habrán de aplicarse a dichas empresas.

El informe encomienda, asimismo, a llevar a cabo a lo largo de 2016 trabajo en relación al método de división de beneficios que está previsto que concluya durante el primer semestre de 2017, y cuyos resultados habrán de plasmarse en directrices exhaustivas sobre cómo aplicar de manera útil y correcta este método para alinear los resultados en materia de precios de transferencia con la creación de valor, incluso ante la existencia de cadenas de valor mundiales.

Las directrices están vinculadas en su conjunto y de forma global a otras acciones del Proyecto BEPS. Como ya hemos señalado anteriormente, dichas directrices son la garantía de que aquellas entidades con gran número de activos sin ninguna otra actividad económica relevante (como son las denominadas cash boxes) no tienen derecho a percibir beneficios extraordinarios, sino tan sólo y estrictamente el rendimiento exento de riesgo de los fondos aportados. Por otra parte, si se califica dichos rendimientos como intereses y/o pagos económicamente equivalentes, esos beneficios marginales se verán afectados igualmente por las normas sobre deducibilidad de los intereses a las que se refiere la Acción 4.

Adicionalmente, las directrices sobre el uso abusivo de los convenios fiscales atinentes a la Acción 6 dificultarán enormemente la posibilidad de diferir pagos al país del que es residente fiscal una determinada cash box con el fin de sustraerse a la retención en la fuente. Asimismo, es más que plausible que toda entidad cash box con un nivel de actividad mínimo o sin actividad económica alguna constituya el objetivo de las normas CFC de transparencia fiscal internacional (Acción 3).

Habida cuenta de todo lo expuesto, el papel jugado por las cash boxes en la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios se verá seriamente comprometido a la luz del enfoque integral apuntado por el Plan de Acción BEPS. Este enfoque integral para hacer frente a posibles conductas BEPS está respaldado por las obligaciones en materia de transparencia que se enmarcan en la Acción 13. El análisis de los precios de transferencia depende del acceso a la información pertinente.

A su vez, el acceso a la documentación sobre precios de transferencia a la que se refiere la Acción 13 permitirá, en la práctica, aplicar las directrices presentes en este informe remitiéndose a la información pertinente sobre operaciones globales y locales incluida en los archivos maestro y local. Por su parte, el informe país por país permitirá realizar una mejor evaluación de los riesgos al proporcionar información sobre el reparto global de los ingresos, beneficios, impuestos y actividad económica del grupo multinacional en cuestión. Además de mejorar el acceso a la información necesaria en materia de precios de transferencia articulado conforme a lo dispuesto en la Acción 13, el presente informe contiene también directrices relativas a las transacciones con materias primas y de servicios intragrupo de bajo valor añadido.

En la medida en que la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios plantean desafíos adicionales en materia de precios de transferencia en los países en desarrollo, y habida cuenta de que dichos países han identificado estos dos ámbitos como áreas críticas. Las presentes directrices se complementarán con el trabajo adicional encomendados por el Grupo de Trabajo sobre Desarrollo del G20, identificando mejores prácticas y proporcionando conocimiento y herramientas que

puedan adoptar los países en desarrollo tanto para determinar el precio de las operaciones con materias primas o productos básicos a efectos de precios de transferencia como para impedir la erosión de sus bases imponibles a través de tipos comunes de pagos que erosionan la base imponible.

Los precios de transferencia requieren un análisis fáctico y circunstancial y pueden encerrar interpretaciones subjetivas de dichos hechos y circunstancias. Para dar respuesta al riesgo de situaciones de doble imposición, los trabajos desarrollados en el marco de la Acción 14 para mejorar la eficacia de los mecanismos de resolución de conflictos contemplan un nuevo estándar mínimo relativo al acceso al procedimiento amistoso previsto en el artículo 25 MC OCDE en todos los casos de precios de transferencia.

Asimismo, los 20 países que se han comprometido a adoptar el arbitraje vinculante obligatorio en el contexto de la Acción 14 han indicado que garantizarán el acceso a procedimientos arbitrales en todos aquellos casos concernientes a precios de transferencia con el fin de eliminar la doble imposición. El trabajo realizado bajo el mandato de las Acciones 8 a 10 del Plan de Acción BEPS servirá para alinear mejor los resultados de los precios de transferencia con la creación de valor dentro grupo multinacional.

De igual forma, el carácter global del Plan de Acción BEPS actuará en detrimento del papel desempeñado por entidades con una cuantía de capital importante pero con escasa actividad empresarial en la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. En consecuencia, se han alcanzado las metas que se había prefijado el Plan de Acción BEPS en relación con el desarrollo de normas para la determinación de los precios de transferencia sin necesidad de adoptar medidas especiales fuera del principio de plena competencia. Se llevarán a cabo trabajo adicional sobre métodos de reparto de beneficios y operaciones financieras.

El informe pone igualmente un especial énfasis en las exigencias de los países en desarrollo. Las nuevas directrices se complementarán con los resultados del trabajo encomendado por el Grupo de Trabajo sobre Desarrollo del G20 y ulteriores

informes de seguimiento de la OCDE sobre el impacto de BEPS en los países en desarrollo. Por último, la interacción con la Acción 14 sobre resolución de conflictos servirá para asegurarse de que las medidas adoptadas en materia de precios de transferencia de este informe no generan situaciones de doble imposición.

### **Acción 11 Evaluación y seguimiento de BEPS**

Desde su puesta en marcha, el Proyecto BEPS de la OCDE/G-20 se ha centrado en los efectos adversos, tanto desde una perspectiva fiscal como económica, de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés). Algunos datos empíricos han demostrado que las actividades de planificación fiscal de algunas EMN se benefician de las asimetrías y vacíos normativos existentes en el ámbito de la fiscalidad internacional, disociando los beneficios susceptibles de ser sometidos a gravamen de la actividad subyacente que genera valor.

El informe titulado Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (OCDE, 2013) admitió abiertamente que se cierne una gran incertidumbre sobre la magnitud e impacto global negativo de dichas prácticas elusivas en la actividad económica y los ingresos públicos. En la actualidad, pese al enorme desafío que representa el hecho de cuantificar la magnitud e impacto económico de BEPS dada la complejidad del fenómeno y las considerables limitaciones de los datos disponibles, sabemos a ciencia cierta que los efectos fiscales de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios son cuantiosos y gravosos.

Los hallazgos de los trabajos que han venido realizándose desde 2013 confirman la magnitud del problema, registrándose 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 al año. Dado que los países en desarrollo dependen en mayor medida de la recaudación por IS en términos porcentuales del PIB que los países desarrollados, las estimaciones del impacto en los primeros presentan valores superiores a los de estos últimos.

Aparte de estas cuantiosas pérdidas de recaudación tributaria, las prácticas elusivas BEPS causan otros muchos efectos económicos adversos tales como inclinar la balanza en favor de EMN responsables de prácticas de planificación fiscal agresiva, potenciar las asimetrías en el tratamiento fiscal de la deuda, colocar erróneamente la inversión extranjera directa (IED) y reducir la financiación de la infraestructura pública necesaria, entre otros.

Existen seis indicadores de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (indicadores BEPS) que se remiten a múltiples fuentes de datos, utilizan diversos parámetros de medida y analizan las distintas prácticas elusivas de BEPS. Cuando se combinan los distintos indicadores existentes y se presentan en forma de «tabla de indicadores», éstos proporcionan claros indicios de la existencia de conductas ilícitas, así como de la creciente magnitud del fenómeno.

- Las filiales de EMN ubicadas en países de baja tributación registran unos márgenes de beneficios superiores a los obtenidos a escala mundial por la EMN de la que forman parte. Por ejemplo, los márgenes de beneficio reportados por filiales de EMN ubicadas en países de baja tributación resultan, en promedio, dos veces más elevados que los registrados a escala mundial por el grupo al que pertenecen.
- Se estima que los tipos impositivos efectivos (TIE) pagados por EMN líderes se sitúan de 4 a 8,5 puntos porcentuales por debajo de los aplicados a empresas equiparables que realizan operaciones exclusivamente nacionales, lo que actúa en detrimento de las empresas locales y EMN que no incurrir en prácticas de planificación fiscal agresiva, aunque ello puede deberse, en algunos casos, a la remisión cada vez más frecuente por parte de las EMN a regímenes tributarios regulados o negociados en el país en cuestión.
- El nivel de concentración de la inversión extranjera directa (IED) es cada vez mayor. El volumen de IED en países con ratios de IED neta a PIB de más del 200% aumentó durante el período 2005-2012, resultando 38 veces

superior al de los países restantes en 2005 y 99 veces superior en 2012.

- El problema de la retirada de los beneficios imponibles de las jurisdicciones donde tienen lugar las actividades que los generan, particularmente evidente por lo que respecta a los activos intangibles, sigue en aumento. A modo de ejemplo, la ratio de pagos de regalías percibidos frente al gasto en I+D en una serie de países de baja tributación resultó 6 veces superior a la ratio media en los restantes países considerados en la muestra, habiéndose triplicado desde 2009.

El valor de la ratio de pago de regalías de dichos países de baja tributación ascendía al 3%, lo que constituye un indicio de la existencia de prácticas elusivas BEPS, si bien no asigna un valor a ni cuantifica la magnitud e impacto de BEPS.

- Las filiales de EMN ubicadas en países con tipos impositivos más altos presentan elevados coeficientes de gastos por intereses abonados tanto a entidades vinculadas como independientes. La ratio gastos por intereses/rentas de filiales de las principales EMN del mundo establecidas en países de alta tributación triplica prácticamente la ratio global de las entidades independientes de las respectivas EMN.

Junto con un nuevo análisis empírico de los efectos fiscales y económicos de las prácticas elusivas BEPS, respaldado por los cientos de estudios y medios de prueba que acreditan la existencia de mecanismos y estrategias que posibilitan el traslado de beneficios como son la manipulación y/o alteración de los precios de transferencia, la ubicación estratégica de los activos intangibles y la deuda o el uso abusivo de convenios fiscales, entre otros, estos indicadores BEPS arrojan claras muestras de que se está procediendo a trasladar beneficios, fenómeno de gran magnitud e impacto económico que se prevé siga en aumento y el cual provoca distorsiones con efectos económicos adversos.

Por otra parte, los estudios empíricos han constatado la incidencia negativa de BEPS en la competencia entre empresas, el grado de apalancamiento, la localización de la deuda y de las inversiones en activos intangibles, lo que se traduce en efectos fiscales colaterales (también denominados «desbordamientos») a nivel internacional y en un gasto superfluo y excesivo de recursos que obedecen a consideraciones de “ingeniería fiscal”.

El análisis empírico que realiza este informe, junto con otros muchos trabajos académicos, confirma que la adopción de unas férreas medidas antielusivas reduce el traslado de beneficios en aquellos países que las aplican. No obstante, tanto los indicadores como los análisis en materia de BEPS se ven claramente afectados por las considerables limitaciones de los datos actualmente disponibles. La información de la que se dispone no está completa ni resulta comparable de un país/empresa a otro/a, y casi nunca refleja los datos relativos a los impuestos efectivamente pagados. Adicionalmente, los análisis concernientes a las operaciones de traslado de beneficios hasta la fecha han experimentado no pocas dificultades para disociar los efectos económicos reales de los efectos BEPS, o para determinar las repercusiones de las decisiones de política tributaria deliberadas de los distintos gobiernos.

Es fundamental mejorar las herramientas y los datos disponibles para cuantificar y controlar la magnitud de BEPS en un futuro, así como para analizar el impacto de las correspondientes medidas antielusivas desarrolladas en el marco del Plan de Acción BEPS. Al tiempo que el presente informe admite abiertamente la necesidad de establecer las garantías necesarias para proteger el carácter privado y confidencial de los datos de los contribuyentes, formula una serie de recomendaciones para mejorar el análisis de los datos disponibles.

Las administraciones tributarias ya recaban parte de la información necesaria para determinar la magnitud e impacto económico de BEPS, si bien no la analizan ni facilitan el acceso a dichos datos para su posterior análisis. Las recomendaciones presentes en el informe tienen por objeto mejorar el acceso a y el procesamiento no

sólo de los datos existentes, sino también de los nuevos datos que las Acciones 5, 13 y 12, en los respectivos lugares de aplicación, del Proyecto BEPS sugieren recopilar.

El informe recomienda que la OCDE aúne esfuerzos y trabaje conjuntamente con los distintos gobiernos en la notificación y análisis de una mayor cantidad de datos estadísticos relativos al IS, con el fin de proporcionar datos internacionalmente comparables y coherentes. Así, por ejemplo, los análisis estadísticos basados en los datos incluidos en informe estandarizado país por país pueden ayudar a mejorar significativamente los análisis económicos de BEPS. El acceso a datos más completos y mejorados, de los que se nutren investigadores y los propios analistas gubernamentales, servirá para realizar estimaciones directas y más precisas de BEPS en un futuro, así como también de la eficacia de las correspondientes medidas antielusivas.

### **Acción 12 Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva**

Uno de los principales retos a los que se enfrentan las administraciones tributarias de todo el mundo es la falta de información exhaustiva y pertinente sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva. El acceso rápido y tempestivo a este tipo de información brinda la oportunidad de responder con prontitud a eventuales riesgos fiscales, ya sea mediante la adecuada evaluación del riesgo, las pertinentes inspecciones tributarias o modificando la legislación y/o regulación aplicables.

La Acción 12 del Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Plan de Acción BEPS) reconocía las ventajas que se derivan de las herramientas diseñadas para incrementar el flujo de información sobre riesgos fiscales para las administraciones tributarias y los responsables políticos.

En consecuencia, hizo un llamamiento a formular recomendaciones relativas al diseño de normas de declaración obligatoria para transacciones o estructuras agresivas o abusivas, teniendo en cuenta los costes administrativos para las

administraciones tributarias y las empresas y aprovechando las experiencias del creciente número de países que ya cuenta con tales normas.

El presente informe ofrece un marco modular que permite a los países que no cuenten con normas de declaración obligatoria diseñar un sistema a este respecto que cumpla sus expectativas de obtener anticipadamente información sobre estructuras de planificación fiscal potencialmente agresivas o abusivas y los usuarios de las mismas. Las recomendaciones incluidas en el informe no constituyen un estándar básico, por lo que los distintos países pueden decidir libremente si introducir o no regímenes de declaración obligatoria.

En el supuesto de que un determinado país se decante por la adopción de normas de declaración obligatoria, las recomendaciones entrañan un grado de flexibilidad suficiente para establecer el justo equilibrio entre la necesidad que tiene todo país de disponer de información más completa y relevante y la carga potencial de cumplimiento que recae sobre los contribuyentes. Asimismo, el informe establece recomendaciones específicas relativas a las estructuras de planificación internacional, así como a la consolidación y puesta en práctica de un intercambio de información más eficaz y una colaboración reforzada entre administraciones tributarias.

### **Principios de diseño y principales objetivos de los regímenes de declaración obligatoria**

Los regímenes de declaración obligatoria deben ser claros y fáciles de entender; deben encontrar el justo equilibrio entre los costes de cumplimiento adicionales soportados por los contribuyentes y los beneficios que se derivan para la administración tributaria; deben ser eficaces para alcanzar los objetivos prefijados; deben identificar con precisión aquellas estructuras sujetas a la obligación de declaración; han de ser lo suficientemente flexibles y dinámicos para permitir a la administración tributaria competente adaptar el sistema con el fin de dar respuesta a nuevos riesgos (o despejar aquellos riesgos que hayan quedado obsoletos), y deben garantizar que la información recopilada se utiliza de manera eficaz.

El principal objetivo de los regímenes de declaración obligatoria radica en aumentar el nivel de transparencia facilitando a la administración tributaria pertinente información anticipada acerca de las estructuras de planificación fiscal potencialmente agresivas o abusivas con el fin de identificar a los promotores y usuarios de tales estructuras.

Otro de los objetivos principales de este tipo de regímenes es la disuasión: es más que probable que los contribuyentes se lo piensen dos veces antes de poner en marcha una estructura si están obligados a declararla. Por otra parte, se ejerce presión sobre aquellos colectivos o sujetos que pretendan incurrir en prácticas elusivas, ya que los promotores y usuarios cuentan con remotas posibilidades de llevar a término su objetivo sin que las autoridades se lo impidan.

Los regímenes de declaración obligatoria complementan y se distinguen simultáneamente de otros tipos de obligaciones de declaración y notificación, como son los regímenes de cumplimiento cooperativo, por estar específicamente diseñados para detectar estructuras de planificación fiscal que explotan las deficiencias de un particular sistema tributario, al tiempo que dotan de la flexibilidad necesaria a las administraciones tributarias para establecer umbrales, rasgos distintivos y/o filtros que afecten a operaciones de especial interés y áreas que entrañan un supuesto riesgo.

### **Principales características de diseño de los regímenes de declaración obligatoria**

Para conseguir diseñar con éxito un régimen de declaración obligatoria eficaz, hemos de tener en cuenta las siguientes características: quién realiza la declaración, qué información hay que declarar, cuándo declararla y cuáles son las consecuencias de incumplir dicha obligación. Por lo que respecta a las mencionadas características, el informe recomienda a todos aquellos países que adopten regímenes de declaración obligatoria cuanto sigue:

- Aplicar la obligación de declarar tanto al promotor como al

contribuyente o, en su caso, bien al promotor o bien al contribuyente.

- Aplicar de manera combinada rasgos genéricos y específicos, llevando implícita cada uno de ellos la obligación de declaración.

Mientras que los rasgos genéricos se centran en características que son frecuentes en las estructuras fomentadas, tales como el requisito de confidencialidad o el pago de una elevada comisión, los rasgos específicos afectan a diversos ámbitos que suscitan especial preocupación como, por ejemplo, la utilización de pérdidas.

- Establecer un mecanismo de seguimiento que permita vincular las declaraciones efectuadas por promotores y clientes, ya que la identificación de los usuarios de dichas estructuras representa también un aspecto fundamental de todo régimen de declaración obligatoria.

Los regímenes existentes llevan a cabo dicha identificación remitiéndose al número de referencia de las estructuras y/o instando al promotor a facilitar una lista de clientes.

Cuando un país imponga la obligación principal de declarar al promotor, se recomienda introducir números de referencia relativos a dichas estructuras y exigir, cuando la legislación nacional lo permita, la elaboración de listas de clientes.

- Vincular el plazo de declaración al momento en que se pone la estructura a disposición del contribuyente cuando la obligación de declarar recaiga en el promotor o, cuando la obligación de declarar recaiga en el contribuyente, vincularlo a la implantación de la estructura en cuestión.
- Imponer sanciones (incluidas las no pecuniarias) que garanticen el cumplimiento de las normas de declaración obligatoria con arreglo a lo dispuesto en sus respectivas normativas internas.

### **Alcance de las estructuras de planificación fiscal internacional**

Existen varias diferencias entre las estructuras de planificación fiscal a nivel nacional e internacional, planteando estas últimas un desafío aún mayor para los regímenes de declaración obligatoria. Las estructuras internacionales suelen concebirse específicamente, en mayor medida, para un contribuyente u operación particulares, pudiendo intervenir múltiples partes y generar numerosas ventajas fiscales en distintas jurisdicciones, de ahí la mayor dificultad para identificar estas estructuras atendiendo a los rasgos distintivos a nivel interno. Para salvar los referidos obstáculos, el informe recomienda que:

- Los países elaboren y adopten rasgos distintivos que se centren en el tipo de resultados BEPS a nivel internacional que les susciten preocupación. No obstante, todo instrumento que incorpore un resultado internacional debe recibir el tratamiento de estructura objeto de declaración solo cuando conlleve una operación que acarree consecuencias fiscales de relevancia en la jurisdicción de notificación para un contribuyente nacional, a condición de que éste tuviera información o conocimiento de tales resultados a nivel internacional.
- Los contribuyentes que realicen operaciones intragrupo con importantes implicaciones fiscales están obligados a efectuar todas las averiguaciones razonables y necesarias para determinar si una determinada transacción forma parte de un instrumento que incorpora un resultado internacional específicamente identificado como un aspecto sobre el que debe informarse atendiendo al régimen de declaración obligatoria vigente en sus jurisdicciones de origen.

Para ejemplificar la aplicación de estas recomendaciones, el informe incorpora un supuesto de mecanismo híbrido asimétrico importado similar a los representados en el informe de 2015 elaborado en el marco del Proyecto BEPS de la OCDE/G-20 con el título Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos (OCDE, 2015).

### **Mejora y fomento del intercambio de información**

La transparencia es uno de los tres pilares sobre los que se erige el Proyecto BEPS de la OCDE/G-20 y unas cuantas de las medidas desarrolladas con motivo de dicho proyecto va a dar lugar a un mayor intercambio de información con o entre administraciones tributarias. El Centro de Colaboración e Información Conjunta sobre Refugios Tributarios Internacionales (JITSIC, por sus siglas en inglés) del Foro sobre Administración Tributaria de la OCDE representa una plataforma internacional para una cooperación reforzada y asistencia mutua entre administraciones tributarias en virtud de los instrumentos jurídicos vigentes, que podrían prever líneas estratégicas de cooperación en lo concerniente a la información recabada por los países participantes por medio de declaraciones obligatorias.

### **Acción 13. Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia**

El presente informe contiene una revisión de los estándares aplicables a la documentación sobre precios de transferencia, así como un modelo estandarizado de informes país por país sobre ingresos, impuestos satisfechos y ciertos indicadores de actividad económica. La Acción 13 del Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Plan de Acción BEPS, OECD, 2013) exhorta al desarrollo de normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia para aumentar la transparencia hacia la administración tributaria, teniendo en cuenta los costes de cumplimiento para las empresas.

Las normas a desarrollar incluirán el requisito de que las empresas multinacionales suministren a todos los gobiernos pertinentes la información necesaria sobre la asignación y el reparto mundial de sus ingresos, la actividad económica y los impuestos pagados en los distintos países, aplicando un modelo común. En respuesta a la esta obligación, se ha desarrollado un enfoque estandarizado en tres niveles en relación con la documentación sobre precios de transferencia.

En primer lugar, las directrices relativas a la documentación sobre precios de transferencia establecen la obligación, por parte de las empresas multinacionales, de

facilitar a las administraciones tributarias competentes información completa y exhaustiva acerca de sus actividades económicas a escala mundial y de sus políticas generales en materia de precios de transferencia en un “archivo maestro” al que tendrán acceso todas las administraciones tributarias pertinentes.

En segundo lugar, el “archivo local”, específico para cada país, contiene información más detallada sobre operaciones específicas, identificando pertinentemente la información sobre operaciones entre entidades vinculadas, los importes de dichas operaciones y el análisis efectuado por la empresa en la determinación de los precios de transferencia de esas operaciones.

En tercer lugar, las grandes empresas multinacionales están obligadas a presentar un informe país por país indicando el nivel de ingresos, beneficios antes de impuestos y cuantía del impuesto sobre sociedades satisfecho y devengado con carácter anual en cada una de las jurisdicciones en que desarrollan sus actividades. Asimismo, debe constar el número total de empleados, el capital declarado, beneficios no distribuidos y activos tangibles con los que cuenta en cada jurisdicción fiscal.

Por último, las empresas multinacionales han de identificar clara y debidamente cada una de las entidades pertenecientes al grupo que desarrollen su actividad en una determinada jurisdicción fiscal, especificando el tipo concreto de actividad económica que desarrolla cada entidad. En su conjunto, estos tres documentos (archivo maestro, archivo local e informes país por país) instan a los contribuyentes a articular de manera coherente sus posiciones en materia de precios de transferencia y proporcionan a las administraciones tributarias información útil a efectos de evaluar el riesgo en materia de precios de transferencia, optimizar la utilización de los recursos de inspección y, en caso de tener que llevarlas a cabo, aportar información para iniciar y orientar el procedimiento inspector.

Esta información debería contribuir a que las administraciones tributarias puedan determinar si las empresas han incurrido en prácticas de precios de transferencia u otras que tengan por objeto trasladar artificialmente cantidades

sustanciales de beneficios a países en los que reciben un tratamiento fiscal favorable. Los países participantes en el Proyecto BEPS están de acuerdo en que estas nuevas normas en materia de declaración, junto con la transparencia que fomentan, contribuirán a alcanzar el objetivo de comprender, controlar y combatir las conductas resultantes en BEPS.

El contenido específico de los diversos documentos refleja un intento de alcanzar un equilibrio entre las necesidades de información de las administraciones tributarias, las preocupaciones relativas al uso indebido de la información y los costes y cargas de cumplimiento que recaen sobre las empresas. Algunos países lograrán ese equilibrio de una forma diferente, exigiendo que el informe país por país contenga información adicional sobre las operaciones (más allá de la información requerida en los archivos maestro y local sobre operaciones realizadas por entidades que operan en sus jurisdicciones) acerca de los pagos efectuados a entidades vinculadas en concepto de intereses, cánones o regalías y, en especial, las retribuciones por servicios de empresas asociadas.

Ésta es la postura defendida principalmente por países con mercados emergentes (Argentina, Brasil, República Popular China, Colombia, India, México, Sudáfrica y Turquía), que señalan necesitar esa información para evaluar los riesgos y tienen dificultades para obtener información sobre las actividades realizadas a escala mundial por los grupos multinacionales con sede en otros territorios. Otros países han manifestado su apoyo a la modalidad prevista en este documento para lograr ese equilibrio. Atendiendo a todas estas consideraciones, es imperativo que los países participantes en el Proyecto BEPS analicen cuidadosamente la aplicación de estas nuevas normas y reevalúen, antes de que finalice el año 2020, si procede modificar el contenido de estos informes para exigir la declaración de datos adicionales o distintos.

Es indiscutible la importancia de que la aplicación de las normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia y, más concretamente el informe país por país sea eficaz y coherente. En consecuencia, los países participantes en el

Proyecto BEPS alcanzaron un acuerdo sobre los aspectos más relevantes de la implementación de dicha documentación e informes, respectivamente. En base a dicho acuerdo, las empresas multinacionales han de presentar los archivos maestro y local directamente a las administraciones tributarias competentes en cada caso.

La presentación de los informes país por país deberá tener lugar en la jurisdicción de residencia fiscal de la sociedad matriz, teniendo acceso las distintas jurisdicciones a su contenido mediante el mecanismo de intercambio automático de información articulado en los instrumentos de cooperación gubernamental como, por ejemplo, el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, convenios fiscales bilaterales o acuerdos de intercambio de información tributaria.

En circunstancias excepcionales, también pueden utilizarse mecanismos secundarios para almacenar dicha documentación a modo de copia de seguridad en la jurisdicción local de que se trate. Esta nueva obligación de presentar el informe país por país ha de implementarse para los ejercicios fiscales que comiencen el 1 de enero de 2016 o con posterioridad y resulta aplicable, sujeto a los resultados de la revisión a finales del año 2020, a los grupos multinacionales cuyos ingresos anuales consolidados equivalgan a o excedan de los 750 millones de euros. No obstante, cabe señalar la posibilidad de que algunas jurisdicciones necesiten tiempo para completar los respectivos procesos legislativos internos que les permitan realizar las necesarias adaptaciones de carácter normativo.

A fin de facilitar la aplicación de los nuevos estándares de información, se ha desarrollado un paquete de medidas de implementación que consiste en un modelo de legislación, que pueden adoptar los países para instar a los grupos multinacionales a presentar el informe país por país, así como en acuerdos entre autoridades competentes concebidos para facilitar la implementación del intercambio de dichos informes entre administraciones tributarias.

El siguiente paso radica en desarrollar un Esquema XML y la correspondiente Guía de usuario de cara a poder articular el intercambio electrónico de dichos informes. Es más que plausible que aumente la necesidad de adoptar mecanismos de

resolución de controversias más eficaces como resultado de la mejora en la capacidad de evaluación de riesgos a raíz de la adopción e implementación de la obligación de presentar los informes país por país.

Se ha tenido debidamente en cuenta dicha necesidad a la hora de diseñar los mecanismos de cooperación gubernamental a los que cabe remitirse para facilitar el intercambio automático de informes país por país. Las jurisdicciones deberán esforzarse por introducir, en la medida en que sea necesario, la normativa interna dentro del marco temporal establecido en este informe. Asimismo, se les invita a ampliar el alcance de sus acuerdos de intercambio de información a nivel internacional. Se diseñarán diversos mecanismos para supervisar el grado de cumplimiento de los compromisos adquiridos por las jurisdicciones firmantes de dichos acuerdos y controlar la eficacia de los mecanismos de almacenamiento y divulgación. Los resultados de dichos procedimientos de supervisión y control se tendrán en cuenta en la revisión que tendrá lugar a finales de 2020, a más tardar.

#### **Acción 14 Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias**

Con miras a erigir un sistema tributario internacional que impulse el crecimiento económico y una economía global resiliente, es absolutamente prioritario suprimir la elusión y evasión fiscal transfronteriza, así como también erradicar de manera eficiente y eficaz la doble imposición. Los países afirman que la adopción de las medidas desarrolladas para enfrentarse a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios atendiendo a las estrategias y recomendaciones del Plan de Acción BEPS no deben generar una innecesaria inseguridad a los contribuyentes que cumplen sus obligaciones ni conducir a situaciones de doble imposición involuntaria. En definitiva, la mejora de los mecanismos de resolución de controversias es por consiguiente una parte fundamental del trabajo sobre BEPS.

El artículo 25 del Modelo de Convenio de la OCDE prevé un mecanismo, con independencia de las acciones y/o recursos legales previstos por el Derecho interno,

mediante el que las autoridades competentes de los Estados contratantes pueden resolver las diferencias o superar obstáculos en lo concerniente a la interpretación o aplicación del convenio a partir de un enfoque consensuado. Este mecanismo –el procedimiento amistoso– desempeña un papel fundamental en la correcta aplicación e interpretación de los convenios fiscales, principalmente para garantizar que ninguno de los Estados contratantes someta a gravamen a los contribuyentes a quienes resultan aplicables las ventajas del convenio celebrado, circunstancia que contraviene las condiciones del mismo.

Las medidas desarrolladas en el marco de la Acción 14 del Plan de Acción BEPS están encaminadas a reforzar la eficacia y eficiencia del procedimiento amistoso. Dichas medidas apuntan a minimizar los riesgos de incertidumbre y doble imposición involuntaria velando por la aplicación coherente y adecuada de los convenios fiscales, así como también por la oportuna y efectiva resolución de controversias por lo que respecta a su interpretación o aplicación a través del procedimiento amistoso. Estas medidas se apoyan en un sólido compromiso político en lo concerniente a la resolución eficaz y tempestiva de controversias por remisión al procedimiento amistoso y a los ulteriores avances para responder con rapidez a los conflictos que se planteen.

Mediante la adopción del presente informe, los distintos países han dado luz verde a cambios importantes en sus respectivas actitudes frente a la solución de controversias, hecho que se plasma fundamentalmente en el desarrollo de un estándar básico en lo referente a la resolución de conflictos de interpretación o aplicación de los convenios, habiéndose comprometido a su rápida aplicación y habiendo acordado garantizar su efectiva implementación mediante la puesta en marcha de un sólido mecanismo de supervisión inter pares, cuyos resultados remitirá periódicamente el CAF al G-20. He aquí los objetivos del referido estándar:

- Asegurarse de que las obligaciones contraídas en virtud de los convenios sobre procedimientos amistosos se aplican plenamente y de buena fe,

resolviendo tempestivamente aquellos casos objeto de procedimientos amistosos.

- Garantizar la implementación de procedimientos administrativos que fomenten la supresión y resolución tempestiva de todo conflicto de interpretación o aplicación de los convenios.
- Asegurarse de que los contribuyentes tengan acceso a los procedimientos amistosos cuando reúnan las condiciones para ello.

El estándar básico se complementa con una serie de buenas prácticas. El seguimiento de la aplicación de dicho estándar se llevará a cabo de conformidad con los criterios de referencia detallados y atendiendo al método de evaluación que se prevé desarrollar en el contexto del Proyecto BEPS de la OCDE/G-20 en 2016.

Aparte del compromiso firme de implementar el estándar básico por parte de todos los países que declaran aceptar y adherirse a los resultados del Proyecto BEPS, otros países como 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 han manifestado su compromiso de establecer procedimientos de resolución de controversias con carácter preceptivo y vinculante en sus convenios fiscales bilaterales, tales como el arbitraje, en cuanto mecanismo que garantiza la resolución de conflictos en la interpretación y/o aplicación de convenios en un plazo determinado, hecho que representa un gran paso adelante en la medida en que todos estos países juntos se vieron implicados en más del 90% de los casos pendientes de trámite a finales de 2013, según las estadísticas de la OCDE.

### **Acción 15 Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales**

La aprobación del Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Plan de Acción BEPS, OCDE, 2013) por parte de los Líderes

del G-20 con motivo de la Cumbre de San Petersburgo, que tuviera lugar en septiembre de 2013, atestigua un apoyo político sin precedentes a la adaptación del sistema tributario internacional en vigor ante los desafíos que plantea la globalización. Los convenios fiscales se remiten a una serie de principios comunes concebidos para poner fin a las situaciones de doble imposición que pueden afectar al comercio y a las inversiones transfronterizas.

La red actual de convenios fiscales bilaterales se remonta a los años 20 del pasado siglo, mientras que el primer Modelo de Convenio Tributario con carácter no vinculante fue obra de la Liga de las Naciones. La OCDE y la Organización de las Naciones Unidas (ONU) han actualizado con posterioridad sus propios modelos de convenio (MC OCDE y MC ONU, respectivamente) inspirándose en el modelo originario. El contenido de esos modelos se refleja en los miles de acuerdos bilaterales suscritos entre jurisdicciones.

La globalización ha amplificado los efectos de las lagunas y discrepancias inherentes a los sistemas tributarios de los distintos países, lo que ha hecho necesario reexaminar ciertas características del sistema actual de convenios fiscales bilaterales que facilitan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Más allá de los desafíos a los que se enfrenta el sistema actual en cuestiones de fondo, la enorme cantidad de convenios bilaterales complica significativamente la actualización de la red actual de convenios fiscales.

Aun cuando se aprobase de forma consensuada la modificación del MC OCDE, se preciaría de considerables recursos y tiempo para transponerla y plasmarla debidamente en la mayoría de los convenios bilaterales. En consecuencia, la red existente no está bien sincronizada con los modelos de convenio tributarios y, con el tiempo, surgen problemas a los que es imposible dar una respuesta inmediata. Ante la falta de un mecanismo que garantice su rápida implementación, las modificaciones aportadas a los modelos de convenio no hacen sino acrecentar las discrepancias entre el contenido de los referidos modelos y el de los convenios fiscales en vigor.

Como es evidente, ello se contrapone al objetivo político de reforzar el sistema actual poniendo fin a las prácticas elusivas BEPS, en parte modificando la red de convenios bilaterales, lo que resulta necesario no solamente para erradicar dichas prácticas, sino también para garantizar la sostenibilidad del marco de consenso a fin de eliminar la doble imposición. Por esta razón, los Estados han decidido estudiar la viabilidad de un instrumento multilateral que produciría los mismos efectos que una renegociación simultánea de miles de convenios fiscales bilaterales.

La Acción 15 del Plan de Acción BEPS prevé el análisis de algunas cuestiones de Derecho Tributario y Derecho Internacional Público relativas a la elaboración de un instrumento multilateral que permita a los países que así lo decidan implementar las medidas fruto de los trabajos realizados dentro del Proyecto BEPS y modificar los convenios fiscales bilaterales que hubieran suscrito. Partiendo de este análisis, los países interesados desarrollarán un instrumento multilateral que brinde un enfoque innovador en el ámbito de la fiscalidad internacional teniendo en cuenta la constante evolución y transformación de la economía global y la necesidad de adaptarse rápidamente a dicha evolución.

El objetivo de la Acción 15 radica en agilizar y simplificar la implementación de las medidas BEPS previstas en los convenios. Se trata de un planteamiento innovador sin ningún precedente igual en el ámbito tributario, si bien existen precedentes de convenios bilaterales modificados por un instrumento multilateral en otros ámbitos del Derecho Internacional Público.

Basándose en las competencias de expertos en Derecho Internacional Público y Derecho Tributario, el informe de 2014, que se reproduce más adelante, examinaba la viabilidad técnica de adoptar un enfoque multilateral vinculante y su repercusión en el sistema actual de convenios fiscales, al tiempo que ponía de manifiesto las dificultades inherentes a la elaboración de un instrumento de esa naturaleza y analizaba los problemas que planteaba dicho enfoque desde el punto de vista político, de la fiscalidad internacional y del Derecho Internacional Público. Por último, el informe de 2014 concluía que un instrumento multilateral es recomendable y posible,

y que las negociaciones relativas a dicho instrumento deberían iniciarse de manera inmediata.

Atendiendo al presente análisis, en febrero de 2015, el Comité de Asuntos Fiscales (CAF) de la OCDE aprobó la decisión, avalada a su vez por los Ministros de Finanzas y Gobernadores de Bancos Centrales del G-20, de constituir un grupo especial (en lo sucesivo, «el Grupo») para desarrollar un instrumento multilateral sobre medidas fiscales antielusivas, como consta a continuación. El Grupo está abierto a la participación en igualdad de condiciones de todos los países interesados y cuenta con la asistencia de la Secretaría de la OCDE. El Grupo comenzó su trabajo en mayo de 2015 con el firme propósito de llevar a término la tarea que le fue encomendada y abrir el instrumento multilateral a la firma no más tarde del 31 de diciembre de 2016. La participación en la elaboración de dicho instrumento tiene carácter voluntario y no entraña compromiso u obligación alguna de firmarlo una vez finalizado.

#### **4.1.2 Fase II: Descripción de las ventajas y desventajas que causaría la aplicación del plan de Acción BEPS en la legislación tributaria Venezolana**

Esta fase consiste en la descripción de las ventajas y desventajas que causaría la aplicación del plan BEPS en la legislación tributaria venezolana, entre las cuales se detallan las siguientes:

##### **Ventajas**

- Para la implementación de las BEPS en Venezuela, se necesitara un órgano supervisor que acople las reglas y normas para el funcionamiento del plan de acción, y un órgano funcional para dicho seguimiento, es por esto que una de las ventaja es aumentar el empleo pues se debe capacitar y organizar dicho grupo de trabajo para iniciar con este proceso de cambios tributarios.
- Ayuda a impedir el desequilibrio fiscal que existe en nuestro país, pues los contribuyentes crean estrategias para aprovecharse de los vacíos fiscales

existentes y así disminuir la base gravable de los tributos, con esta aplicación se debe declarar información económica universal controlando más los hechos generadores de los impuestos, cerrando cada vez más la brecha existente de la evasión fiscal.

- Al llevar a cabo un plan de acción como el de la (BEPS) permite introducir nuevas tecnologías o nuevos procederes al control fiscal, garantizando información más segura, clara y especialmente información real. Con todo aquello de la globalización la necesidad de equilibrar cargas fiscales y/o realizar convenios que le permitan al comerciante tener una buena experiencia con el país que realice dicho comercio.
- Una de las ventajas con la uniformidad del concepto de establecimiento permanente, se evitaría las actividades auxiliares, exigiendo o controlando transacciones comerciales a las empresas en un 100%, prohibiendo la fragmentación de renta en varios países.
- Las empresas pymes tendrán mayores oportunidades para competir con grandes empresas, pues las multinacionales ya no podrían trasladar sus utilidades a países con menores impuestos o incluso a tarifa 0.
- Unificara los criterios tributarios a nivel global, lo que ayudaría a que el sistema fiscal de nuestro país se simplifique para un mayor control y mejor recaudo evitando así la erosión, pues como se dijo anteriormente nuestro país cuenta con un complejo recaudo de los tributos y esto dificulta percibir con exactitud lo que le corresponde al Estado.

### **Desventajas**

- En la implementación y desarrollo se necesitan de alta inversión en gasto público para obtener resultados inciertos, por esto se debe analizar los aspectos del plan de acción y la conveniencia a los incentivos en la inversión de nuestro país.

- Con la implementación de las BEPS se necesita de una alta inversión en cuanto a personal y coordinación en el desarrollo; dando con esto un aumento directo de los impuestos a las empresas existentes para cubrir dichos costos.
- El plan de acción de las BEPS, es un plan rígido desmotiva y limita la creación de vinculados económicos, pues tiene ideas agresivas como negar la deducción de intereses y frenar el traslado de beneficios mediante el movimiento de activos intangibles entre miembros del grupo.
- Venezuela tendrá que analizar las legislaciones internas para determinar la viabilidad de la implementación de las BEPS, pues somos un país subdesarrollado y con constantes cambios en reformas tributarias, su desarrollo puede durar varios años y en consecuencia gran inversión económica.
- Venezuela con la implementación será sometida a una rigurosa fiscalización en materia tributaria donde a comparación de otros países del mismo desarrollo tendría una desventaja en cuanto a inversión extranjera y creación de empresa nacional.
- A largo plazo se contará con una disminución en la inversión extranjera, pues las multinacionales preferirán invertir en paraísos fiscales como el constante crecimiento que ha obtenido en los últimos años en Barbados, Bermuda y las Islas Vírgenes Británicas países con menor fiscalización y mayores oportunidades de creación de empresa.

#### **4.1.3 Fase III: Consideración del Plan de Acción BEPS Contra la Erosión de Base Imponible y Traslado de Beneficios en la tributación Venezolana**

Esta fase consiste en exponer la consideración del Plan de Acción BEPS Contra la Erosión de Base Imponible y Traslado de Beneficios en la tributación Venezolana, la cual se presenta en las conclusiones de la presente investigación. Por lo tanto, para

completar con el tercer objetivo del presente estudio, relacionado a evaluar el impacto de la aplicación en consideración del Plan de Acción BEPS Contra la Erosión de Base Imponible y Traslado de Beneficios en la tributación venezolana, se puede concluir lo siguiente.

La erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS), es el término que se emplea para la planificación fiscal que utilizan las empresas multinacionales ante el aprovechamiento de las lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales, para así trasladar sus beneficios a países de escasa o nula tributación, eludiendo de esta forma el pago de impuesto sobre sociedades.

En el ámbito de las empresas trasnacionales, en vista de que generan operaciones en varios países, existen convenios internacionales para evitar la doble imposición fiscal, sin embargo, en ocasiones se generan vacíos legales de las normativas internas de los estados, que en algunos casos puede provocar resquicios o lagunas que impiden la imposición de beneficios en una ubicación específica.

Es por ello que, los problemas del BEPS afectan tanto a países desarrollados como países en desarrollo, ya que muchos de estos dependen principalmente de los ingresos derivados de la recaudación de impuestos sobre la renta de las sociedades trasnacionales, por lo que la aplicación de este mecanismo de “planificación fiscal”, se traduce en una elusión, trasladando las rentas de un país a otro con menor tasa de impuestos, afectando a la economía del país donde se generó propiamente la renta.

Debido a lo anteriormente expuesto, los países de la G-20 y de la OCDE, junto con un amplio número de países no miembro, países desarrollados, emergentes y en desarrollo han decidido colaborar conjuntamente con la finalidad de modernizar las normas impositivas internacionales para limitar los problemas de BEPS.

Es importante indicar que, el paquete BEPS de la OCDE/G-20 publicado en octubre de 2015, contiene medidas para mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, reforzar su focalización en la sustancia económica y garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia. Al respecto, la OCDE pretende emplear cambios en los convenios tributarios bilaterales, con la finalidad de prevenir

la búsqueda del tratado más favorable, las normas sobre el traslado de beneficios específicamente en el caso de operaciones intergrupales, la actualización del marco de evaluación de los efectos potencialmente perniciosos de los regímenes preferenciales introducidos por los gobiernos, entre otros aspectos, con el propósito de mitigar y controlar las BEPS.

Para ello, la OCDE ha diseñado un plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS), el cual se desarrolla en quince acciones, una de ellas es la denominada “economía digital”, la cual consiste en el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de información y la comunicación (TIC). En este sentido, se refiere a aquellas actividades que se generan a través de plataformas digitales, las cuales no se encuentran definidas en los convenios actuales, en virtud de señalar entre la jurisdicción donde se genera la actividad económica y donde se produce la renta, para poder imputar las rentas afectas que se produzcan.

Otra acción que se propone es, neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos, debido que estos se nutren de las asimetrías o divergencias existentes en cuanto al tratamiento fiscal de una entidad o de un instrumento financiero con arreglo a los ordenamientos de dos o más jurisdicciones, lo que puede acabar generando una doble no imposición o, bien el diferimiento a largo plazo de los tributos.

Por tal motivo, se busca que al quedar neutralizados los desajustes fiscales de los mecanismos híbridos, las normas impedirán la utilización de dichas estructuras elusivas como mecanismo de erosión de la base imponible y de traslado de beneficios, sin que ello tenga un impacto negativo en la inversión y el comercio transfronterizo. La tercera acción del plan en comento, consiste en reforzar las normas CFC, las cuales gravan las rentas pasivas percibidas o devengadas por entidades controladas en el exterior.

Con ánimos de minimizar la elusión fiscal que se genera a través del BEPS, entendiendo que elusión corresponde al aprovechamiento por las lagunas o vacíos legales que se generan para reducir sus obligaciones fiscales. En este orden de ideas,

la cuarta acción consiste en limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros. Esto surge debido que, se busca limitar la elusión a través de intereses por préstamos entre compañías, deudas gigantes que se inflan y otras deducciones. El enfoque recomendado se fundamenta en una norma de ratio fijo que limita las deducciones netas de una entidad, en concepto de intereses y otros pagos económicamente equivalentes a intereses, a un porcentaje determinado de sus beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA).

Cabe señalar que, combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, es la quinta acción que propone el plan de acción de la OCDE, se ha acordado un marco de referencia bajo el que se incluyan todas aquellas decisiones administrativas en relación con contribuyentes específicos que puedan dar lugar prácticas elusivas BEPS ante la falta de un intercambio espontáneo de información relevante con carácter obligatorio.

La sexta acción consiste en, impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, debido que los contribuyentes que incurren en prácticas constitutivas de *treaty shopping* u otras estrategias encaminadas al uso abusivo de los convenios fiscales minan la soberanía tributaria de los Estados afectados al reclamar indebidamente las ventajas derivadas de la aplicación de un convenio en circunstancias en las que éstas no resultan aplicables, lo que enfrenta a los países en cuestión a la consiguiente pérdida de ingresos fiscales o de recaudación tributaria.

Precisamente por esta razón, los países afectados han decidido incluir cláusulas antiabuso en sus respectivos convenios fiscales, incluido un estándar básico contra el *treaty shopping*, al tiempo que se muestran de acuerdo acerca de la necesidad de que exista un cierto grado de flexibilidad en la aplicación de dicho estándar en cuanto estas disposiciones han de adaptarse necesariamente a las especificidades de cada país y a las circunstancias que rodean la negociación y posterior celebración de convenios bilaterales. Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP), es la séptima acción, mediante la cual se plantea actualizar la definición del

concepto de EP para evitar el uso de estrategias con fines elusivos.

En este contexto, las acciones octava a la décima consisten en asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor. Con estas acciones se establecen unas series de criterios para alinear beneficios con aquellas jurisdicciones que generan valor, bien sea por la inversión de activos, por el manejo gerencial o funciones, por riesgos asumidos, de esta manera argumentando la sustancia de los beneficios alocados en atención a las competencias desarrolladas o de la actividad económica que los genera.

En relación a la decimoprimer acción, “evaluación y seguimiento de BEPS”, busca establecer mecanismos para monitoreo y efectividad y el impacto económico de las acciones tomadas para combatir BEPS. Por otra parte, la acción decimosegunda es exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, la cual consiste en requerimientos de información a los contribuyentes, suministro de información sobre estrategias de planificación tributaria de manera eficaz y oportuna, sin que esto signifique grandes costos para la administración tributaria.

Otra acción es reexaminar la documentación sobre precios de transferencia, referida a establecer mecanismos de información en materia de PT, mediante la implementación del CbCr, Master File y Local File. Así como la acción de hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, en búsqueda de fortalecer la eficacia y la eficiencia del procedimiento de acuerdo mutuo, para minimizar riesgos de incertidumbre y doble imposición, así como una oportuna resolución de controversias a través de procedimientos amistosos.

Finalmente, la decimoquinta acción consiste en desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales, en el cual se tipifiquen los números artículos enmarcados en el fundamento desarrollado de las acciones mencionadas anteriormente, con la finalidad de dar carácter de obligatoriedad para evitar la elusión fiscal de las compañías multinacionales.

El sistema tributario en Venezuela, se encuentra consagrado en el marco legal

del ordenamiento jurídico emanado por la Carta Magna, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, la cual consagra los principios tributarios. Por lo anterior señalado, el Impuesto sobre la Renta debe regirse de acuerdo al ordenamiento jurídico venezolano y por una serie de normativas y basamentos legalmente tipificados.

En el marco jurídico venezolano, la obligación tributaria es considerada como un “vínculo legal” que encuentra su fundamento en el mandato de la ley, condicionado por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), la cual consagra tanto el deber del ciudadano a contribuir con las cargas públicas, como la facultad del Estado a exigirla cuando así una ley lo imponga. En este sentido, los contribuyentes se ven obligados a cumplir con toda la normativa tributaria referida en materia de impuestos, tanto de orden nacional como internacional, incluyendo así a los convenios bilaterales para evitar la doble imposición fiscal.

Una de las principales fuentes de ingresos de Venezuela, proviene de la recaudación de impuestos, tanto de Impuesto Sobre La Renta como de Impuesto al Valor Agregado. Por lo que, es de suma importancia que el Estado mantenga una normativa actualizada, acorde a las realidades y tendencias económicas que se están presentando a nivel mundial.

De acuerdo con lo señalado en párrafos anteriores, la BEPS afecta a muchos países, y Venezuela no escapa de esta realidad, por lo que es necesario evaluar el plan de acción de la OCDE en esta materia, con ánimos de limitar la elusión que se pudiese estar llevando a cabo actualmente en el país, con el propósito de resguardar los ingresos provenientes de impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado y otros impuestos que pudieran derivarse.

Cabe señalar, que Venezuela no es miembro o país asociado de la OCDE. Sin embargo, las reglas de precios de transferencia están basadas en las directivas de precios de transferencia de la OCDE, por lo que siguen los principios internacionalmente aceptados en la materia. En 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.

En este sentido, poco se ha escrito en Venezuela sobre los próximos cambios a nivel de lineamientos y normas que está proponiendo la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), bajo el mandato del G20, para tratar el problema de la erosión de la base gravable y el traslado de beneficios (BEPS). Si bien es cierto, en los actuales momentos en el país se enfrenta una serie de nuevos cambios normativos en la 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.

Dentro del plan de 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 precios de transferencia estén alineados con la creación de valor y la sustancia de la actividades económicas llevadas a cabo por cada uno de los miembros de grupos multinacionales.

Este trabajo conjunto con la acción 13 del plan BEPS, sobre la documentación el precio de transferencia y el denominado country-by country, pretenden mejorar la transferencia y proveer las administraciones tributarias con instrumentos para afrontar los riesgos de precios de transferencia identificados por el plan de BEPS. Específicamente en la materia de precios de transferencia, se diseñaron cinco (5) acciones, las cuales en resumen, lo que 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 deberían preparar los contribuyentes por su operaciones entre partes relacionadas.

En la actualidad, se encuentra enmarcado dentro de la normativa tributaria venezolana el pago anticipado por concepto de impuesto sobre la renta, siendo un porcentaje aplicado sobre las ventas brutas y se entera de manera semanal. Esto previene que se disminuya la base afecta de impuesto sobre la renta a final del

ejercicio tributario, siendo utilizados posteriormente en la declaración final de impuestos.

Sin embargo, pueden existir vacíos legales a través de la utilización de convenios internacionales y el uso de la normativa del estado, que permitan que haya ingresos no imponibles de renta que se generan en el país, así como deducciones de intereses y gastos relacionados con préstamos entre empresas relacionadas o traslados de rentas a países con menor tributación. Otra de las formas de BEPS actualmente, es la economía digital, ya que se generan ingresos a través de las plataformas digitales, los cuales no se están gravando de ninguna manera ni se tiene control sobre estos. Por lo que surge la necesidad de modernizar el conjunto de normas y convenios vigentes en Venezuela, enmarcados en el plan de acción de la OCDE para proteger los intereses propios del Estado y evitar la elusión del impuesto sobre las sociedades.

Una alternativa es, establecer cláusulas en los convenios bilaterales para evitar la doble imposición fiscal, evaluando mitigar la elusión y los vacíos legales que se encuentran en la actualidad. Así como la promulgación de una norma general antielusiva, que castigue el comportamiento indebido y de mala fe por parte de los contribuyentes en su planificación fiscal. Adicionalmente, de acuerdo con el plan de acción descrito en este trabajo de grado, es necesario indicar que es factible la aplicación de las acciones propuestas por la OCDE, ya que el Estado venezolano podría establecer mayor divulgación de información en los procesos de precios de transferencias y fiscalizar las operaciones con partes relacionadas, para evitar que se trasladen los ingresos a países de baja imposición fiscal o se efectúe elusión por parte de las empresas multinacionales con una planificación fiscal de este tipo.

Respecto a la acción 8 del plan BEPS sobre intangibles, la Ley de Impuestos sobre la Renta venezolana (2015), no establece una definición clara y delimitada de intangible como sugiere la OCDE. La LISLR (2015), en materia de intangible contiene normas que brindan orientación para determinar los precios de transferencia en transacciones vinculadas. Sin embargo, la alineación de con la creación de valor en materia de intangibles. En consecuencia, Venezuela debería hacer una revisión de las

reglas para la determinación de precios de transferencia en transacciones que involucren intangibles.

Por otra parte, en relación con la acción 9 del plan de BEPS, sobre riesgo y capital, se observa que más allá de algunas reglas sobre precios de transferencias al análisis funcional, no existe suficiente orientación en la legislación venezolana que dé 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 determina la realidad económica de las transacciones que realizan estas empresas.

Por su parte, a pesar que desde Venezuela se realizan ciertas exportaciones triangulares de commodities entre partes vinculadas en las que participa un vínculo extranjero sin sustancia económica, Venezuela no ha adoptado el denominado “sexto método” de precios de transferencia 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 la erosión de la base imponible en Venezuela.

Por otro lado, las bases para implementar la acción 10, respecto a transacciones de commodities están asentadas en la Ley de Impuesto Sobre la Renta. 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 mencionada Ley. Además, sobre esta sección 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 cumpla con el principio de arm’s length.

Bajo este contexto, en lo que respecta a la materia de documentación, 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 por 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?, Para tales efectos, según el artículo 115 de la LISLR (2015), 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 precios de transferencia.

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.

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

Venezuela se mantiene 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, 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. En cuanto a las ventajas que podría generar se encuentran:

- Disminución de las BEPS en las empresas multinacionales que realizan operaciones en Venezuela en cualquiera de las figuras establecidas.
- Modernización de las normativas tributarias que se adecuen a la realidad actual de la economía global.
- Sistema tributario transparente de las operaciones internacionales entre empresas relacionadas.
- Incremento de la recaudación de impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado.
- Ayuda a tener el control de las operaciones de las empresas multinacionales.

Por su parte las desventajas que ocasionaría sería:

- Tiempo y recursos empleados en la adaptación, promulgación y difusión de las normativas tributarias con el plan de acción de la OCDE.
- Podría incidir en que se trasladen a otros países las empresas multinacionales que se ven afectadas con el nuevo régimen tributario, disminuyendo así los ingresos en la recaudación de impuestos.

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 precios de transferencia 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 precios de transferencia, 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 precio de transferencias venezolanas. Al no haber sido modificado el principio de arm's length como pilar para la determinación de los precios de transferencia, 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.

## CONCLUSIONES

Para completar con el objetivo principal del presente estudio, relacionado a evaluar el impacto de la aplicación en consideración del Plan de Acción BEPS Contra la Erosión de Base Imponible y Traslado de Beneficios en la tributación Venezolana, se puede concluir que se logró el objetivo principal relacionado a dar una explicación del Plan de Acción BEPS Contra la Erosión de Base Imponible y el Traslado de Beneficios, del cual se puede señalar que este plan fue una iniciativa del OCDE para enfrentar las planificaciones fiscales de las multinacionales, que aprovechando las diferencias entre las normativas internas y soberanas de cada país.

La erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS), es el término que se emplea para la planificación fiscal que utilizan las empresas multinacionales ante el aprovechamiento de las lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales, para así trasladar sus beneficios a países de escasa o nula tributación, eludiendo de esta forma el pago de impuesto sobre sociedades.

Por lo tanto, las estrategias de planificación fiscal de las empresas multinacionales, que buscan aprovechar los vacíos presentes en las normas tributarias actuales, desplazando los beneficios jurisdiccionales con una tasa impositiva baja, resultando en un pago mínimo o inexistente del impuesto a la renta. Cabe señalar, que la elusión fiscal se refiere a que el sujeto pasivo toma vacíos de la Normativa Legal para reducir sus obligaciones fiscales sobre el impuesto sobre la renta a pagar, en cambio, se debe aclarar que la evasión consiste en que el sujeto pasivo incumple y/o viola la Normativa Legal ocultando bienes o ingresos para disminuir sus obligaciones.

En este sentido, se debe señalar que el objetivo del plan BEPS es alinear la carga fiscal con la actividad, con el fin de que las empresas tributen en el país o países en los que desarrollan su actividad, pero lo cual se establecieron 15 acciones

concretas, el cual busca mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, de manera de cerrar vacíos producto de la diferencia entre las prácticas fiscales de los países, reforzar su focalización en la sustancia económica, dándole el debido proceso de las transacciones desde la perspectiva económica, con respecto a funciones, riesgos activos y generación de valor, y garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia, emplazando al contribuyente a exponer su forma de hacer negocio.

La coherencia, está abarcada en las siguientes acciones:

**Acción 2:** Neutralización de desajustes híbridos. Consiste en disminuir discrepancia que pudieran existir por la implementación de una transacción que pudiera estar generando deducciones en una jurisdicción y en la otra jurisdicción probablemente la contraparte no esta siendo gravada generando una doble no imposición.

**Acción 3:** Normas CCE (CFC). Busca reforzar las normas CFC debido a que representan oportunidad para el traslado de beneficios a jurisdicciones de baja imposición y diferimiento de los tributos a largo plazo.

**Acción 4:** Deducción de intereses. Limitar la deducción de intereses en función a un ratio fijo de los beneficios obtenidos antes de interés, impuestos, depreciación y amortización EBITDA.

**Acción 5:** Prácticas tributarias nocivas. Combatir el riesgo que supone la utilización de regímenes fiscales preferenciales para transferir artificialmente los beneficios, procurando alinear la tributación de las rentas obtenidas en las actividades que las generan.

La sustancia, está tratada en las acciones seguidamente expuestas:

**Acción 6:** Prevención del abuso de tratados fiscales. Se proponen clausulas anti abusos fundamentadas en auténticas garantías y salvaguardas contra el abuso de convenios, evitando la búsqueda del convenio más favorable.

**Acción 7:** Prevención de caracterización como establecimiento permanente. Se plantea actualizar la definición del concepto de EP para evitar el uso de estrategias con fines elusivos.

**Acción 8 -10:** Alinear los precios de transferencia con la creación de valor. Con estas acciones se establecen unas series de criterios para alinear beneficios con aquellas jurisdicciones que generan valor, bien sea por la inversión de activos, por el manejo gerencial o funciones, por riesgos asumidos, de esta manera argumentando la sustancia de los beneficios alocados en atención a las competencias desarrolladas o de la actividad económica que los genera.

Por su parte, la transparencia es tratada en las acciones que se señalan a continuación:

**Acción 11:** Medición y seguimiento de BEPS. Establecer mecanismos para monitoreo y efectividad y el impacto económico de las acciones tomadas para combatir BEPS.

**Acción 12:** Divulgación obligatoria. Requerimientos de información a los contribuyentes, suministro de información sobre estrategias de planificación tributaria de manera eficaz y oportuna, sin que esto signifique grandes costos para la administración tributaria.

**Acción 13:** Documentación de los precios de transferencia. Establecer mecanismos de información en materia de PT, mediante la implementación del CbCr, Master File y Local File.

**Acción 14:** Resolución de conflictos. Fortalecer la eficacia y la eficiencia del procedimiento de acuerdo mutuo, para minimizar riesgos de incertidumbre y doble imposición, así como una oportuna resolución de controversias a través de procedimientos amistosos.

Finalmente, la Acción 1 trata la Economía Digital, en este sentido, se refiere a aquellas actividades que se generan a través de plataformas digitales, las cuales no se

encuentran definidas en los convenios actuales, en virtud de señalar entre la jurisdicción donde se genera la actividad económica y donde se produce la renta, para poder imputar las rentas afectas que se produzcan. y la Acción 15 la Instrumentación Multilateral, que modifique los convenios fiscales bilaterales, en el cual se tipifiquen los números artículos enmarcados en el fundamento desarrollado de las acciones mencionadas anteriormente, con la finalidad de dar carácter de obligatoriedad para evitar la elusión fiscal de las compañías multinacionales.

Para la aplicación del plan BEPS se ejecutarán siguientes fases

- Ø Diagnóstico, clasificación y características de transacciones.
- Ø Estandarización y actividades a nivel global.
- Ø Armonización de las políticas.
- Ø Divulgación de políticas entre usuarios.
- Ø Recopilación de datos y formulación de reportes.

Se pudo lograr el segundo objetivo de la investigación ya que se logró describir las ventajas y desventajas que causaría la aplicación del plan de Acción BEPS, en la legislación tributaria venezolana, entre las cuales se señalan dentro de las más resaltantes:

### **Ventajas**

- Para la implementación de las BEPS en Venezuela, se necesitara un órgano supervisor que acople las reglas y normas para el funcionamiento del plan de acción, y un órgano funcional para dicho seguimiento, es por esto que una de las ventaja es aumentar el empleo pues se debe capacitar y organizar dicho grupo de trabajo para iniciar con este proceso de cambios tributarios.
- Ayuda a impedir el desequilibrio fiscal que existe en nuestro país, pues los contribuyentes crean estrategias para aprovecharse de los vacíos fiscales existentes y así disminuir la base gravable de los tributos.

- Las empresas pymes tendrán mayores oportunidades para competir con grandes empresas, pues las multinacionales ya no podrían trasladar sus utilidades a países con menores impuestos o incluso a tarifa 0.
- Unificar los criterios tributarios a nivel global, lo que ayudaría a que el sistema fiscal de nuestro país se simplifique para un mayor control y mejor recaudo evitando así la erosión.

### **Desventajas**

- En la implementación y desarrollo se necesitan de alta inversión en gasto público se debe analizar los aspectos del plan de acción y la conveniencia a los incentivos en la inversión de nuestro país.
- Con la implementación de las BEPS se necesita de una alta inversión en cuanto a personal y coordinación en el desarrollo.
- El plan de acción de las BEPS, es un plan rígido que desmotiva y limita la creación de vinculados económicos.
- Venezuela tendrá que analizar las legislaciones internas para determinar la viabilidad de la implementación de las BEPS.
- Venezuela con la implementación será sometida a una rigurosa fiscalización en materia tributaria donde a comparación de otros países del mismo desarrollo tendría una desventaja en cuanto a inversión extranjera y creación de empresa nacional.
- A largo plazo se contará con una disminución en la inversión extranjera.

Finalmente, se logró el tercer objetivo que es la consideración del Plan de Acción BEPS Contra la Erosión de Base Imponible y Traslado de Beneficios en la tributación Venezolana, en los actuales momentos en el país se enfrenta una serie de nuevos cambios normativos en la 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.

En la actualidad, se encuentra enmarcado dentro de la normativa tributaria venezolana el pago anticipado por concepto de impuesto sobre la renta, siendo un porcentaje aplicado sobre las ventas brutas y se entera de manera semanal. Esto previene que se disminuya la base afecta de impuesto sobre la renta a final del ejercicio tributario, siendo utilizados posteriormente en la declaración final de impuestos.

Sin embargo, pueden existir vacíos legales a través de la utilización de convenios internacionales y el uso de la normativa del estado, que permitan que haya ingresos no imponibles de renta que se generan en el país, así como deducciones de intereses y gastos relacionados con préstamos entre empresas relacionadas o traslados de rentas a países con menor tributación.

Otra de las formas de BEPS actualmente, es la economía digital, ya que se generan ingresos a través de las plataformas digitales, los cuales no se están gravando de ninguna manera ni se tiene control sobre estos. Por lo que surge la necesidad de modernizar el conjunto de normas y convenios vigentes en Venezuela, enmarcados en el plan de acción de la OCDE para proteger los intereses propios del Estado y evitar la elusión del impuesto sobre las sociedades.

Una alternativa es, establecer cláusulas en los convenios bilaterales para evitar la doble imposición fiscal, evaluando mitigar la elusión y los vacíos legales que se encuentran en la actualidad. Así como la promulgación de una norma general antielusiva, que castigue el comportamiento indebido y de mala fe por parte de los contribuyentes en su planificación fiscal. Adicionalmente, de acuerdo con el plan de acción descrito en este trabajo de grado, es necesario indicar que es factible la aplicación de las acciones propuestas por la OCDE, ya que el Estado venezolano podría establecer mayor divulgación de información en los procesos de precios de transferencias y fiscalizar las operaciones con partes relacionadas, para evitar que se trasladen los ingresos a países de baja imposición fiscal o se efectúe elusión por parte de las empresas multinacionales con una planificación fiscal de este tipo.

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.

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

Venezuela se mantiene 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, 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.

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

En relación al estudio del impacto de la aplicación del Plan de Acción BEPS Contra la Erosión de Base Imponible y Traslado de Beneficios en la tributación venezolana, se puede recomendar lo siguiente:

- La posible implementación en Venezuela de las Acciones 8, 9, 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 la legislación, Venezuela debería establecer en su LISLR 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, se considera 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, se considera que Venezuela debería analizar la introducción de normas que, junto con la guía provista por las Directivas precios de transferencia 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 precios de transferencia 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 precios de transferencia. 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.

## REFERENCIAS

- Acosta, Orlando (2012). **Algunas Notas Sobre el Hecho Generador de la Obligación Tributaria.** [Documento en línea]. Disponible en: [http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/RDUCV/75/rucv\\_1990\\_75\\_13-29.pdf](http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/RDUCV/75/rucv_1990_75_13-29.pdf). [Consulta, 2020 Enero 15].
- Arias, Fidas (2016). **El proyecto de investigación.** 5ª Edición. Caracas. Venezuela: Editorial Episteme.
- Arvelo, Paola (2011). **Diseño y Evaluación de Incentivos Tributarios en Países en Desarrollo.** 2ª Edición. Madrid. España: Editorial UN-DESA.
- Balestrini, Miriam (2016). **Como se elabora el proyecto de investigación.** 6ª Edición. Caracas. Venezuela: Editorial Consultores Asociados.
- Bavaresco, Aura (2008). **Metodología de la Investigación.** 2ª Edición. Maracaibo, Venezuela: Editorial de la Universidad del Zulia.
- Carbadillo, Carlos (2017). **Plan de Acción BEPS: Una reflexión obligada.** 1ª Edición. Madrid. España: Editorial Fundación Impuestos y Competitividad.
- Código Orgánico Tributario** (2014). República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Extraordinaria 6.152, Decreto N° 1.434 mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Tributario, de fecha 18 de Noviembre.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.** (1999). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. Extraordinaria 5453. 2000, marzo 24.
- Chorres, Martín y Morales, Julio (2019). **Aplicación de la Acción 4 del plan BEPS en el Perú: Aciertos y Desaciertos.** Universidad ESAN BUSINESS. Lima. Perú: Trabajo de grado no publicado.
- Decreto Constituyente (2018). **Decreto mediante el cual se establece el Régimen Temporal de pago de anticipo del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta para los Sujetos Pasivos Calificados como Especiales.** Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.396 de fecha 21 de agosto de 2018.

- García, César (2015). **Derecho Financiero y Tributario. Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria. Temas de Actualidad en materia de tributación internacional.** 1ª Edición. Madrid. España: Editorial del Instituto de Estudios Fiscales.
- González, Ubaldo (2018). **La equidad ente naciones en el sistema fiscal internacional.** Universidad Complutense de Madrid. España: Trabajo de grado no Publicado.
- Glosario de Términos del SENIAT (2016). (Documento en Línea]. Disponible en: <https://www.ks7000.net.ve/2016/07/07/seniat-glosario-tributario/>. [Consulta: 2020, Abril 03].
- Heredia, Alberto y Gallo, Gilberto (2009). **Métodos para la Determinación de Precios de Transferencia.** 1ª Edición. México: Editorial Trillas C.A.
- Hernández, Roberto; Fernández, Carlos y Baptista, Pilar (2012). **Metodología de la Investigación.** 5ª Edición. México: Editorial Mc Graw Hill Interamericana S.A.
- Herrero, Carlos (2009). **Precios de Transferencia Internacionales.** 3ª Edición. España. Editorial Aranzadi.
- Hochman, Elena y Montero, Maritza (2013). **Investigación Documental. Técnicas y procedimientos.** 6ª Edición. Venezuela: Editorial Panapo.
- Ley de Impuesto sobre la Renta (2015). **Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.** Decreto N° 2.163. Gaceta Extraordinaria N° 6.210 de fecha 30 de diciembre de 2015.
- López, Héctor; Mondón, Tamara y Oliver, Lorena (2017). **Las medidas contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios: La Perspectiva Uruguaya.** Universidad de Montevideo. Uruguay: Trabajo de grado no publicado.
- Méndez, Carlos (2005). **Metodología. Diseño y Desarrollo del Proceso de Investigación.** 3ª Edición. Colombia: Editorial McGraw-Hill Interamericana S.A.
- Organización para las Cooperación y Desarrollo Económico – OECD (2015). **Plan de acción contra la erosión de la base imponible y en traslado de beneficios, OECD Publishing.** [Documento en línea]. Disponible en: <https://bit.ly/2IMk4Fd>. [Consulta, 2019, Noviembre 08].

- Parella, Santa y Martins, Feliberto (2009). **Metodología de la investigación cuantitativa**. 2ª Edición. Caracas. Venezuela: Editorial FEDUPEL.
- Pérez, Jorge (2017). **Estudio comparativo de régimen de precios de transferencia entre países Andinos y de Venezuela con respecto a la Erosión de la Base Gravable y el Traslado de los Beneficios (BEPS)**. Universidad de Carabobo. Campus Bárbula. Carabobo. Venezuela: Trabajo de grado no publicado.
- Pérez, José y González, Eusebio (2011). **Curso de Derecho Tributario**. 4ª Edición. España: Editorial de Derecho Financiero CIAT.
- Piñuel, José (2012). **Investigación, Comunicación y Universidad**. 6ª Edición. España: Editorial Comunicación Social Ediciones y Publicaciones.
- Rellán, Tania (2018). **Medidas anti elusión en el marco BEPS**. Universidad Da Coruña. España: Trabajo de grado no publicado.
- Rodner, James (2010). **Elementos de Finanzas Internacionales**. 4ª Edición. Caracas. Venezuela: Editorial Arte.
- Sabino, Carlos (2012). **El proceso de investigación**. 2ª Edición. Caracas. Venezuela: Editorial Panapo.
- Scultherss, Víctor (2015). **Evasión Fiscal. Teorías Tributarias**. 2ª Edición. Madrid: Editorial del Instituto de Estudios Fiscales.
- Tamayo y Tamayo, Mario (2017). **El Proceso de la Investigación científica**. 5ª Edición. México: Editorial LIMUSA S.A.
- Villegas, Héctor (2002). **Curso De Finanzas, Derecho Financiero Y Tributario**. 4ª Edición. Argentina: Editorial Lerner.