

Precios de Transferencia y Circunstancias Sobvenidas en los Contratos Petroleros ante el Covid-19

Rafael Alejandro Uzcátegui Castro*

RVDM, Nro. 5, 2020. pp-357-375

Resumen: El complejo clima de negocios que se ha creado debido al Covid-19, ha hecho que muchas empresas propendan a tomar decisiones en temas como reestructuraciones de negocio y renegociación de contratos, decisiones que tienen una incidencia adicional cuando se trata de afectar operaciones con empresas relacionadas, ya que estas decisiones deben mantener consistencia con el principio de libre competencia, en el que se basa la normativa sobre precios de transferencia. En razón de lo anterior, el presente estudio tuvo por objeto analizar los Precios de Transferencia y Circunstancias Sobvenidas en los Contratos Petroleros ante el Covid-19, concluyendo que la pandemia ha afectado de manera sistemática a los grupos multinacionales, y el sector hidrocarburos no escapa de esta realidad, intensificado como consecuencia de un escenario liderado por la baja producción y disminución de la demanda.

Palabras claves: Precios de Transferencia, Circunstancias Sobvenidas, Contratos Petroleros, Covid-19

Transfer Pricing and Supervening Circumstances in Oil Contracts in the face of Covid-19

Abstract: *The complex business climate that has been created due to Covid-19 has made many companies tend to make decisions on issues such as business restructuring and contract renegotiation, decisions that have an additional impact when it comes to affecting operations with related companies. , since these decisions must be consistent with the Arm's length principle, on which transfer pricing regulations are based. Due to the foregoing, this paper's purpose was to analyze Transfer Pricing and Supervening Circumstances in Oil Contracts in the face of Covid-19, concluding that the pandemic has systematically affected multinational groups, and the hydrocarbon sector does not escape this reality, intensified as a consequence of a scenario led by low production and decreased demand.*

Keywords: *Transfer Pricing, Supervening Circumstances, Oil Contracts, Covid-19*

* Coordinador Legal para el Occidente de Venezuela de Entra Consulting, Abogado con mención Honorífica cum laude egresado de la Universidad Dr. Rafael Bellosó Chacín (URBE), Magister Scientiarum en Gerencia Tributaria, otorgado por la misma universidad, actualmente cursando el Doctorado en Ciencias Políticas en la referida casa de Estudios. Correo electrónico: rafaeluzcategui07@gmail.com

Precios de Transferencia y Circunstancias Sobvenidas en los Contratos Petroleros ante el Covid-19

Rafael Alejandro Uzcátegui Castro*

RVDM, Nro. 5, 2020. pp-357-375

SUMARIO:

INTRODUCCIÓN. 1.- Pandemia y Situación en la Industria Petrolera. 2- Los Precios de Transferencia y su Regulación en Venezuela. 3.- Los Contratos y las Circunstancias Sobvenidas. 3.1. La Causa Extraña No Imputable y la Cláusula de Fuerza Mayor. 3.2. Dificultad de Cumplimiento por Excesiva Onerosidad y Clausulas Hardship. 4.- Los Precios de Transferencia y las Circunstancias Sobvenidas en los Contratos. 4.1 Precios de Transferencia y Circunstancias Sobvenidas. 4.2. Precios de Transferencia y Contratos ante las circunstancias sobvenidas. CONCLUSIONES. RECOMENDACIONES. BIBLIOGRAFÍA.

INTRODUCCIÓN

El áspero y complejo clima de negocios que se ha creado debido al COVID-19, ha hecho que muchas empresas propendan a tomar decisiones importantes en temas como su giro comercial, reestructuraciones de negocio, renegociación de contratos, entre otros, decisiones que tienen una incidencia adicional cuando se trata de afectar operaciones con empresas relacionadas o del mismo grupo económico, ya que estas decisiones deben mantener consistencia con el principio de libre competencia, en el que se basa la normativa sobre precios de transferencia.

El sector hidrocarburos no se encuentra ajeno a dicha realidad., La abrupta caída de los precios del petróleo provocada por reservas mundiales saturadas y una demanda devastada por la pandemia del coronavirus sumada a las complicaciones que han acaecido sobre el transporte de este rubro en conjunto con los obstáculos operativos generados por la pandemia, han llevado a la mínima expresión las actividades del sector.

* Coordinador Legal para el Occidente de Venezuela de Entra Consulting, Abogado con mención Honorífica cum laude egresado de la Universidad Dr. Rafael Belloso Chacín (URBE), Magister Scientiarum en Gerencia Tributaria, otorgado por la misma universidad, actualmente cursando el Doctorado en Ciencias Políticas en la referida casa de Estudios. Correo electrónico: rafaeluzcategui07@gmail.com

Como consecuencia lógica, la disminución en la actividad del sector ha incidido de forma directa en las operaciones petroleras, en general, pero más específicamente en los contratos petroleros, siendo estos instrumentos jurídicos, aquellos en los cuales se desarrolla el cúmulo de prestaciones y obligaciones individuales, integradas, conexas, accesorias o relacionadas a la explotación de este hidrocarburo.

Sobre este aspecto, los contratos petroleros en su contenido no solo precisan el resultado de la voluntad de las partes en las negociaciones asociadas a determinada explotación, sino que determinan el fin económico perseguido por las partes al momento de contratar, sus obligaciones y la asunción de riesgos, en fin, sientan las bases de la operación económica.

En ese sentido, es usual que al referirnos al contrato petrolero hablemos de operaciones integradas por cuanto durante la explotación de los hidrocarburos se llevan a cabo un conjunto de prestaciones disímiles entre sí, donde convergen grupos multinacionales atendiendo al hecho de que estos son quienes ostentan la capacidad operativa y económica para llevar a cabo la actividad.

No obstante, actualmente los grupos multinacionales que mantienen actividades integradas a lo largo de la actividad petrolera, atendiendo a los efectos nocivos que la pandemia ha tenido en sus operaciones y rentabilidad, se han dado a la tarea de oxigenar su situación patrimonial, planteando entre sus alternativas, no solo la reestructuración de sus operaciones comerciales sino la revisión, renegociación, suspensión e incluso resolución de sus contratos, con fundamento en las circunstancias sobrevenidas que han acaecido dificultando e, incluso en algunos casos, imposibilitando el cumplimiento de sus obligaciones en general.

Sin embargo, si bien en función de la crisis actual del sector los grupos multinacionales emprenderán sus actividades en la búsqueda de mitigar, reducir e incluso eliminar las circunstancias económicas nocivas para su situación patrimonial, resulta forzoso destacar que para ello será imprescindible llevar a cabo un idóneo análisis de los acuerdos y términos contractuales al ser este el instrumento jurídico que recoge todos los elementos de la operación económica.

Siendo que, al tratarse de operaciones entre empresas vinculadas, se deberá fundamentar y argumentar las eventuales decisiones en elementos como la existencia y tratamiento de operaciones similares entre partes independientes, cuantificar los efectos económicos en términos de ingresos y utilidades, así como evaluar las modificaciones en los factores de funciones desarrolladas, activos empleados y riesgos asumidos por parte de las entidades involucradas, en aras de dar cumplimiento con las regulaciones en materia de precios de transferencia.

En razón de lo anterior, la presente investigación tiene por objeto analizar los Precios de Transferencia y Circunstancias Sobrevenidas en los Contratos Petroleros ante el Covid-19, para lo cual se procederá a establecer un marco general sobre la pandemia y la situación en la Industria Petrolera con el objeto de posteriormente establecer una aproximación jurídica a los precios de transferencia y su regulación en Venezuela, para establecer algunas consideraciones entorno a los contratos y las circunstancias sobrevenidas y finalmente determinar la relación y consecuencia entre los Precios de Transferencia y las circunstancias sobrevenidas en los contratos, en conjunto con diversas conclusiones y recomendaciones.

1.- Pandemia y Situación en la Industria Petrolera

El sector hidrocarburos no ha sido ajeno al impacto del coronavirus, si bien el mundo del petróleo ha sido testigo de muchos shocks a lo largo de los años, ninguno ha afectado a la industria con la ferocidad con la que lo está haciendo la actual crisis, donde por una parte el brote del Covid-19 ha contribuido a una disminución en la demanda del combustible a nivel mundial especialmente en el sector transporte, y por la otra, el tenso clima de sobreproducción que se venía sosteniendo donde la pandemia solo contribuyó a ampliar la brecha entre la producción y el consumo.

Siguiendo el mismo orden de ideas, en lo referente al año 2020 el sector petrolero deberá centrar sus esfuerzos en (i) maniobrar las dificultades de la emergencia de salud a los que todos los sectores económicos hacen frente y (ii) enfrentarse con un escenario liderado por la baja producción sumada a la disminución de la demanda.

Ante estas tensas situaciones, las administraciones y gerencias de las diversas organizaciones empresariales que hacen vida en este sector, han destacado la imperiosa necesidad de orientar acciones en la búsqueda de salvaguardar su situación patrimonial, mediante la protección de ingresos y gestión de sus obligaciones.

Sin embargo, si bien resulta forzoso destacar que los planes de contingencia tradicionales prevén la efectividad operativa tras eventos tales como desastres naturales, incidentes cibernéticos e, inclusive, interrupciones del suministro eléctrico, entre otros, cabe destacar que generalmente no consideran cuarentenas extensas, restricciones adicionales de movilidad y de distanciamiento social que pueden ocurrir en casos de una emergencia sanitaria de la magnitud la que nos enfrentamos.

Como consecuencia, los mecanismos de protección patrimonial se han intensificado al punto de llevar a la reestructuración, revisión y resolución (dependiendo del caso) de contratos con cargo a circunstancias sobrevenidas en búsqueda de oxigenar obligaciones, siendo de especial análisis a los fines de la presente investigación aquellos llevados a cabo entre empresas vinculadas.

En síntesis, la pandemia ha propiciado la mayor crisis hasta los momentos que ha acaecido sobre el sector petrolero, llevando al mismo a reestructurar sus operaciones, al punto de plantear la revisión de sus acuerdos y, en determinados casos evaluar su resolución como alternativa para brindar sostenibilidad patrimonial para enfrentar los embates de la pandemia.

2.- Los Precios de Transferencia y su Regulación en Venezuela

El fenómeno de la globalización ha intensificado en gran magnitud el desarrollo económico a nivel mundial, logrando a su vez, incrementar el temor de las diversas administraciones tributarias de los diferentes Estados, en lo que respecta a los riesgos de deslocalización de rentas, postura esta que se intensifica en el caso de los grupos multinacionales y las empresas vinculadas, las cuales amparándose en figuras legales, proceden a migrar rentas entre los miembros de un mismo grupo a aquellas jurisdicciones de menor, escasa o nula tributación, a efectos de lograr un mayor enriquecimiento por medio de prácticas abusivas consistentes en la manipulación de los precios de adquisición y venta entre partes vinculadas.

Sobre este particular, el profesor James-Otis Rodner (2008, 843) en relación al concepto de precios de transferencia indica que:

Precio de transferencia es la práctica de fijar el precio de los bienes y servicios que se transfieren entre varios países para los efectos de trasladar (conjuntamente con el bien o servicio) utilidades o pérdidas entre dos o más sociedades. Cuando una empresa exporta un bien, fija el precio del bien a su valor de mercado, tratando siempre de maximizar el precio. Sin embargo, cuando una empresa exporta un bien a una empresa relacionada, a veces utilizada un precio de venta distinto (inferior o superior) al precio de mercado. La operación por la cual una empresa vende un bien a una empresa afiliada o relacionada (casa matriz, empresa hermana, subsidiaria) a un precio superior o inferior al precio de mercado, es la práctica denominada precio de transferencia (transfer pricing)

Desde otra perspectiva, los precios de transferencia son concebidos según Olga Hernández Vázquez y Ángela Justo Alonso (2010, 51) como:

Los precios de transferencia son los precios fijados en las transacciones internacionales entre personas o entidades vinculadas fiscalmente. El precio de transferencia, dentro del marketing empresarial es el precio que pactan dos empresas que pertenecen a un mismo grupo empresarial o a una misma persona. Mediante este precio se transfieren mercancías, servicios, beneficios, etc. entre ambas empresas. Una le puede vender a la otra a un precio diferente al de mercado, superior o inferior a dicho precio. Esto indica que el precio de transferencia no sigue las reglas de una economía de mercado, es decir no siempre se regula mediante la oferta y la demanda

Este precio de mercado no es nada más que el establecimiento de la valoración de las operaciones comerciales, atendiendo al principio del operador económico independiente o plena competencia, mediante la comparabilidad de la operación económica ante una transacción entre partes independientes.

Todo esto como resultado de la adopción generalizada del principio de renta mundial a lo largo de diversos Estados a escala global en conjunto con las regulaciones en materia de precios de transferencia, donde una determinada operación, transacción, desarrollo u explotación puede estar sometida a diversas jurisdicciones.

Con respecto al principio de renta mundial, Antonio Dugarte (2013, 43) afirma que:

El Principio de Renta Mundial extiende el alcance de la jurisdicción tributaria de un país más allá de sus límites fronterizos, en razón de lo cual justifica la exigencia de la declaratoria del hecho imponible o el pago del tributo, según sea, por parte de aquellos sujetos contribuyentes sometidos al ámbito de aplicación de la ley, que realizan actividades fuera del territorio al que pertenecen, gravando no solo los hechos que ocurren dentro de ese Estado o país (principio de Territorialidad puro), sino también los hechos definidos dentro de su Normativa tributaria, aunque estos se produzcan o generen fuera de la jurisdicción.

En Venezuela, con ocasión a la adopción del principio de renta mundial, se introdujo dentro de las disposiciones del impuesto sobre la renta, regulaciones en materia de precios de transferencia, con la reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (1999), las cuales se han mantenido hasta la actualidad dentro de nuestro ordenamiento jurídico.

En consecuencia, actualmente el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015) preciso obligaciones específicas en esta materia, así el artículo 109 de la referida norma dispone:

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 contraprestación que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

En lo que se refiere a que hemos de entender por partes vinculadas, señala el artículo 114 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.

Siendo entonces que de las posturas que anteceden es posible afirmar que los precios de transferencia son normas de control fiscal que surgen como consecuencia de la adopción generalizada del principio de renta mundial, aplicable a aquellos casos en los cuales existan partes vinculadas en distintas jurisdicciones (control accionario, directiva común, control decisorio) y que tiene por finalidad que las operaciones de negocio entre partes vinculadas sean evaluadas como si su vinculación no existiera, convergiendo a que la misma sea pactada a valor de mercado (Principio del operador económico independiente).

Ahora bien, la función medular de los precios de transferencia se encuentra constituida por la comparabilidad de las operaciones en aras de reflejar una realidad económica. Sobre este particular nuestra normativa en materia de impuesto sobre la renta dispone en su artículo 120 que:

Una transacción no vinculada es comparable a un 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 afectaran 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.

Con respecto a las diferencias, señala la referida normativa en el artículo 121:

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 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 su parte, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) (2015, 9) señala con respecto al análisis de comparabilidad:

El “análisis de comparabilidad” constituye el centro de la aplicación del principio de plena competencia, y se basa en una comparación de las condiciones de una operación vinculada con las condiciones de las operaciones que se habrían negociado si las partes hubieran sido independientes y hubieran realizado una operación comparable en circunstancias comparables. Hay dos aspectos clave en dicho análisis: el primero es identificar las relaciones comerciales o financieras entre las empresas asociadas, así como las condiciones y circunstancias relevantes desde un punto de vista económico que son inherentes a dichas relaciones para que la operación vinculada quede definida con precisión; el segundo aspecto es comparar las condiciones y circunstancias relevantes desde un punto de vista económico de la operación vinculada con las condiciones y circunstancias relevantes desde un punto de vista económico de operaciones comparables entre empresas independientes

Como se evidencia de las disposiciones transcritas y las afirmaciones que anteceden, la comparabilidad de las operaciones responde a diversos factores operativos, tales como activos, riesgos y funciones, integrando a su vez elementos como relaciones comerciales, financieras, así como condiciones y circunstancias relevantes económicamente e inclusive términos contractuales.

Sobre este último aspecto debemos destacar su significativa trascendencia., El contrato, como hemos venido afirmando es el instrumento jurídico que recoge en su conjunto la operación económica en extenso, determinando obligaciones, riesgos, aportes y la finalidad económica perseguida a lo largo de ejecución del acuerdo, siendo de especial relevancia al momento de los análisis de comparabilidad y estratégico durante la revisión del cumplimiento de las políticas y regulaciones en materia de precios de transferencia.

En síntesis, los precios de transferencia son concebidos como normas de control fiscal orientadas a alinear los beneficios con la generación de valor, mediante una idónea distribución de funciones, activos y riesgos, generando como resultado la comprensión real de los hechos económicos y una distribución razonable de los beneficios, siendo el contrato uno de los factores imprescindibles durante el análisis de comparabilidad.

3.- Los Contratos y las Circunstancias Sobrevenidas

La importancia de los contratos en el análisis de las políticas sobre precios de transferencia resulta indispensable, por cuanto estos instrumentos jurídicos recogen en su contenido las circunstancias sobre las cuales se erige tanto la negociación como la operación económica.

En ese orden de ideas, elementos tales como los aportes, el beneficio de cada parte, las funciones y los riesgos asumidos, son desarrollados a lo largo de este acuerdo de voluntades, razón por la cual, resulta primario evaluar la esencia jurídica de estos acuerdos y, por supuesto, las circunstancias sobrevenidas que podrían incidir en su normal ejecución y como consecuencia lógica afectar los análisis de comparabilidad.

Sobre ese particular, en lo atinente a establecer una aproximación conceptual a la figura del contrato, el Código Civil Venezolano (1982)¹, por una parte precisa que el contrato constituye una convención entre dos o más personas con el objeto de constituir, reglar, transmitir, modificar o bien extinguir entre ellas un vínculo jurídico.

¹ Artículo 1.133.- El contrato es una convención entre dos o más personas para constituir, reglar, transmitir, modificar o extinguir entre ellas un vínculo jurídico.

Por su parte, María Candelaria Domínguez (2017, 469) en relación al contrato señala que:

El contrato es una modalidad del acto jurídico (pues supone la intervención de la voluntad) o más precisamente del negocio jurídico. Este último supone una declaración de voluntad dirigida a producir efectos jurídicos. Mediante el negocio los sujetos regulan sus propios intereses de forma tal que resulta evidente su carácter instrumental y normativo para autodeterminar mecanismos vinculantes.

Como se evidencia de la postura que antecede, el contrato en esencia forma parte del negocio jurídico, toda vez que conviene en la manifestación de voluntades para la producción de efectos jurídicos, con el objeto de regular las relaciones entre los intervinientes, denotando un carácter instrumental y normativo al determinar dispositivos vinculantes.

Diversas son las características que dimanán del contrato según podemos extraer de las posturas desarrolladas, bien entendiendo al contrato como un concierto de voluntades orientado a regular vínculos jurídicos susceptibles de ser valorados económicamente con efectos obligatorios para los intervinientes.

Estos efectos imperativos responden al hecho de la inalterabilidad de las obligaciones, debiendo estas ser cumplidas tal cual como han sido contraídas², ostentando a su vez los contratos fuerza de ley entre las partes³ al ser fuente primaria de las obligaciones y que la ejecución de los mismos responde a la buena fe, obligando tanto a lo pactado como a las consecuencias que como resultado deriven de ello⁴.

Sin embargo, la inalterabilidad del contrato en lo que se refiere al cumplimiento de las obligaciones asumidas por las partes, puede verse afectado y en determinados casos frustrados por circunstancias sobrevenidas, ajenas al control de los intervinientes, este sería el caso de la (i) causa extraña no imputable y (ii) la dificultad de cumplimiento por excesiva onerosidad en las obligaciones.

² Artículo 1.264.- Las obligaciones deben cumplirse exactamente como han sido contraídas. El deudor es responsable de daños y perjuicios, en caso de contravención.

³ Artículo 1.159.- Los contratos tienen fuerza de Ley entre las partes. No pueden revocarse sino por mutuo consentimiento o por las causas autorizadas por la Ley.

⁴ Artículo 1.160.- Los contratos deben ejecutarse de buena fe y obligan no solamente a cumplir lo expresado en ellos, sino a todas las consecuencias que se derivan de los mismos contratos, según la equidad, el uso o la Ley.

3.1- La Causa Extraña No Imputable y la Cláusula de Fuerza Mayor

En lo referente a la aproximación conceptual de la primera de las circunstancias que afectan el cumplimiento normal de las obligaciones, referida a la causa extraña no imputable, destaca a Eloy Maduro (1994, 186) que:

Los hechos, obstáculos o causas que impiden al deudor el cumplimiento de la obligación, reciben en doctrina la denominación genérica de “causa extraña no imputable” y configuran el incumplimiento involuntario por parte del deudor, quien queda exonerado del deber de cumplir la prestación (deber de prestación) y de la responsabilidad civil que el incumplimiento de la prestación pueda acarrearle. La causa extraña no imputable está caracterizada por una imposibilidad absoluta para el deudor de cumplir su obligación, imposibilidad que además de no serle imputable, debe ser sobrevenida, debe ocurrir con posterioridad al surgimiento de la relación obligatoria, pues de ser preexistente o simultánea con la creación de la obligación, esta no sería válida por ser de objeto imposible.

Por su parte, María Candelaria Domínguez (2017, 167) en su postura particular manifiesta que:

La causa extraña no imputable supone aquellas circunstancias ajenas a la voluntad del deudor que le hacen imposible el cumplimiento de la prestación debida y por tal lo exoneran de responsabilidad a aquel. Se ubican tales causas entre aquellas que eliminan la relación de causalidad como elemento de la responsabilidad civil. Constituyen pues, obstáculos o circunstancias que propician el incumplimiento involuntario, teniendo generalmente, efectos liberatorios y eventualmente efectos restitutorios. “Se trata de un acontecimiento ajeno a la voluntad del deudor, impredecible o bien inevitable, al que no se puede resistir que le impide cumplir definitiva y totalmente la obligación asumida”. Implica una expresión genérica que engloba todas las modalidades de cumplimiento involuntario. Se justifica porque nadie está obligado a lo imposible.

Siendo entonces que la causa extraña no imputable se configura como un concepto genérico que engloba en su conjunto todos aquellos escenarios extraños a la voluntad del deudor que tienen como efecto principal hacer imposible el cumplimiento de determinada obligación y como vía de consecuencia la exención de responsabilidad, dentro de este concepto se encuentran los términos de fuerza mayor y caso fortuito, cuya distinción en la práctica resulta indiferente.

Continuando con el análisis de esta figura, existen determinadas condiciones siguiendo a la doctrina en general que se deben gestar para la procedencia de la causa extraña no imputable, siendo estas (i) que se trate de un hecho independiente o ajeno a la voluntad del deudor, (ii) que el mismo sea imprevisible y por supuesto, (iii) inevitable, (iv) que el evento haga imposible el cumplimiento de la obligación y finalmente (v) que el deudor no se encuentre en mora.

En consecuencia, la procedencia de la causa extraña no imputable se encuentra ligada a la concurrencia de los precitados requisitos, lo cual ha llevado que comúnmente en los contratos se establezcan estipulaciones orientadas a regular esta situación, en la denominada cláusula de fuerza mayor, así lo precisa Sheraldine Pinto (2020, 715-716) al afirmar que:

En muchos contratos y, en particular, en aquellos relativos a la producción, distribución o comercialización de bienes o servicios, se suelen incluir cláusulas relativas a la excesiva onerosidad en el cumplimiento y a la imposibilidad de cumplimiento. En este sentido, la cláusula de hardship regula la excesiva onerosidad en el cumplimiento de las prestaciones, mientras que la cláusula de fuerza mayor regula la imposibilidad de cumplimiento de las obligaciones contractuales. De allí que, entre otras funciones o finalidades, la cláusula de fuerza mayor se dirige a exonerar de responsabilidad por incumplimiento o retardo en el cumplimiento de las obligaciones contractuales ocasionado por fuerza mayor.

Continúa afirmando la referida autora en lo que se refiere a los efectos de esta clase de estipulaciones que:

En este sentido, otra de las principales finalidades de la cláusula de fuerza mayor es definir los efectos en el contrato del acaecimiento de los hechos o eventos que, conforme a dicho contrato, constituyen fuerza mayor. En la práctica, las partes frecuentemente regulan la exoneración de responsabilidad, la vigencia del contrato y el deber de mitigación.

Siendo entonces que la cláusula de fuerza mayor se erige como una disposición orientada a regular *prima facie* la exoneración de responsabilidad del deudor ante el eventual incumplimiento o retardo en el cumplimiento de su obligación así como los efectos de esta sobre el contrato imponiendo en muchos casos obligaciones accesorias de mitigación.

En conclusión, la causa extraña no imputable se erige como una figura que forma parte de las situaciones de incumplimiento involuntario de las obligaciones, cuyos efectos principales son liberatorios o de exoneración de responsabilidad del deudor, cuya expresión contractual la vemos en las cláusulas de fuerza mayor que son integradas a lo largo de las convenciones en general.

3.2- Dificultad de Cumplimiento por Excesiva Onerosidad y Clausulas Hardship

Desarrollada como ha sido la causa extraña no imputable, toca pasar a analizar la segunda de las circunstancias que afectan el cumplimiento normal de las obligaciones, referida a la excesiva onerosidad también denominada teoría de la imprevisión.

Sobre este particular, María Candelaria Domínguez (2017, 187) dispone en relación a la noción de esta figura que:

La teoría de la imprevisión o dificultad de cumplimiento por onerosidad excesiva parte de la idea, de que no obstante la intangibilidad del contrato, la equivalencia de las prestaciones debe mantenerse en el curso de la vida contractual. De sobrevenir una circunstancia o evento subsumible por sus caracteres en la figura bajo análisis, se impone una revisión del contrato con base al equilibrio contractual, la justicia y la buena fe, entre otros.

En este sentido, la excesiva onerosidad se distingue de la causa extraña no imputable por cuanto esta no supone la imposibilidad en el incumplimiento de la obligación sino una dificultad en la ejecución de la misma, en la medida que su cumplimiento en los términos acordados sería muy gravosa para el deudor afectando el equilibrio del contrato.

Asimismo, la aplicabilidad o no de esta figura ha sido altamente discutida en la doctrina, sin embargo, Sheraldine Pinto (2014, 386) en un análisis extenso de estas figuras, sintetiza los argumentos positivos que asume la doctrina en general que aboga por la procedencia de esta figura, conforme la siguiente afirmación:

En cambio, otro sector de la doctrina se encuentra favorable a la aplicabilidad de la teoría de la imprevisión, rememorando, entre otros argumentos, el de la cláusula *rebus sic statibus*, conforme a la cual se considera que el contrato se celebra bajo el supuesto de que las condiciones económicas existentes al momento del nacimiento de la relación permanezcan inalteradas durante su vigencia. En consecuencia, si sobreviniere un cambio importante en esas circunstancias que vuelva excesivamente oneroso el cumplimiento del contrato, el obligado (afectado por la sobreviniencia) podrá pedir la resolución del contrato.

En consecuencia, la dificultad de cumplimiento por excesiva onerosidad, se erige como una figura que forma parte de las situaciones de incumplimiento involuntario de las obligaciones, cuyos efectos imponen la revisión del contrato con base al equilibrio contractual, la justicia y la buena fe.

En razón de lo anterior, atendiendo a que las necesidades del comercio internacional demandan que los contratos suscritos con el fin último de tutelar las relaciones jurídicas y económicas, desarrollen mecanismos idóneos para garantizar la continuidad, mantenimiento y estabilidad de los vínculos contractuales, sin que éstos se vean frustrados por cualquier dificultad o contingencia sobrevenida, así lo expresa Sheraldine Pinto (2014, 389) al indicar sobre los contratos petroleros que:

De hecho, en este sector, y en general en el ámbito del comercio internacional, se ha puesto de manifiesto que la resolución del contrato no pareciera ser el remedio

más idóneo frente al problema de la excesiva onerosidad en el cumplimiento del contrato; debido a que la resolución no beneficia a ninguna de las partes, especialmente en la industria petrolera, donde la identificación de un eventual nuevo co-contratante es particularmente ardua sobre todo por la complejidad y especialidad de las operaciones que componen la cadena de producción de hidrocarburos. En consecuencia, la resolución coloca a la parte (inicialmente) afectada por la imprevisión frente a la drástica decisión de elegir el mal menor entre resolver el contrato y eventualmente precluirse futuros contratos con su co-contratante en un sector donde difícilmente puede ofrecer su prestación a otro partner o ejecutarlo a cualquier costo.

Siendo entonces que lo especializado de las operaciones del comercio internacional demanda soluciones que den continuidad a los acuerdos lejos de proponer su resolución, dando origen a las denominadas cláusulas *hardship*, que encuentran su indefectible justificación en la necesidad de adaptar el contrato en aras de garantizar la continuidad de su ejecución.

Las cláusulas *hardship*, también denominadas cláusulas de valor o de adaptación, son disposiciones contractuales que tienen por objeto desarrollar los mecanismos para la modificación o renegociación de los contratos ante el acaecimiento de situaciones sobrevenidas que puedan afectar el equilibrio económico en estos acuerdos, constituyéndose como remedios idóneos cónsonos con el interés de las partes y la seguridad jurídica.

Sobre este aspecto, las notas del secretario de Unidroit sobre los principios de Unidroit de contratos comerciales internacionales y la crisis de salud del Covid-19, en lo atinente a las cláusulas *hardship* indica que las mismas tienen en cuenta el posible interés de las partes para preservar el valor del contrato existente mientras al mismo tiempo permite abordar el desequilibrio sobreviniente creado por el evento de dificultad.

Siendo entonces que, la principal característica del régimen aplicable consiste en dar derecho al parte desfavorecida para solicitar renegociaciones, constituyendo una forma más flexible de alentar a las partes para encontrar las respuestas adecuadas a la nueva situación creada por el cambio de circunstancias, teniendo en cuenta que este tipo de flexibilidad facilita la solución razonable de controversias, una característica relevante para el escenario Covid-19 y post pandemia.

En síntesis, partiendo de las aseveraciones que anteceden podemos afirmar que las cláusulas *hardship* constituyen un herramienta idónea de adaptabilidad del contrato ante circunstancias sobrevenidas en aras de garantizar su continuidad, siendo imprescindible su evaluación ante la situación actual de la pandemia, permitiendo una solución razonable de problemas ante escenario Covid-19 y post Covid-19.

4.- Los Precios de Transferencia y las Circunstancias Sobrevenidas en los Contratos

4.1.- Precios de Transferencia y Circunstancias Sobrevenidas

El Covid-19 nos ha traído la peor crisis sanitaria que nuestra generación ha conocido y, como consecuencia lógica, ha resultado en la suspensión o disminución de la actividad empresarial a escala global, generando efectos negativos en los mercados y la rentabilidad.

En ese sentido, el impacto económico-financiero del COVID-19 requerirá que los grupos económicos se vean en la necesidad de evaluar los efectos de situaciones extraordinarias en sus modelos y políticas de precios de transferencia.

Como resultado, el perfil funcional que las empresas han venido mostrado en sus actividades regulares de negocio se verá impactado por la desaceleración de los mercados, lo que podrá conllevar a la necesidad de modificar sus aproximaciones de análisis de precios de transferencia, jugando un papel preponderante el análisis de la industria de los hidrocarburos, el cual permitirá evidenciar el impacto del Covid-19 en las variables económicas principales del sector petrolero en que se desarrollan las distintas empresas.

En razón de lo anterior, dentro de los análisis para los correspondientes ajustes de comparabilidad, será necesario evaluar el contenido de los contratos y, muy en específico, la cláusula de fuerza mayor o ante la ausencia de la misma, las previsiones asociadas a la teoría de la imprevisión de ser aplicables en dichas jurisdicciones, para el caso de reconocimiento de pérdidas, determinando en todo caso si las mismas son consistentes con las funciones, activos y perfil de riesgo de las grupos multinacionales vinculados, si existen razones comerciales que justifiquen reconocer esas pérdidas y si deberían renegociarse los términos contractuales como lo hacen terceros independientes en las mismas circunstancias.

El último punto subrayado no solo es de vital importancia en los análisis de comparabilidad y ajustes consecuentes, sino que ante la situación coyuntural que denota una ausencia de liquidez y problemas en la cadena de valor, es probable que las empresas vinculadas pretendan renegociar o replantear los acuerdos de préstamos en virtud de la imposibilidad de pagar los intereses (para lo cual también se deberá revisar el régimen de sub-capitalización que forma parte del régimen de precios de transferencia) o bien replantear los modelos y estructuras jurídicas de la cadena de valor, los cuales necesariamente deberán responder a consideraciones de mercado en atención a las políticas de precios de transferencia.

En consecuencia, diversos han sido los efectos de la pandemia en los precios de transferencia, destacando (i) Disrupción en las operaciones comerciales en los grupos multinacionales, (ii) Reestructuración en los modelos de negocio, (iii) Problemáticas en la comparabilidad y sus análisis, (iv) Impacto económico y financiero.

Teniendo en cuenta que al replantear la continuidad del negocio en conjunto con las medidas jurídicas y económicas orientadas a tal fin, se deberá siempre cumplir con las regulaciones en materia de precios de transferencia y el contrato como instrumento regulador de las operaciones deberá ser uno de los principales elementos evaluados.

4.2.- Precios de Transferencia y Contratos ante las circunstancias sobrevenidas

Las principales situaciones que deberán enfrentar los grupos multinacionales en materia contractual ante este complejo escenario serían, por una parte (i) evaluar si la renegociación o resolución de los contratos en curso se lleva a cabo como lo harían terceros independientes en las mismas circunstancias, y por la otra (ii) la ausencia de comparables al no disponer de información sincrónica de cómo ha impactado la crisis en entidades independientes, siendo estos los retos a documentar.

Siguiendo ese mismo orden de ideas, la procedencia de elementos como la fuerza mayor y la excesiva onerosidad anteriormente desarrollados, deberá evaluarse en cada acuerdo individualmente considerado a los fines de determinar la justificación en las variaciones o resolución de determinados acuerdos., En el segundo caso, la adaptación del acuerdo, si bien responderá al restablecimiento en el equilibrio económico del contrato afectado por la situación sobrevenida, deberá estar alineado al principio de plena competencia y las regulaciones en materia de precios de transferencia.

Como hemos venido afirmando, el contrato es el resultado de las negociaciones y donde se evidencia el fin económico, razón por la cual existe una necesidad de revisar los acuerdos y en algunos casos reestructurar el modelo de negocio tomando en consideración la evaluación de los efectos de las circunstancias sobrevenidas.

Al momento de emprender una revaluación del modelo de negocio así como de las estructuras empresariales, los términos contractuales en la atribución o asignación de riesgo ostentan una gran relevancia, por cuanto, permiten determinar si la manera en la que se conducen las empresas vinculadas se compagina con la atribución de riesgos determinada mediante el contrato, asimismo, permiten evaluar si la atribución de los riesgos en una operación vinculada es acorde con el principio de plena competencia y, en definitiva, desarrollan las consecuencias de la asignación de dichos riesgos.

Otro caso importante, será revisar los acuerdos anticipados de precios de transferencia de existir dentro de los grupos multinacionales, los cuales son contratos suscritos con las administraciones tributarias de las diversas jurisdicciones, donde se plantean las metodologías a ser utilizadas, de verificarse ajustes significativos en los esquemas de precios de transferencia.

En síntesis, bajo las circunstancias actuales la pandemia ciertamente ha afectado las operaciones comerciales en general y como consecuencia lógica ha impactado los análisis sobre precios de transferencias llevados a cabo en los disímiles acuerdos que sostienen los grupos multinacionales del sector petrolero en mayor o menor medida.

Razón por la cual, es necesario poner especial atención a los cambios de las funciones, activos y riesgos ante las eventuales decisiones de reestructuración contractual que emprendan las distintas gerencias de estos grupos, en lo que refiere al análisis de comparabilidad conforme las normativas en materia de precios de transferencia, lo cual resultará complejo ante la ausencia de comparables en la actualidad, donde lo indispensable será documentar los efectos.

CONCLUSIONES

El Covid-19 ha afectado de manera sistemática y disímil a los grupos multinacionales, y el sector hidrocarburos no escapa de esta realidad, intensificado como consecuencia de enfrentarse con un escenario liderado por la baja producción sumada a la disminución de la demanda.

Asimismo, la revisión y resolución de los contratos, la reestructuración de los modelos de negocio y el replanteamiento de las operaciones económicas, se encuentra alineado a la necesidad de tomar decisiones tomando en consideraciones las regulaciones en materia de precios de transferencia.

Surge igualmente la necesidad de documentar los efectos nocivos que tiene la pandemia en las operaciones, como consecuencia de la ausencia de comparables, constituyendo a su vez una oportunidad propicia para la revisión y ajuste de las políticas de precios de transferencia de forma permanente o eventual.

Finalmente, los precios de transferencia, como norma de control fiscal, persiguen evidenciar en esencia, una realidad económica más allá de un análisis de comparabilidad, razón por la cual una idónea evaluación de funciones, activos y riesgos convergerá en comprensión real de los hechos económicos y como consecuencia en una distribución razonable de los beneficios

RECOMENDACIONES

Ante el complejo clima que deriva de las circunstancias sobrevenidas en las operaciones de los grupos multinacionales, se recomienda revisar los contratos intragrupo, con el objetivo de determinar si estos pueden ser modificados o incluso resueltos, tomando en consideración las circunstancias que dieron origen a los contratos en conjunto con la política de precios de transferencia.

Por otro lado, siempre y cuando la situación creada por la pandemia tenga impacto en las políticas de precios de transferencia o bien en la cadena de valor, es recomendable documentar esos efectos por medio de cualquier documento que evidencie el impacto que la pandemia ha representado para las operaciones tanto de la empresa como del grupo económico.

Finalmente, por cuanto el escenario que presenta la pandemia es de escala global, se recomienda que las decisiones del grupo sean consistentes con la situación global lejos de limitarse a jurisdicciones individuales.

BIBLIOGRAFÍA

- Congreso de la República Bolivariana de Venezuela (1982) Código Civil de Venezuela.
- Domínguez, María Candelaria (2017) Curso de Derecho Civil Obligaciones III. Editado: Revista Venezolana de Legislación y Jurisprudencia, C. A. Caracas Venezuela.
- Dugarte, Antonio (2013) Territorialidad y Renta Mundial. En Manual Venezolano de Derecho Tributario Tomo II. Editado: Asociación Venezolana de Derecho Tributario (42-50) Caracas Venezuela.
- Ejecutivo Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015). Gaceta Oficial No. 6.210.
- Maduro, Eloy (1994) Curso de Obligaciones Derecho Civil III décima edición. Editado: Universidad Católica Andrés Bello, Caracas Venezuela.
- Hernández Vázquez, Olga y Justo Alonso, Ángela, (2012) Precios de Transferencia. Revista: Instituto de Estudios Fiscales volumen 15. 51-63
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE, 2016) Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Acciones 8 a 10 – Informes finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Editado: OCDE, Paris.
- Pinto, Sheraldine (2020) Contrato plurilateral, Joint Venture, contratos enlazados y cláusula de fuerza mayor: Breves notas sobre varias problemáticas del Derecho Contractual en homenaje a un gran jurista. Revista: Revista Venezolana de Legislación y Jurisprudencia volumen 13 (2020). 701-727

- Pinto, Sheraldine (2014) Contratos Petroleros y Clausula Rebus sic stantibus en el derecho venezolano. En: *Pacta Sunt Servanda y Rebus Sic Stantibus* Desarrollos Actuales y Perspectivas Históricas. Editado: Liber Iuris Novum, México.
- Rodner, James-Otis (2008) *Elementos de Finanzas Internacionales*. Editado: Editorial Torino (843) Caracas Venezuela.
- International Institute for the Unification of Private Law (2020) Note of the Unidroit Secretariat on the Unidroit Principles of International Commercial Contracts and the Covid-19 Health Crisis.