



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES.
NÚCLEO UNIVERSITARIO "RAFAEL RANGEL"
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS,
ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES
TRUJILLO, ESTADO TRUJILLO

bdigital.ula.ve

**ANÁLISIS DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE
TRIBUTACIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA,
ESTABLECIDOS EN LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA**

Autora: Nairet Villegas
C.I.No: V-17.346.812

Junio, 2012



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES.
NÚCLEO UNIVERSITARIO "RAFAEL RANGEL"
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS,
ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES
TRUJILLO, ESTADO TRUJILLO

bdigital.ula.ve

**ANÁLISIS DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE
TRIBUTACIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
ESTABLECIDOS EN LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA**

Autora: Nairret Villegas
C.I.No: V-17.346.812
Tutora: Prof. Yohana Mendoza

TRABAJO ESPECIAL DE GRADO PRESENTADO ANTE LA ILUSTRE
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES PARA OPTAR AL TÍTULO DE
LICENCIADA EN CONTADURÍA PÚBLICA

Junio, 2012



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES.
NÚCLEO "RAFAEL RANGEL".
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS,
ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES
TRUJILLO. ESTADO. TRUJILLO

APROBACIÓN DEL TUTOR

En mi carácter de Tutor del Trabajo de Grado titulado **ANÁLISIS DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ESTABLECIDOS EN LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA**, presentado por la Bachiller Nairét Villegas, , titular de la Cédula de Identidad No. V- 17.346.812, para optar al título de Licenciada en Contaduría Pública, considero que dicho trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la presentación y evaluación por parte del jurado examinador que la Universidad tenga a bien designar.

En Trujillo a los veintitrés días del mes de Mayo de 2012

Prof. Yohana Mendoza (MSc)

DEDICATORIA

A DIOS TODOPODEROSO: por ser mi padre celestial, por darme entendimiento y sabiduría, tú apoyo en todos momentos. Te amo

A MIS PADRES: por ser únicos y extraordinarios e incomparables a quienes le debo mi ser con su amor, apoyo, esfuerzo y comprensión forjaron en mi el deseo de superación. Los quiero mucho.

A MIS HERMANOS, siempre han estado conmigo en los momentos más difíciles, espero que mis metas sea un ejemplo para ustedes.

A MI ESPOSO E HIJA: por el amor que me han brindado, por tu confianza, dedicación, cariño, apoyo y por ser las personas que amo este triunfo también es de ustedes.

A USTEDES AMIGAS: Beruska, Verónica, María, Adriana, por estar siempre unidas en todos los momentos, por su apoyo y esperando que forjemos un camino profesional juntas.

A TODAS AQUELLAS PERSONAS QUE EN ALGÚN MOMENTO ME BRINDARON SU APOYO UN MILLÓN DE GRACIAS

AGRADECIMIENTO

PRIMERAMENTE A DIOS TODO PODEROSO, por guiarme e iluminarme siempre mi camino, y por proveerme de sabiduría e inteligencia a cada momento para salir adelante y seguir el buen camino. Te amo

A MIS PADRES RAFAEL Y MARÍA, por brindarme su amor, apoyo y orientación incondicional en todo momento para el logro de mis metas. Los amo

A MI HERMANA NELSY, por ser hermana y amiga incondicional, adelante para lograr éxito. Dios te bendiga siempre.

A mi esposo Cesar, por su gran ayuda, apoyo y preocupación en los momentos que más lo necesitaba, y por ser la persona que amo

A MI PEQUEÑA INSPIRACIÓN MARÍA VICTORIA, que ha sido motivo para seguir adelante.

A LA UNIVERSIDAD DE LOS ANDES, Núcleo Rafael Rangel por darme la oportunidad de culminar una etapa en mi vida.

A MI TUTORA YOHANA MENDOZA, por su valiosa colaboración y ayuda durante el desarrollo del trabajo de grado. Gracias

A TODAS AQUELLAS PERSONAS QUE DE UNA U OTRA FORMA COLABORARON CONMIGO EN LA REALIZACIÓN DE ESTE TRABAJO ESPECIAL DE GRADO



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
NÚCLEO "RAFAEL RANGEL"
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS,
ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES
TRUJILLO, ESTADO TRUJILLO

ANÁLISIS DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA ESTABLECIDOS EN LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA

Autora: Nairret Villegas
Tutora: Prof. Yohana Mendoza
Año: 2012

RESUMEN

El estudio buscó analizar los convenios para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la Renta establecidos en la República Bolivariana de Venezuela; la investigación es de tipo documental con el diseño bibliográfico. Tomando en cuenta la información suministrada por el portal del SENIAT (2010), se tomó como población de estudio los treinta (30) convenios para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la Renta, establecidos en la República Bolivariana de Venezuela. Desde la perspectiva expuesta, en la investigación se escogió como muestra los convenios para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la Renta, establecidos en la República Bolivariana de Venezuela desde el año 2005, los cuales suman en total nueve (9) convenios y representan el 30% de la población, se realizó dicha selección por cuanto se asumen que los últimos convenios pueden presentar similitudes en cuanto a los aspectos tomados en cuenta. Se llegó a la conclusión que las leyes venezolanas hacen poca mención a los convenios, debido a que de manera concreta cada convenio establece los requerimientos exigidos por cada uno de los países contratantes; aunque los convenios se ajustan al modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), y previenen el fraude y la evasión fiscal, se evidencia que los mismos no favorecen al país.

Palabras Clave: doble tributación, convenios, Impuesto Sobre la Renta (ISLR)

ÍNDICE GENERAL

	Pág.
VEREDICTO	ii
DEDICATORIA	iii
AGRADECIMIENTOS	iv
RESUMEN	v
ÍNDICE GENERAL	vi
ÍNDICE DE CUADROS	ix
ÍNDICE DE FIGURAS	x
ÍNDICE DE MATRICES DE INFORMACIÓN	xi
ÍNDICE DE FICHAS DE CONTENIDO	xii
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I. EL PROBLEMA	
Planteamiento del Problema	3
Formulación del Problema	7
Objetivos de la Investigación	8
Justificación de la Investigación	8
Delimitación de la Investigación	10
CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO	
Antecedentes de la Investigación	11
Bases teóricas	15
Tributos	15
Antecedentes del Impuesto Sobre la Renta (ISLR)	22
Impuesto Sobre la Renta (ISLR)	23
Doble Tributación	25
Mecanismos para evitar la Doble Tributación	29
Historia de los Convenios establecidos para evitar la Doble Tributación	30
Convenios establecidos para evitar la Doble Tributación	31
Objetivos de los Convenios establecidos para evitar la Doble Tributación	34
Principios de aplicación de los Convenios establecidos para evitar la Doble Tributación	37
Elementos que caracterizan los convenios para evitar la doble tributación	39
Consecuencias Fiscales de los Convenios establecidos para evitar la Doble Tributación	45
Ventajas de los Convenios establecidos para evitar la Doble Tributación	48
Bases Legales	51
Constitución de la República Bolivariana de Venezuela	51
Código Orgánico Tributario (COT, 2001)	52

Ley del Impuesto sobre la Renta (LISLR, 2007)	53
Definición de Términos Básicos	55
Contribuyentes Residentes o domiciliados en Venezuela	55
Contribuyentes no Residentes o no domiciliados en el país	56
Convenios para evitar la doble tributación	56
Doble tributación	56
Exenciones y exoneraciones	56
Impuesto sobre la Renta	56
Operacionalización de la Variable	57
CAPÍTULO III. MARCO METODOLÓGICO	
Tipo de Investigación	58
Diseño de la Investigación	59
Población y Muestra	60
Técnica e Instrumento de Recolección de Información	63
Análisis e Interpretación de la Información	63
Procedimiento de Investigación	64
CAPÍTULO IV. ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS	
Fundamento legal de los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta en la República Bolivariana de Venezuela	67
Elementos que caracterizan los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta en la República Bolivariana de Venezuela	78
Consecuencias fiscales que originan los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta en la República Bolivariana de Venezuela.	89
CAPÍTULO V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	
Conclusiones	94
Recomendaciones	97
LISTA DE REFERENCIAS	99
ANEXOS	
Anexo A. Población	104
Anexo B. Modelo de Guía de Observación	110
Anexo C. Fichas	112
Anexo D. Modelo de Matriz de Información	114
Anexo E. Convenios Analizados	116

ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro		Pp.
1	Grupos de sujetos pasivos al ISLR	24
2	Tipos de doble tributación	27
3	Principios que rigen la doble tributación	28
4	Elementos que conllevan los convenios para evitar la doble tributación	33
5	Objetivos de los convenios para evitar la doble tributación	35
6	Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV, 1999)	51
7	Código Orgánico Tributario (COT, 2001)	52
8	Ley del Impuesto sobre la Renta (LISLR, 2007)	53
9	Operacionalización de la Variable	57
10	Muestra	61
11	Guía de Observación de la Norma legal: Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999)	67
12	Guía de Observación de la Norma legal: Código Orgánico Tributario (2001)	69
13	Guía de Observación de la Norma legal: Ley del Impuesto sobre la Renta (LISLR, 2007)	73
14	Guía de Observación de los Convenios para evitar doble tributación en materia de Impuesto sobre la Renta	74

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura		Pp.
1	Principios de aplicación de los Convenios establecidos para evitar la Doble Tributación	37
2	Elementos que caracterizan los convenios para evitar la doble tributación	40
3	Tarifas de pago de Impuesto sobre la Renta (Personas naturales)	54
4	Tarifas de pago de Impuesto sobre la Renta (Personas jurídicas)	55

bdigital.ula.ve

ÍNDICE DE MATRICES DE INFORMACIÓN

Matriz		Pp.
1	Elementos que caracterizan el Convenio entre el gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno de la República Federativa de Brasil para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta.	78
2	Elementos que caracterizan el Acuerdo entre el gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno de Malasia para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta	79
3	Elementos que caracterizan el Acuerdo entre el gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno de la República Socialista de Vietnam para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta	80
4	Elementos que caracterizan el Convenio entre la República Bolivariana de Venezuela y la República de Austria para evitar la doble tributación y prevenir la elusión y el evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta	81
5	Elementos que caracterizan el Convenio entre la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno de la República de Corea para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el capital	82
6	Elementos que caracterizan el Acuerdo entre la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno del Estado de Qatar para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta	83
7	Elementos que caracterizan el Convenio entre la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno de la Federación de Rusia para evitar la doble tributación y prevenir la evasión en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el patrimonio	84
8	Elementos que caracterizan el Acuerdo entre el gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno de la República Islámica de Irán para evitar la doble tributación en materia de Impuesto sobre la Renta y el patrimonio	85
9	Elementos que caracterizan el Acuerdo entre el gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno del Estado de Kuwait para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el patrimonio	86

ÍNDICE DE FICHAS DE CONTENIDO

Ficha		Pp.
1	Pérdida de la recaudación directa	89
2	Disminución de pagos de residentes por impuestos en el extranjero	91
3	Disminución de las deducciones practicadas por los residentes	92

bdigital.ula.ve

INTRODUCCIÓN

La doble tributación se refiere a los mecanismos técnicos y legales, que se efectúan entre los diversos niveles de gobierno y entre países, con el fin de evitar que un servicio o bien se le impute dos veces el mismo tributo. Por lo general, se evita con la firma de convenios, cuyo fin esencial como se ha señalado evitar la doble tributación en aras de abrir la economía del país a nuevos mercados, a través de la reducción de las tasas impositivas que gravan determinadas transacciones.

Los convenios internacionales para evitar la doble tributación se celebran con el preciso objeto de evitar la doble imposición internacional, los métodos para evitar la doble imposición consisten esencialmente en establecer de antemano que una determinada renta es imponible solamente en uno de los dos Estados contratantes, o bien, que es imposible en ambos, con la obligación, sin embargo, para uno de los dos, de permitir que el impuesto pagado en el otro Estado se deduzca del impuesto debido en base a la normativa interna.

Tal como los convenios para evitar la doble tributación internacional, trae consigo una infinidad de ventajas, pueden surgir ciertos inconvenientes especialmente para los países en desarrollo. Se señala que la adopción de convenciones fiscales no es recomendable cuando la dimensión del país no la justifica. Ciertamente puede no ser conveniente para un Estado celebrar un convenio, respecto a una contraparte que puede experimentar un desarrollo económico más importante y éste último beneficiarse por tener una mejor posición en relación al otro Estado.

En lo práctico, desde un punto de vista concreto, se hace referencia a los convenios para evitar la doble tributación en materia de Impuesto sobre la Renta, aplicable sobre los enriquecimientos anuales que produce una

inversión o la rentabilidad del capital; ya que constituye un pago obligatorio, aplicable a personas naturales o jurídicas sustentado en las bases legales que establece la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Por tanto con la presente investigación se buscó analizar los convenios para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta establecidos en la República Bolivariana de Venezuela; en función de ello se encuentra estructurada a través de varios capítulos, en los cuales se explica cada uno de los aspectos de la realización del presente estudio:

En el Capítulo I se presenta el problema, el cual contiene el planteamiento, formulación de la investigación, así como los objetivos que se quieren alcanzar, la justificación y delimitación del estudio.

El Capítulo II, está conformado por el marco teórico, éste contiene una recolección de estudios con variables semejantes consideradas antecedentes y las bases teóricas que sustentan la investigación.

En el Capítulo III, se presenta el Marco Metodológico que se utilizará en la investigación para alcanzar los objetivos planteados, trata sobre el tipo y diseño de la investigación, la población donde se realizó el estudio las técnicas e instrumentos de recolección de los datos necesarios para dar respuestas a las interrogantes.

El Capítulo IV, se refiere al análisis e interpretación de los resultados, basado en matriz de información, el fichaje y el análisis de contenido.

En el Capítulo V, se establecen las conclusiones y recomendaciones originadas del proceso investigativo. Finalmente se presentan las referencias bibliográficas que sustentan el proyecto de investigación, así como los respectivos anexos.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

Los temas tributarios representan situaciones complejas, más aun cuando en los países involucrados en los negocios que realizan las empresas, se presentan en la práctica un sinnúmero de problemas como la evasión tributaria, aumento de impuestos, imposición de sanciones y doble tributación.

La doble tributación, existe cuando un impuesto es percibido por varios Estados, en virtud de un mismo presupuesto de hecho y para un mismo período de tiempo. Es decir, cuando a una misma persona se le cobra un mismo impuesto en dos partes diferentes.

Para que haya doble tributación es necesario la configuración de cuatros supuestos: la existencia de un hecho gravado, el cual recaiga en la misma persona ya sea natural o jurídica que sería el sujeto del impuesto, dentro de un mismo período tributario y que exista similitud en relación al impuesto aplicado.

En razón de ello, los países establecen una serie de convenios para evitar la doble tributación, cuya finalidad es evitar la doble imposición, para lo cual se establece de antemano que una determinada renta sea impuesta solamente en uno de los dos Estados contratantes con la obligación de permitir que el tributo pagado en el otro Estado se deduzca del impuesto debido, con base en la normativa interna.

Los convenios para evitar la doble tributación se encuadran dentro de la aplicación de medidas bilaterales y tienen por objeto clarificar la situación fiscal de los contribuyentes que ejercen actividades económicas en otros países, de forma unificada y garantizada. En efecto, cada Estado elabora su legislación fiscal de modo soberano, provocando una superposición de soberanías fiscales. No obstante, se debe tomar en cuenta la aplicación del principio de territorialidad.

Cabe destacar, según Lasarte (2001), que el principio de territorialidad constituye un criterio de sujeción a partir del cual la vinculación a un sistema fiscal está determinada por la fuente de la renta, es decir, se gravarán las rentas en el lugar de generación de las mismas. En efecto, el gravamen se determina con respecto a la fuente de la renta, en relación con el territorio en el cual se generó la renta.

Dentro del mismo orden de ideas, los convenios para evitar la doble tributación se encuentran conformados por una serie de elementos entre los cuales se destacan: ámbito de aplicación; definiciones generales; distribución de potestad tributaria y disposiciones especiales. El ámbito de aplicación incluye dos perspectivas: el subjetivo (la residencia) y el objetivo (los impuestos comprendidos); donde se determinan los respectivos derechos de imposición tanto del estado de la fuente como de residencia respecto de las diferentes categorías de renta y de patrimonio.

Aunado a lo expuesto contienen ciertas disposiciones especiales, siendo las más importantes las referidas a la no discriminación, en este caso; se reconoce el principio de no discriminación entre los nacionales de uno y otro Estado contratante, siempre que se encuentren en las mismas circunstancias.

De acuerdo a Vallejo y Gutiérrez (2001), llama la atención que los convenios para evitar la doble tributación, generan una serie de consecuencias fiscales como: pérdidas de la recaudación directa; disminución de pagos de residentes por impuestos en el extranjero, así como de las deducciones practicadas por los residentes; las cuales los convierten tanto en una solución técnico-tributaria a la doble imposición, como en un instrumento de potenciación de las relaciones económicas y políticas entre los estados firmantes.

A nivel mundial, se han establecido convenios para evitar la doble tributación en materia de Impuesto Sobre la Renta, el cual se aplica sobre los enriquecimientos anuales que produce una inversión o la rentabilidad del capital; constituye un pago obligatorio, aplicable a personas naturales o jurídicas sustentado en las bases legales que establece la Ley de Impuesto sobre la Renta (LISLR, 2007)

El Impuesto Sobre la Renta (ISLR) presenta entre sus características, que al mismo se puede aplicar un mínimo exento, no se paga por debajo de determinada renta. Además, es de carácter impositivo con respecto al porcentaje de renta a pagar, el cual crece cuando aumenta la renta. En Venezuela, según el artículo 50 al 53 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISLR, 2007), las rentas están sujetas a tres diferentes tarifas de impuesto, la Tarifa N° 1 es para las personas naturales, la tarifa N° 2 es para las sociedades y la tarifa N° 3 es para las empresas dedicadas a la explotación de Hidrocarburos.

Con base a lo expuesto en este estudio respecto a los convenios para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta, se toma como contexto a la República Bolivariana de Venezuela, país en el cual se han suscrito convenios internacionales con la finalidad de facilitar los procesos de intercambio comercial.

Según información suministrada por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), específicamente la Gerencia de Tributos Internos de la Región Los Andes, Oficina Valera, en una entrevista informal con la investigadora, se tiene que en Venezuela hasta el año 2012, se han establecido treinta (30) convenios con otros países, para evitar la doble tributación en cuanto al Impuesto sobre la renta se refiere.

Sin embargo, se observan algunos síntomas que dificultan al país obtener los beneficios generados por los convenios establecidos: en algunos casos las leyes nacionales difieren de aspectos clave implícitos en leyes internacionales; se evidencia cierta discriminación en cuanto a los convenios establecidos respecto al Impuesto sobre la Renta, así como la pérdida en la recaudación directa de este impuesto por parte del estado venezolano.

Se estiman como posibles causas: la incongruencia del fundamento legal que regula y limita los convenios establecidos para evitar la doble tributación. Aunado a ello, a la inconsistencia de los elementos que lo caracterizan, los cuales deben estipularse de manera clara; y al desconocimiento concreto de las consecuencias que generan dichos convenios.

Si el estado venezolano, no considera la importancia que tiene el seguir un modelo que a nivel mundial sea utilizado por el resto de los países para el establecimiento de los convenios para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la Renta; se supondrá una merma mayor en la recaudación directa obtenida de las rentas y personas sometidas al convenio; que realmente debiera ser.

En este sentido, una forma de atenuar el problema respecto a los convenios para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta en Venezuela; sería el establecimiento de reglas en la propia

legislación tributaria, pues las medidas unilaterales no resuelven integralmente el problema, razón por la cual existe una tendencia cada vez mayor entre los países por suscribir acuerdos generales para evitar la doble tributación.

El problema de la doble tributación debe abordarse por el estado venezolano conjuntamente con los estados con los cuales ha suscrito acuerdos comerciales de relevancia, pues impuestos comprendidos en estos acuerdos corresponden a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, exigibles por cada uno de los estados contratantes cualquiera que sea el sistema de tributación.

Por tanto, la aprobación de los tratados comerciales y acuerdos tributarios, por parte del respectivo poder legislativo conlleva una serie de beneficios a los estados firmantes, abriendo oportunidades de inversión en sectores antes vedados y entregando seguridad a las empresas que desean invertir fuera del país de origen. Al entregar certidumbre tributaria y establecer el pago de un impuesto solo en el país de origen serán estimuladas las inversiones de Chile, como el intercambio de bienes y servicios.

Frente a esta problemática es conveniente realizar un análisis de los convenios para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta, establecidos en la República Bolivariana de Venezuela; partiendo de la siguiente interrogante:

Formulación del Problema

¿Cómo son los convenios para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta, establecidos en la República Bolivariana de Venezuela?

Sistematización del Problema

¿Cuál es el fundamento legal de los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la Renta en la República Bolivariana de Venezuela?

¿Cuáles son los elementos que caracterizan los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la Renta en la República Bolivariana de Venezuela?

¿Cuáles son las consecuencias fiscales que originan los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la Renta en la República Bolivariana de Venezuela?

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Analizar los convenios para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta establecidos en la República Bolivariana de Venezuela.

Objetivos Específicos

Examinar el fundamento legal de los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la Renta en la República Bolivariana de Venezuela.

Identificar los elementos que caracterizan los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la Renta en la República Bolivariana de Venezuela.

Identificar las consecuencias fiscales que originan los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la Renta en la República Bolivariana de Venezuela.

Justificación de la Investigación

La investigación sobre el análisis de los convenios para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta establecidos en la República Bolivariana de Venezuela; se justifica teóricamente por cuanto aporta datos a quienes interesadamente dan continuidad a diferentes investigaciones relacionadas a los convenios.

Por lo cual se hizo necesario indagar en forma detallada sobre el basamento teórico desarrollado al respecto, por autores tales como: Brito (2006), Byrne (2009), Delgadillo (2003), Massone (2005), Moya (2009), Vallejo y Gutiérrez (2001), entre otros; para generar conocimientos que sustenten de manera efectiva y concreta este estudio, la cual buscó a través de las mencionadas teorías hacer una comparación con la realidad existente y esto sirve de sustento o punto de partida para posibles investigaciones futuras.

Desde el punto de vista metodológico, la investigación se justifica en el sentido que se usan técnicas acordes con el desarrollo de una metodología documental y exploratoria, se utilizó como técnica la observación y como instrumento matrices de información y el fichaje; lo cual permite obtener la información necesaria para la consecución de los objetivos propuestos en el estudio.

Del mismo modo, desde la perspectiva práctica, esta investigación tiene su justificación, por cuanto los convenios para evitar la doble imposición son un elemento fundamental para lograr la equidad tributaria entre países. Lo

anterior obedece a que prácticamente la única medida de carácter bilateral con que cuentan los países para eliminar la doble imposición internacional son estos convenios. En este sentido, el estudio establece sugerencias consideradas adecuadas, para lograr alternativas profundas de elevada calidad e importancia en cuanto a la responsabilidad en la evasión y déficit en la recaudación de impuestos nacionales. De esta manera contribuir a erradicar la violación de la ley al mismo tiempo que se implementan nuevas formas de contribución hacia el establecimiento de convenios para evitar la doble tributación en materia del impuesto sobre la renta.

Delimitación de la Investigación

En este estudio tuvo como finalidad analizar los convenios para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta, establecidos en la República Bolivariana de Venezuela. Se adscribe a la Línea de Investigación de Tributos del Departamento de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables de la Universidad de Los Andes, Núcleo Universitario "Rafael Rangel", Trujillo. La información recolectada corresponde a los nueve (9) convenios establecidos a partir del año 2005 en la República Bolivariana de Venezuela.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

En este capítulo se muestran los aspectos teóricos que sustentan la investigación. Primeramente se presentan los antecedentes de la investigación relacionados con el problema analizado y que han servido para orientar el presente estudio, estos se citan a continuación para reflejar sus aportes. Luego se exponen las bases teóricas, legales y los conceptos relativos a los Convenios para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta establecidos en Venezuela.

Antecedentes de la Investigación

Al revisar sobre trabajos de grado realizados en la Universidad de Los Andes y en otras Universidades a nivel nacional, se evidenció que la temática aún no ha sido estudiada por otros investigadores. Sin embargo, a nivel internacional se encontraron algunos trabajos considerados como antecedentes a la presente investigación. Entre los cuales se destacan:

Rodríguez (2011), su investigación titulada **“Modo del tributo del Impuesto sobre la Renta en el municipio Trujillo, estado Trujillo”**. Trabajo especial de grado para optar al título de Especialista en Gerencia Tributaria en la Universidad Valle del Momboy, con el objetivo general de determinar el modo del Tributo del Impuesto sobre la Renta en el municipio Trujillo, estado Trujillo. El tipo de investigación se definió como descriptiva de campo y de diseño transaccional con una población conformada por siete miembros de la Gerencia de Tributos Internos de la Región Los Andes, Oficina Valera del SENIAT así como treinta y ocho pymes del sector comercial del municipio Trujillo, estado Trujillo. La información fue

recolectada a través de un cuestionario para funcionarios y otro para los contadores públicos de las pymes estudiadas, validado a través del juicio de expertos. De las conclusiones del estudio, se detectó que los funcionarios desconocen el modo en que en las pymes del sector comercial buscan cumplir con los aspectos legales vinculados al Impuesto sobre la Renta. Se constató que la mayoría de estas pymes realizan el pago o declaración de este impuesto generalmente en el mes de Marzo del año siguiente al tributado.

El estudio anterior fue tomado como antecedentes por cuanto guarda relación directa con aspectos relacionados al Impuesto sobre la Renta, muestra un diagnóstico claro de cómo dicho impuesto es tratado en las empresas, dentro de las cuales se puede incluir aquellas que realizan operaciones reguladas bajo convenios establecidos para evitar la doble tributación entre Venezuela y otros países.

Pimentel (2010), su investigación titulada “**Los convenios para evitar doble tributación en el contexto venezolano**”. Trabajo especial de grado para optar al título de Especialista en Gerencia Tributaria en la Universidad Valle del Momboy, con el objetivo general de analizar los convenios para evitar la doble tributación en el contexto venezolano. Se utilizó un estudio documental con apoyo bibliográfico. Las técnicas empleadas fueron el fichaje de información jurídica, el análisis de contenido por medio de una matriz. La clasificación de la información se hizo tomando en cuenta los objetivos específicos planteados en el estudio, así su análisis se ejecutó en función de criterios que permitieron abordar los datos obtenidos. Se procedió a analizar cinco convenios, los cuales fueron escogidos a conveniencia mediante el muestreo no probabilístico intencional. Se concluyó que los convenios para evitar la doble tributación, se encuentran inmersos en la rama del Derecho Tributario Internacional, tienen sus fundamentos en un conjunto de leyes y normas que regulan las relaciones entre Venezuela y los países

que celebran los convenios. En este sentido, los convenios establecidos en el contexto venezolano parten de principios comunes con otros países. No obstante, algunos de esos principios son diferentes en su contenido y especificaciones. Aunque los mencionados convenios previenen el fraude y la evasión fiscal, se evidencia que los mismos no favorecen al país, por cuanto se determinan desventajas económicas vinculadas a las inversiones, desproporcionadas relaciones comerciales, aranceles arancelarios, entre otros.

El estudio anterior constituye un aporte de importancia por cuanto hace referencia directa a los convenios que en Venezuela se han establecido para evitar la doble tributación, los cuales generalmente no generan beneficios fiscales para el país.

Ibañez, Moreno y otros (2007), su artículo titulado **“Importancia de establecer un acuerdo para evitar la doble tributación México-España”** el cual analiza el tema de la doble tributación internacional, específicamente entre México y España, donde se definen como el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más países a un mismo contribuyente, respecto al mismo acto generador del gravamen y en el mismo ejercicio fiscal. Los autores determinaron que en tal escenario la carga financiera no favorece el crecimiento de los intercambios de bienes o servicios ni los movimientos de capitales, tecnologías, personas y su consecuente efecto en países que pretenden la expansión económica que para países como México significan doble beneficio en la medida en que se requiere atraer inversión extranjera directa que permita a su vez generación de fuentes de empleo, entre otros aspectos; lo anteriormente expuesto constituyen el eje fundamental de la insistencia de seguir estrategias como el establecimiento de convenios para evitar la doble tributación.

Byrne (2005), su investigación titulada **“Convenios para evitar la doble tributación: Un análisis del caso del Perú”**, donde se determina que no cabe duda que el intercambio de información tributaria ayuda en la lucha contra la evasión y la elusión, por lo que puede constituirse en una amenaza para algunos individuos latinoamericanos que tienen inversiones escondidas en países que buscan firmar un convenio con su país respectivo. La suscripción de convenios ofrece, asimismo, buenas oportunidades a las administraciones tributarias. Como ya se indicó, el procedimiento amistoso (cooperación entre las administraciones tributarias) ayuda en el control de los precios de transferencia. Los convenios normalmente implican hasta cuatro formas de intercambio de información con la administración tributaria del otro país. Debe notarse al respecto que, de no haber convenio, sería un delito compartir información tributaria con funcionarios de otro país.

De acuerdo a las conclusiones obtenidas por Byrne (2005), los países latinoamericanos han reaccionado ante la doble tributación; Argentina siempre ha tomado el camino más seguro, y después de treinta años, tiene una red de Convenios de solo quince países. Al otro extremo hay México, con un programa dinámico que llega a cuarenta Convenios, con más pendientes. Brasil tiene una actitud más como Argentina. Venezuela y Chile han estado muy agresivos, pero recién están más cautelosos. Otros países de la región quieren negociar Convenios, pero debido a sus pequeñas economías, no han encontrado mucho interés por parte de otros países. Como se puede apreciar, no hay consenso, ni después de años de experiencia con los Convenios.

Generalmente se acepta que los convenios, a pesar de no ser críticos, pueden facilitar la inversión. No obstante, existe el problema que no es posible demostrar el efecto de los convenios; aunque es de saber que los inversionistas buscan estabilidad y que los convenios dan reglas predecibles, ofrecen garantías contra la discriminación y la doble tributación, e inclusive

pueden reducir la carga tributaria a un nivel razonable. Pero no hay evidencia clara que más inversión vendrá con convenios, y probablemente nunca habrá.

Cada uno de las investigaciones citadas, representan el conjunto de los trabajos tomados como antecedentes al estudio, por cuanto constituyen un factor fundamental en el establecimiento de las teorías y conceptos utilizados, vinculados a la doble tributación y los convenios establecidos para evitarla en el marco del Impuesto sobre la Renta. Aunado a ello, sirven de guía a la metodología a seguir por cuanto se constituyen investigaciones documentales, además de exploratorias debido a los pocos estudios realizados respecto a la temática en cuestión.

Bases Teóricas

Las bases teóricas de la investigación permitirán la descripción de los elementos teóricos planteados por uno o diferentes autores, que ayudarán a la investigadora a fundamentar el proceso de conocimiento; es este sentido se conforman de los siguientes aspectos teóricos:

Tributos

Según Moya (2009), el tributo constituye una prestación, normalmente pecuniaria, que se le debe al Estado o a otro Ente Público. No obstante, prestaciones pecuniarias que se pagan al Estado o a otro Ente Público hay muchas y de distinto tipo, por lo que es necesario, antes de proceder a dar una definición de "tributo", indagar en torno a sus elementos característicos, que le dan su identidad.

Para la Legislación Económica (2009:20), el tributo “se refiere a la prestación pecuniaria que el Estado u otro público exige en ejercicio de su

poder de imperio a los contribuyentes con el fin de obtener recursos para financiar el gasto público”.

Tomando en cuenta a Moya (2009), se dice que la finalidad básica que fundamenta la imposición de tributos es la de obtener ingresos (finalidad recaudatoria) para financiar las actividades del Estado. La diferencia entre tributo y las multas, radica en la conexión entre tributo y necesidad pública, ya que la finalidad básica de las multas y sanciones es intimidar y castigar en relación con un determinado comportamiento. Mientras que el tributo no constituye nunca la sanción de un comportamiento ilícito.

Para Giuliani (2001), la doctrina moderna reconoce ampliamente que los tributos, no solo atienden a la finalidad recaudatoria, sino a otras finalidades no recaudatorias o extrafiscales. De hecho, es raro encontrar actualmente figuras tributarias en que el elemento fiscal y el extrafiscal no aparezcan en una u otra medida entremezclados.

A efectos clasificatorios, según Delgadillo (2003), se pueden identificar las finalidades extrafiscales de los tributos en las siguientes categorías:

Redistributivas: Atribuyen al sistema tributario la función de influir en la relación comparativa de las situaciones patrimoniales de los individuos, de modo que ésta resulte modificada al observar las situaciones antes y después de la aplicación del tributo.

Promoción de Comportamientos: Atribuyen al sistema tributario la función de orientar los Comportamientos de los contribuyentes en un sentido que no se seguiría, o se seguiría en menor intensidad, en ausencia del tributo. Esta función modernamente se liga a Comportamientos de carácter económico, de modo que se busca alterar las decisiones económicas de los contribuyentes en relación a cómo resultarían del mero juego de mercado.

Así, se alientan los comportamientos esperados mediante la concesión de tratos tributarios favorables, comúnmente llamados “incentivos fiscales” para promover la inversión en determinadas actividades. Ya en esta modalidad de uso extrafiscal del tributo se encuentra con una cierta relación de contradicción entre la finalidad extrafiscal y la recaudatoria: la exención disminuye la recaudación al tiempo que intenta maximizar la consecución del fin extrafiscal.

Smith en su obra *La Riqueza de las Naciones* (citado por Delgadillo, 2003), enuncia los siguientes principios de los tributos: *proporcionalidad*, cada ciudadano debe contribuir en atención a sus facultades, o sea en relación a su capacidad contributiva, ya el famoso economista trata el tema de la capacidad económica vinculándola con la obligación a tributar. Se infiere el principio de *Igualdad*, pero no la Igualdad absoluta, o sea igual imposición a igual capacidad; *certeza*, todo tributo deber ser claro y determinado para que el contribuyente conozca exactamente la cantidad y modo de su obligación tributaria; *oportunidad*, los vencimientos deben operar en el tiempo y forma que sea más cómoda al obligado; y *eficiencia*, deben reducirse al mínimo los costos recaudación.

De acuerdo a la Legislación Económica (2009:20), “los tributos se clasifican en impuestos, tasas, precios públicos, contribuciones especiales y parafiscales”. Para Moya (2009), entre la clasificación de los tributos se tienen:

Impuestos

Moya (2009: 207), indica los impuestos “son los tributos exigidos por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponible, siendo estos hechos ajenos a toda la actividad estatal relativa al obligado”.

Para Giuliani (2001), el impuesto es la prestación pecuniaria exigida a los individuos destinadas a cubrir los gastos de interés general y únicamente a causa de que los contribuyentes son miembros de una comunidad política organizada; cuyos elementos consisten en: su independencia entre la obligación de pagar el impuesto y la actividad que el Estado desarrolla con su producto; su cobro se debe hacer a quienes se hallan en las condiciones consideradas como generadoras de la obligación de tributar; dichas condiciones deben consistir en hechos o circunstancias que puedan reflejar la verdadera capacidad contributiva; y el impuesto se debe estructurar de tal manera que las personas con mayor capacidad económica tengan una participación mayor en los ingresos estatales.

Según la Legislación Económica (2009:17), el impuesto “es una clase o tipo de tributo cuya obligación tiene como hecho imponible una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”. En efecto, es un tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente.

En Venezuela, el origen de los impuestos se debe al General Juan Vicente Gómez y al Doctor Calderas. En el país, alrededor del 80% de la renta fiscal proviene del petróleo y no de los impuestos como en otros países el mundo, tal es el caso de España y los Estados Unidos. El país ha avanzado en esta línea, pechar a la cadena productiva y transformar esos recursos en bienes es una razón de Estado, pero, lo más importante, es que el ciudadano tomo conciencia de su responsabilidad como integrante de la sociedad. (<http://clubensayos.com/Temas-Variados/Evoluci%C3%B3n-Del-Islr-En-Venezuela/6556.html>).

De forma general, los impuestos son uno de los instrumentos de mayor importancia con el que cuenta el Estado para promover el desarrollo económico, sobre todo porque a través de éstos se puede influir en los

niveles de asignación del ingreso entre la población, ya sea mediante un determinado nivel de tributación entre los distintos estratos o, a través del gasto social, el cual depende en gran medida del nivel de recaudación logrado.

Según Delgadillo (2003), existen significativas cantidades de clasificaciones de impuestos las cuales pueden resumirse de acuerdo al siguiente detalle: a) Ordinarios y Extraordinarios, b) Reales y Personales, c) Fijos, Proporcionales, Progresivos y Regresivos, d) Directos e Indirectos.

Ordinarios y Extraordinarios. Esta clasificación corresponde al período o duración de los impuestos en el sistema tributario, mientras que los impuestos ordinarios o permanentes son aquellos que no tienen una duración determinada en el tiempo, los impuestos extraordinarios o también denominados transitorios, por el contrario, poseen una vigencia limitada en el tiempo.

Un ejemplo que se puede citar del primer caso es el Impuesto al Valor Agregado mientras que se menciona como tributo extraordinario el Impuesto sobre los Bienes Personales. Cabe destacar que los impuestos extraordinarios en su mayoría surgen en períodos de crisis. Asimismo determinados impuestos ordinarios son denominados “de emergencia” al momento de su legislación lo que implicaría que los podrían considerarse como extraordinarios, pero en forma reiterada son prorrogados en el tiempo.

Reales y Personales. En los impuestos reales no toma en cuenta la situación personal del contribuyente. Un claro ejemplo de esto son los impuestos a los consumos, donde no se tiene en cuenta la capacidad contributiva del sujeto adquirente de los bienes gravados. Son personales los impuestos cuyas leyes determinan a la persona del contribuyente junto al aspecto objetivo, es decir procuran determinar la capacidad contributiva de

las personas físicas discriminando circunstancias económicas personales del contribuyente (cargas de familia, otros.).

Fijos, Proporcionales, Progresivos y Regresivos. Los Impuestos fijos son aquellos que se establecen en una suma invariable cualquiera que fuera el monto de la riqueza involucrada en este. También incluye la categoría de graduales, que son aquellos que varían en relación con la graduación de la base imponible. Un ejemplo de éste último es al clasificar a las empresas en diferentes clases según ciertos parámetros (número de obreros y empleados, capital invertido, volumen de ventas, otros.) con un impuesto fijo por cada categoría, por ejemplo, en el monotributo.

En relación a la denominación de impuestos proporcionales se pueden definir cuándo se mantiene una relación constante entre el impuesto y el valor de la riqueza gravada y es progresivo cuando a medida que se incrementa del valor de la riqueza gravada el impuesto aumenta en forma sistemática. Utilizando el mismo criterio, los impuestos regresivos son aquellos que a medida que va aumentando el monto imponible va decreciendo la alícuota del tributo.

Impuestos Directos e Indirectos. La mencionada clasificación es la más relevante, atento la delimitación de facultades entre la Nación y las Provincias. Dentro de esta clasificación existen dispares criterios de distinción. La más antigua se basa en la posibilidad de trasladar la carga impositiva hacia un tercero. Razón por lo expuesto se puede definir a un impuesto como directo cuando el mismo no puede ser trasladado mientras que un impuesto es indirecto cuando la carga impositiva del tributo puede ser trasladada hacia otra persona.

Tasas

Según Moya (2009: 209), las tasas “son el tributo cuya obligación está vinculada jurídicamente a determinadas actividades del Estado, relacionadas directamente con el contribuyente”. En este sentido, constituyen uno de los tributos que más polémicas y confusiones ha causado.

Villegas (citado por Moya, Ob.cit:210), considera que la tasa “es un tributo cuyo hecho generador está integrado con la actividad del Estado, divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente”.

En general, las tasas son un medio de financiación de los servicios públicos divisibles, por ello, son exigidas como contraprestación por un servicio público otorgado individualmente a todos los usuarios efectivos y/o potenciales.

Contribuciones Especiales

Para Moya (2009:), las contribuciones son:

... una especie tributaria independiente del impuesto y la tasa, y está constituido por la actividad que el Estado realiza con fines generales, que simultáneamente proporciona una ventaja particular al contribuyente, el destino es necesario y exclusivamente el financiamiento de esa actividad (p.216).

Según Delgadillo (2003), las contribuciones son como una prestación obligatoria en razón de beneficios individuales o colectivos derivados de obras públicas o actividades especiales del estado. Algunos ejemplos son: Peajes, Mejoras, Contribuciones Parafiscales, otros. Se puede definir como contribuciones especiales la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas.

En el caso de la presente investigación se hace énfasis en los impuestos, específicamente al Impuesto Sobre la Renta, el cual es un impuesto nacional que grava los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, según el artículo 1°; por ello, seguidamente se tratan algunos aspectos teóricos vinculados al mismo.

Antecedentes del Impuesto Sobre la Renta (ISLR)

La primera Ley de Impuesto sobre la Renta entró en vigencia en el año 1943. En Gaceta Oficial número 20.851 del 17 de julio de 1.942 fue publicada por primera vez la Ley de Impuesto sobre la Renta, hasta el 31 de diciembre de 1942, entrando en vigencia el día primero de enero de 1943. La Ley se caracterizaba por estar estructurada bajo la forma de impuesto cedular, es decir, se determinaban las tarifas en base a los distintos tipos de actividad económica.

En el año 1.944, se efectuó la primera reforma parcial a la Ley, la cual fue publicada en la Gaceta Oficial número 21.471 del 31 de julio de 1.944, con entrada en vigencia el primero de agosto de ese año, y, dos años más tarde, se llevó a cabo una segunda reforma parcial, que fue publicada en la Gaceta Oficial número 187, extraordinario, del 31 de diciembre de 1946

En el año 1.961, según la Gaceta Oficial número 669, extraordinario, del 17 de febrero de ese año, se reformó la Ley del de 1.958, y ésta, a su vez, vino a ser derogada por una nueva versión, la cual quedó publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela número 1.069, extraordinario, del 23 de diciembre de 1.966, vigente a partir del primero de enero de 1967. Actualmente se encuentra vigente la Ley publicada en la Gaceta Oficial N° 38.529 de fecha 25 de septiembre de 2006.

Impuesto Sobre la Renta (ISLR)

Para Giuliani (2001), el Impuesto Sobre la Renta (ISLR) es un impuesto que se aplica sobre los enriquecimientos anuales que produce una inversión o la rentabilidad del capital. Esta ganancia puede ser resultado de lo producido en el ejercicio de una profesión independiente; constituye un pago obligatorio, aplicable a personas naturales o jurídicas sustentado en las bases legales que establece la ley de Impuesto sobre la Renta.

De acuerdo a Moya (2009), el Impuesto sobre la Renta (ISLR) proporciona las siguientes ventajas:

1. Es un impuesto productivo, ya que tiene un alto rendimiento.
2. El aumento de su alícuota puede aumentar sus ingresos, sin necesidad de echar mano a nuevos gravámenes.
3. Se adapta a objetivos de justicia social mediante las deducciones personales, su progresividad y la discriminación de la fuente de ingreso.

No obstante, de acuerdo al autor citado, el Impuesto sobre la Renta (ISLR) presenta como dificultades:

1. Obstaculización del ahorro y la capitalización.
2. Inflación.
3. Incentivo a la fuga de capitales y obstaculización a la incorporación de capitales.
4. Exageración de la progresividad y falta de adecuación de las deducciones personales.

5. Complejidad del impuesto, a medida que se va perfeccionando y tornando más equitativo, la legislación suele forzosamente volverse más compleja.

En efecto, este impuesto es productivo por cuanto produce un alto rendimiento, el aumento de su alícuota puede aumentar sus ingresos sin la necesidad de crear nuevos gravámenes y se adapta a los objetivos de justicia social: deducciones personales, progresividad e incriminación de la fuente de ingreso.

Giuliani (2001), considera la existencia de tres grupos de sujetos pasivos:

Cuadro 1. Grupos de sujetos pasivos al ISLR.

Sujeto pasivo	Característica principal
Personas naturales o jurídicas con domicilio o residencia en Venezuela	Son aquellos sujetos pasivos domiciliados en el país y que obtienen su enriquecimiento en el mismo.
Personas naturales o jurídicas sin domicilio o residencia en Venezuela	Son aquellos sujetos pasivos que obtienen su enriquecimiento dentro o fuera de Venezuela.
Personas naturales o jurídicas domiciliadas o domiciliadas en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en Venezuela	Son aquellos sujetos pasivos que residen en el extranjero pero ejecutan actividades de enriquecimiento en el país.

Fuente: Adaptado de Giuliani (2001).

De acuerdo a Delgadillo (2003), entre las características del Impuesto sobre la Renta se tienen, que el mismo se puede aplicar un mínimo exento, es decir, que no se paga por debajo de determinada renta. Esta exención pretende beneficiar a los sectores menos favorecidos de la población. Además, es de carácter impositivo con respecto al porcentaje de renta que

hay que pagar, es decir; el porcentaje crece cuando aumenta la renta, cuanto más se gana más se paga.

Después de tratar algunos aspectos teóricos considerados de importancia para la investigación respecto al Impuesto Sobre la Renta (ISLR); se pasa al tema de la doble tributación y convenios establecidos para evitarla, pues el presente estudio busca analizar los convenios para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la Renta establecidos en la República Bolivariana de Venezuela; partiendo de ello, se tiene:

Doble Tributación

De acuerdo a Moya (2009:549), se dice que existe doble tributación “cuando el mismo sujeto pasivo tributario es gravado dos o más veces, por el mismo hecho imponible, en el mismo periodo de tiempo, y por parte de dos o más sujetos activos o con poder tributario para realizarla”. Es decir, representa la carga impositiva que sufre un contribuyente, el cual debe pagar dos veces tanto en su país de origen como en el que lo acoge para hacer negocios.

Campagnale, Catinot y Larrondo (2000), en relación a la doble tributación expresan:

La superposición de las potestades tributarias de distintos estados o jurisdicciones sobre la renta obtenida por un sujeto, debido a la aplicación de criterios jurisdiccionales diferentes. De esta manera, un mismo contribuyente o ingreso se ven sometidos a tributación en más de un país. (p.18)

Para Sorondo (citado por Moya, ob.cit: 550), la doble tributación “consiste básicamente, en una violación formal que requiere de un mismo hecho y una misma actividad”, por tanto, no debe estar sometida más que a una soberanía única, tanto en la materia fiscal como en materia política o jurídica.

A criterio de Ottmar (citado en Vasconcello, 2006):

Existe doble tributación internacional en sentido amplio o económico, cuando el mismo o semejante impuesto es percibido por varios Estados en virtud de un mismo presupuesto de hecho y para un mismo período de tiempo. Cuando se añade “de la misma persona” (identidad de sujeto), se obtiene el concepto en sentido estricto (p.1).

Puede observarse que dentro del concepto emitido, se encuentran cuatro hechos que se configuran para que exista la doble tributación, estos son; que exista un hecho gravado, el cual recaiga en la misma persona ya sea natural o jurídica que sería el sujeto del impuesto, dentro de un mismo período tributario y que exista similitud en relación al impuesto aplicado.

Para Ángel (2010), la doble tributación no depende sólo de los sujetos pasivos y hechos generadores; sino además de otros cinco (5) elementos concurrentes, como: la existencia de dos o más potestades tributarias concurrentes; imposición de dos (o más) tributos de idéntica o similar naturaleza; identidad de hechos generadores; identidad de sujetos pasivos; y unidad temporal.

De acuerdo a Moya (2009), las consecuencias derivadas de la doble tributación son:

1. Cuando la carga fiscal es excesiva e injusta puede llegar a ser confiscatoria, atentando contra el derecho constitucional a la propiedad.
2. La doble imposición puede llegar a convertirse en un serio obstáculo al desarrollo económico y muy particularmente a las inversiones extranjeras, lo que puede impedir las posibilidades de desarrollo de un país.
3. La doble tributación acrecienta la evasión y la elusión tributaria internacional a través de la internacionalización de la economía.

Para Campagnale, Catinot y Larrondo (2000), la doble tributación genera una serie de efectos: la existencia de una carga fiscal inequitativa sobre el inversor extranjero, ya que las rentas del mismo serán gravadas en más de una oportunidad; el freno al desarrollo económico y en particular a las inversiones extranjeras, convirtiéndose el factor fiscal en obstáculo al libre flujo de capitales entre los estados; el incremento de operaciones intermedias realizadas a través de estados que revistan el carácter de paraísos tributarios, con el fin de reducir la imposición global total; y la pérdida de neutralidad y eficiencia de la imposición internacional en la localización de los factores de producción.

Sin duda esta doble tributación, desincentiva las relaciones comerciales entre los contribuyentes de cada país, ya que quienes efectúan operaciones comerciales internacionales tendrán que soportar para una misma operación más de un tributo.

Según Ángel (2010: 2), “en la práctica del derecho internacional se han identificado dos tipos de doble tributación, a saber:

Cuadro 2. Tipos de doble tributación

Doble Tributación Económica	Doble Tributación Jurídica
Es aquella que surge cuando dos o más estados gravan un mismo hecho generador con tributos similares, pero respecto de personas jurídicas distintas, o sujetos pasivos formalmente diferentes pero cuyos vínculos económicos permitan ubicarlos como un mismo ente generador de riqueza sujeto de imposición.	Es aquella donde se producen de manera simultánea las cinco circunstancias referidas anteriormente, en otros términos, corresponde a la figura típica de la doble imposición.

Fuente: Adaptado de Ángel (2010)

Es decir, la doble tributación es concebida desde el punto de vista económico y jurídico.

Cabe resaltar a Montañó (Citado por Ángel, 2010), quien señala que “habitualmente se alude al término doble imposición económica para referirse a aquella situación jurídico tributaria en la cual una misma fuente impositiva resulta gravada por dos (o más) impuestos idénticos o análogos en manos de personas diferentes”. En relación a la doble tributación jurídica, el mismo autor la define como “el resultado de que dos o más estados sometan a imposición un mismo concepto de renta obtenida por un mismo sujeto, por idénticos o similares impuestos, y en igual período”.

Según Moya (2009), la doble tributación se rige por los siguientes principios:

Cuadro 3. Principios que rigen la doble tributación

Principio	Inclusión	Descripción
Sujeción Personal	Nacionalidad Residencia	La doble tributación en cuanto a la nacionalidad viene dado por diferentes criterios que tienen los países para determinarla, en este principio se agrupa la nacionalidad y la residencia. La nacionalidad consiste en el vínculo que une a un individuo con un país, en relación a la residencia, existen legislaciones foráneas que toman como punto fundamental en la sujeción personal, y hacen del sujeto el factor preciso determinante de la atribución del poder tributario, combinándolo con el de la nacionalidad.
Sujeción Económica	Sede de negocios Fuente	La sede de negocio o establecimiento permanente, es una instalación fija de negocios donde la empresa ejerce toda o una parte de su actividad. El hecho de existir un establecimiento permanente en un país da derecho a este país a gravar la actividad económica. Por otro lado, la fuente consiste en gravar la fuente productora del enriquecimiento o riqueza por el país del lugar donde ella se produjo. Puede ser el lugar de radicación de los bienes o donde el contribuyente desarrolla su actividad económica.

Fuente: Adaptado de Moya (2009).

Mecanismos para evitar la Doble Tributación

De acuerdo a Moya (2009), “la solución para evitar la doble tributación debe surgir de tratados bilaterales o multilaterales”, entre los más importantes procedimientos para evitar la doble tributación se tienen:

Créditos pagados en el extranjero, este proceso es una atenuante al principio de domicilio o residencia, cada país grava la totalidad de las rentas, en el extranjero por rentas allí producidas, se deduzcan de los impuestos totales.

Créditos por impuestos exonerados, el país desarrollado deduce los impuestos pagados en el país en vía de desarrollo, así como también el que se debió pagar y no se pagó por la exención o reducción que dicho país en vía de desarrollo establece con finalidad de incentivo de la inversión extranjera. Esta rebaja es la respuesta más admisible en la ocurrencia de no aceptarse el principio de fuente.

Descuento por inversión en el exterior, consiste en deducir de los impuestos a pagar en el país del capitalista, un porcentaje de las inversiones que éste haga en un país en vía de desarrollo y que tiende a incrementar el crecimiento económico de tal país.

Exención de las rentas obtenidas en el exterior, conforme a este procedimiento los países gravan las rentas que se obtienen en su territorio y eximen total o parcialmente las que se obtengan en el extranjero. Si la exención es total, el mecanismo aplicable es el principio de fuente, poco usado por los países industrializados.

Dentro del último mecanismo aplicado en los países para evitar la doble tributación, se incluyen los llamados convenios o tratados, los cuales son tratados internacionales que contienen, en particular, medidas para evitar los

supuestos de doble imposición fiscal internacional; en efecto, seguidamente se tratan de manera más concreta los aspectos vinculados a los mismos.

Historia de los Convenios establecidos para evitar la Doble Tributación

Byrne (2009), en relación a la historia de los convenios para evitar la doble tributación expresa:

El primer convenio para evitar la doble tributación entró en vigencia hace cien años y, desde entonces, los convenios han evolucionado mucho. (...) La historia de los convenios modelos comienza hace setenta años con la Sociedad de Naciones. A través de su Comité de Asuntos Económicos, este organismo enfocó los problemas de la doble tributación y produjo un primer convenio modelo. Más adelante, en la época de la Segunda Guerra Mundial, con el fracaso de la Sociedad de Naciones, este trabajo sobre tributación se trasladó a la Organización de Cooperación Económica Europea (OCEE), la misma que se convirtió eventualmente en la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). (p.13).

De acuerdo a Vasconcello (2006), distintos organismos internacionales se han preocupado del tema de la doble imposición, buscando eliminarla o al menos aminorarla. Si bien en los países no existen medidas de carácter general que eliminen la doble tributación internacional, sí existe en la legislación internacional reglas que permiten atenuar la carga impositiva tanto para las personas naturales como para las empresas.

A través de las décadas, varios países han intentado atraer la inversión extranjera usando varios mecanismos tributarios como los convenios para evitar la doble tributación; los cuales se han establecido para no aplicar un mismo tributo, a la misma persona, o sobre un mismo hecho económico en dos países distintos, por el sólo hecho de haber obtenido la renta en el extranjero.

Convenios establecidos para evitar la Doble Tributación

Antes de tratar los aspectos vinculados a los convenios establecidos para evitar la doble tributación, primero es necesario conocer lo que es un convenio. Según Massone (2005), un convenio no restringe la política tributaria interna de un país con respecto a asuntos exclusivamente domésticos (excepto en cuanto que los impuestos internos no pueden ser discriminatorios en contra de los inversionistas del otro país).

Por tanto, un convenio no restringe la tasa de impuesto a la renta sobre empresas o individuos residentes, ni la manera de calcular tales impuestos; tampoco restringe los impuestos estatales o locales, ni otros tipos de impuestos (como el impuesto al valor agregado, aduanas o impuesto al consumo específico).

Desde este punto de vista, para evitar la doble tributación internacional, es decir que el contribuyente no pague dos veces, tanto en su país de origen como en el que lo acoge para hacer negocio es que se firma una serie de tratados y convenios con lo que los estados contratantes se atribuyen la potestad tributaria para gravar los distintos tipos de rentas y con ello se facilita el flujo de las inversiones.

Moya (2009: 549), señala “la integración económica mundial ha sido de un gran avance y se logra mediante acuerdos bilaterales, sin limitar la capacidad de los países de establecer acuerdos de integración económica o formar zonas de libre comercio”. Estos acuerdos bilaterales entre países, constituyen una excepción al principio de la nación más favorecida. En efecto, con el transcurrir del tiempo, las relaciones internacionales han llamado la atención de economistas, políticos, juristas, contadores público y auditores; ya que estas relaciones bilaterales han dado origen a regulaciones a fin de evitar una doble tributación internacional.

De acuerdo a Brito (2006), los convenios para evitar la doble tributación son normas de derecho internacional y como tal deben ser interpretados, según la Convención de Viena, sobre el Derecho de los Tratados, que establecen los principios generales de buena fe, de la primacía del texto y de tener en cuenta el objeto y fin del Tratado; se encuadran dentro de estas últimas y tienen por objeto clarificar la situación fiscal de los contribuyentes que ejercen actividades económicas en otros países, de forma unificada y garantizada.

Según Massone (2005), todos los gobiernos tienen sus necesidades fiscales, y la actividad económica facilita la recaudación que financia tales necesidades. Los gobiernos tienen que establecer normas tributarias que permiten la recaudación necesaria, pero que al mismo tiempo fomentan el desarrollo económico que alimenta la recaudación.

Las diferentes administraciones fiscales tratan de establecer medidas para evitar la doble imposición. Estas medidas pueden tener carácter unilateral y básicamente consisten en el establecimiento de deducciones para los casos de doble imposición. Pero ante la insuficiencia de las anteriores para resolver los problemas de doble gravamen, existen también medidas de carácter bilateral.

En efecto, cada Estado elabora su legislación fiscal de modo soberano, lo que provoca una superposición de soberanías fiscales, ya que puede aplicar el principio de territorialidad, mientras otro puede aplicar el principio de personalidad. Esto puede conducir a que una misma persona sea gravada en dos países distintos por una misma renta; una misma renta sea gravada en dos personas distintas en dos países distintos; y un mismo bien sea gravado en dos países distintos.

Montaño (citado por Ángel, 2010), indica que:

Los tratados son acuerdos suscritos entre los diferentes estados o entre los sujetos del derecho internacional, que están encaminados o que tienen por función regular su recíproco proceder. En principio las normas de los tratados solamente vinculan a los signatarios o a los que se adhieran a ellos". (p.23)

Lo anterior indica que para la celebración de convenio para evitar la doble tributación, es necesario que el acuerdo se lleve a cabo entre sujetos del Derecho Internacional, así no pueden considerarse tratados los acuerdos entre estados y personas particulares o jurídicas que pertenecen a diferentes estados, o entre estos y organismos multilaterales .

Tomando en cuenta a López (2002), los convenios establecidos para evitar la doble tributación conllevan los siguientes elementos esenciales:

Cuadro 4. Elementos que conllevan los convenios para evitar la doble tributación.

Elemento	Descripción
La expresión de una voluntad	No necesariamente deben ser simultáneas, un tratado puede resultar de una declaración unilateral de una de las partes seguida de la aceptación de la otra parte; o de la continuación de actos unilaterales como el intercambio de notas diplomáticas
La concurrencia de voluntad de por lo menos dos Partes.	Las declaraciones unilaterales de un estado solo son obligatorias para el estado que las emite, mientras no concorra la voluntad del otro estado. En los tratados multilaterales no se exige de un número definido de estados partes.
Las partes de un tratado deben ser sujetos de Derecho Internacional	Sólo los estados y las organizaciones internacionales que gozan de personalidad jurídica internacional pueden ser partes de un tratado.
La intención de producir efectos legales	Esa intención es la que permite distinguir al tratado en sentido escrito, de otros actos que los estados realizan que no tienen como propósito vincular a sus autores, y que solo comprometen a sus dirigentes políticos pero no a los estados miembros.
Que esté regido por el Derecho Internacional	Este es un elemento esencial del tratado. Si bien existen acuerdos entre estados que se refieren a transacciones comerciales que son regidos por el derecho interno, solo aquellos que están regidos por el Derecho Internacional serán considerados como tratados.

Fuente: Adaptado de López (2002)

En este mismo campo, debe destacarse, al margen de los procedimientos interpretativos amistosos de carácter bilateral, la creciente importancia de la jurisprudencia elaborada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia de imposición directa y no discriminación.

En Venezuela, tomando en cuenta la información suministrada por el portal del SENIAT (2012), entre los diversos convenios para evitar la doble tributación en Venezuela, se tienen que en la República Bolivariana de Venezuela ha establecidos treinta (30) convenios con otros países. (Ver anexos)

Objetivos de los Convenios establecidos para evitar la Doble Tributación

Para López (2002), el objetivo central de estos convenios es evitar la doble tributación internacional, es decir, que el contribuyente no pague dos veces: tanto en su país de origen como en el que lo acoge para hacer negocios. Para lograr ese objetivo se establecen una serie de disposiciones que regulan la forma en que los estados contratantes se atribuyen la potestad tributaria para gravar los distintos tipos de rentas.

En algunos tipos de rentas, sólo uno de los países tiene el derecho a someterlas a imposición, siendo consideradas rentas exentas en el otro, con lo cual se evita la doble imposición. En otras rentas, en cambio, se establece una imposición compartida, lo cual significa que ambos estados tienen derecho a gravarlas, pero limitándose en algunos casos la imposición en el Estado donde la renta se origina o tiene su fuente, como ocurre con los intereses y regalías. Las reglas claras que otorgan los acuerdos para evitar la doble tributación, facilitan el flujo de las inversiones.

De acuerdo a Vasconcello (2006), los convenios establecidos para evitar la doble tributación se celebran con el preciso objeto de evitar la doble imposición internacional, en efecto; los métodos para evitar la doble imposición consisten esencialmente en establecer de antemano que una determinada renta es imponible solamente en uno de los dos Estados contratantes, o bien, que es imposible en ambos, con la obligación, sin embargo, para uno de los dos, de permitir que el impuesto pagado en el otro Estado se deduzca del impuesto debido en base a la normativa interna.

Ángel (2010), explica que los convenios para evitar la doble tributación también persiguen:

Cuadro 5. Objetivos de los convenios para evitar la doble tributación.

Objetivos de los convenios para evitar la doble tributación
a) Promover la inversión privada en los países en desarrollo, asegurando que los beneficios tributarios otorgados por un país en desarrollo no sean anulados por el sistema tributario del otro Estado contratante.
b) Fomentar mediante estos convenios la transferencia de tecnología y evitar el freno al desarrollo económico y en particular a las inversiones extranjeras.
c) Dar protección a los contribuyentes de ambos Estados contratantes y dar estabilidad a las normas tributarias, evitando con esto una carga excesiva e injusta para éstos.
d) Prevenir la discriminación y garantizar la igualdad de tratamiento entre nacionales y extranjeros.
e) Facilitar la expansión de las empresas tanto en los países en desarrollo como en los países desarrollados.
f) Combatir la evasión y elusión de impuestos, al contar con una mayor información a nivel internacional.

Fuente: Adaptado de Ángel (2010: 5-6)

De acuerdo a Massone (2005), mediante los convenios para evitar la doble tributación se concede la potestad tributaria exclusiva a uno de los dos Estados Contratantes, basándose en el criterio de la residencia de la

empresa o de la fuente de la renta, para el caso de determinadas rentas; se concede la potestad tributaria a ambos Estados Contratantes, pero estableciendo una tasa límite con la cual el Estado de la fuente puede gravar determinadas rentas (intereses, regalías); y se contempla una norma en la cual los Estados Contratantes se comprometen a evitar la doble tributación entre ellos, a través de la concesión de créditos o exenciones por los impuestos pagados en el otro Estado Contratante.

Por otro lado, Vasconcello (ob.cit), considera que:

... la firma de estos convenios internacionales en sí facilita a las empresas e inversionistas el hecho de conocer las características y el monto del impuesto que tendrán que soportar al efectuar alguna negociación internacional, reduciendo el riesgo al que se ven expuestos al efectuar operaciones con países con los cuales no existe convenio. (p.38)

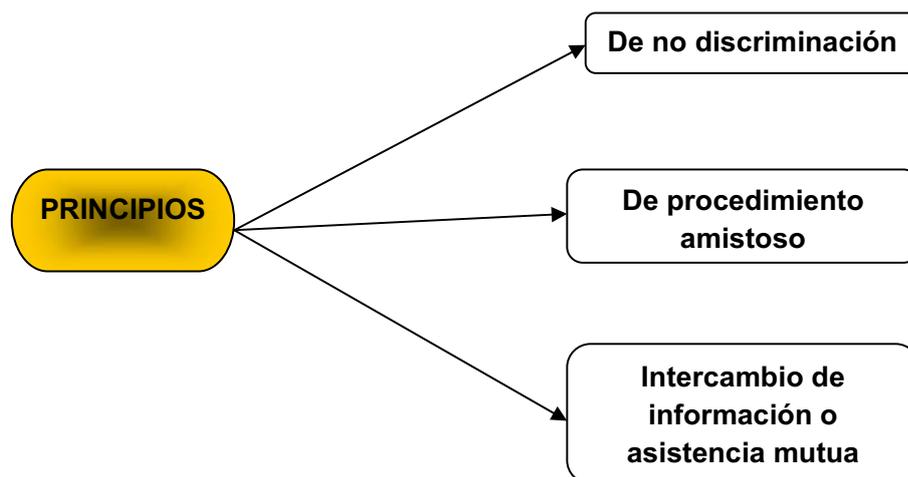
Partiendo de los planteamientos emitidos, puede decirse que los convenios para evitar la doble tributación son un elemento fundamental para lograr la equidad tributaria entre países. Lo anterior obedece a que prácticamente la única medida de carácter bilateral con que cuentan los países para eliminar la doble imposición internacional son estos convenios.

Según Massone (2005), a través de la celebración de estos convenios para evitar la Doble imposición Internacional es que los Estados Contratantes que lo celebran convengan en donde procede someter a imposición los ingresos que deriven de las distintas transacciones comerciales en las que intervienen personas residentes o nacionales de dichos Estados. Como producto de lo anterior, lo que se logra es abatir un costo fiscal excesivo, lo que representa un estímulo para la inversión extranjera y favorece la competitividad de las empresas, aspecto fundamental en un entorno de globalización económica como el que hoy enfrenta.

La finalidad fundamental de los convenios es la de evitar la doble imposición sobre las rentas y ganancias sujetas a dos jurisdicciones fiscales. Por tanto, la consecución de su propio objetivo ya supone efectos positivos derivados de la existencia de los mismos. Pero además de esta finalidad de lucha contra la doble imposición y de fomento de una fiscalidad neutral, la existencia de convenios conlleva una serie de consecuencias y efectos positivos que alcanzan a aspectos de índole diversa tales como: jurídicos, económicos, técnicos, políticos, entre otras.

Principios de aplicación de los Convenios establecidos para evitar la Doble Tributación

A criterio de Delgadillo (2003) en los modelos propuestos se establecen tres principios esenciales: principio de no discriminación; principio del procedimiento amistoso; y principio de intercambio de información o asistencia mutua; mostrados en la siguiente figura:



Fuente: Adaptado de Delgadillo (2003).

En cuanto al **primer principio**, denominado de no discriminación, los Estados a los que afecta el convenio se obligan a dar un trato fiscal análogo a: los residentes fiscales en dichos Estados, con independencia de la nacionalidad de los mismos; los establecimientos permanentes de un Estado situados en otro, por comparación a la legislación fiscal aplicable a cualquier empresa residente que realice la misma actividad y a las empresas que realicen su actividad en un Estado, con independencia de que los accionistas de las mismas sean residentes en el otro Estado y por comparación a la legislación fiscal aplicable a las empresas del primer Estado con accionariado residente.

En relación al **segundo principio**, del procedimiento amistoso, cualquier residente fiscal en dichos Estados puede instar un acuerdo amistoso interestatal cuando considere que cualquiera de estos Estados ha adoptado una medida que implique una aplicación indebida del convenio.

Con respecto al **tercer y último principio** de intercambio de Información o asistencia mutua, en la finalidad de los convenios se busca objetivos más ambiciosos que la duplicidad impositiva, que alcanzan fórmulas de cooperación entre las administraciones fiscales. Se establece la posibilidad de que se produzca intercambio de información entre los Estados firmantes, para la correcta aplicación del Convenio y prevenir el fraude y la evasión fiscal.

Ángel (2010), destaca que los convenios para evitar la doble tributación generalmente comparten algunos principios generales. No obstante un convenio modifica la ley interna de un país; si no la modificara, no tendría sentido; un convenio no puede establecer un impuesto, hecho que se deriva del principio general que señala que un convenio sólo puede beneficiar a un contribuyente. En caso de que un convenio tenga como efecto aumentar la

carga tributaria de una persona, ésta tiene el derecho de aplicar la ley interna, en lugar del convenio.

Elementos que caracterizan los convenios para evitar la doble tributación

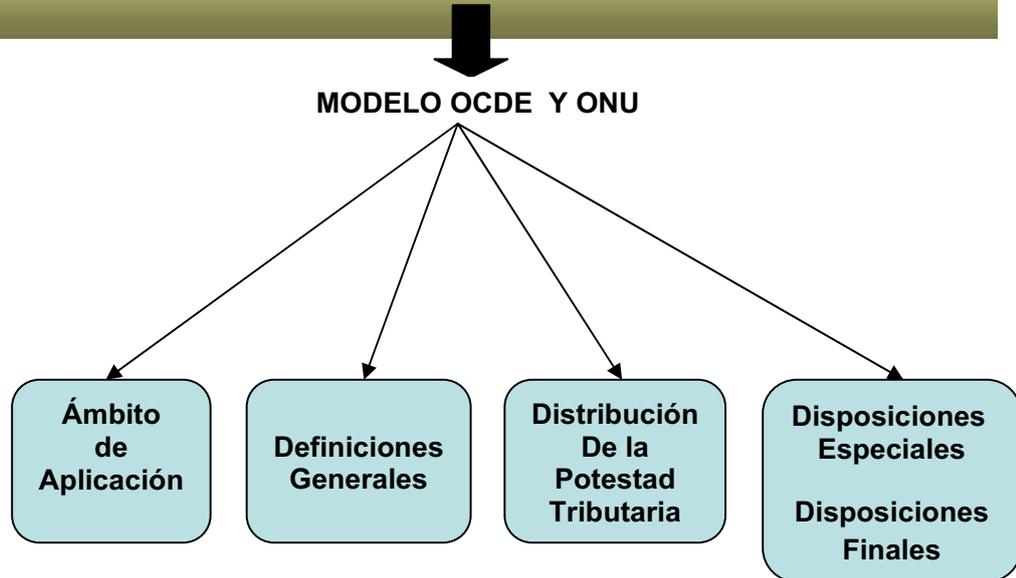
Según Ángel (2010: 6), “los dos modelos de convenio más utilizados en la actualidad son el elaborado por la Organización de Naciones Unidas (ONU) y el elaborado por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)”.

Ambos modelos reconocen a los estados suscriptores el derecho de gravar tanto en el país donde se ubica la fuente generadora de la renta como en el país donde se encuentre la residencia del sujeto que la obtuvo. Sin embargo, en el modelo OCDE se pone mayor énfasis al criterio de Residencia a diferencia del de la ONU que se inclina por el de fuente.

En consecuencia, los convenios tienen una estructura muy similar, al seguir alguno de los modelos existentes, se tiene que el de mayor utilización es el modelo OCDE, si bien el modelo ONU también ha sido utilizado por numerosos países.

Según Vallejo y Gutiérrez (2001), entre los elementos que conforman de forma general los convenios que Venezuela ha establecido para evitar la doble tributación se tienen: ámbito de aplicación; definiciones generales; distribución de potestad tributaria; disposiciones especiales y disposiciones finales.

Figura 2. Elementos de los convenios para evitar la doble tributación.



Fuente: Adaptado de Vallejo y Gutiérrez (2001)

Partiendo de la figura anterior y tomando el criterio de Vallejo y Gutiérrez (2001), a continuación se describen cada uno de los elementos principales que conforman los convenios establecidos para evitar la doble tributación:

Ámbito de aplicación

Según Vallejo y Gutiérrez (2001), el elemento del ámbito de aplicación está dado de dos perspectivas: el subjetivo (la residencia) y el objetivo (los impuestos comprendidos).

En cuanto al ámbito de aplicación subjetivo; los convenios se aplican a los residentes de uno o de ambos Estados contratantes, tras remitir a la legislación interna de cada Estado para determinar la residencia, regulan los criterios para resolver los posibles conflictos. En todo caso, los convenios remiten a la legislación interna de cada estado los criterios para determinar la

residencia, y en el caso ecuatoriano en más de un convenio se introduce la noción de domicilio recogida por nuestra normativa interna.

Para Giuliani (2001), dentro de este elemento se toman en cuenta aspectos como: nacionalidad, domicilio o residencia del contribuyente, para establecer el país que tendrá jurisdicción para gravar las respectivas rentas. Estos criterios están ligados al llamado “principio de renta mundial” por el cual el país en que el contribuyente es residente a efectos fiscales, tiene el derecho de someter a gravamen todas las rentas que éste obtenga (renta mundial), con independencia del lugar donde se generó o se perciba.

Vallejo y Gutiérrez (2001), en relación al ámbito de aplicación objetivo, o sea, los impuestos; los convenios se aplican a los impuestos sobre la renta, tanto de personas físicas como jurídicas. De igual manera, se aplican también a los impuestos sobre el patrimonio, sin hacerse extensivos a los impuestos indirectos. Los convenios definen con carácter general estos impuestos, aunque es común que contengan una enumeración de los impuestos comprendidos en cada estado, e incluso se habla de impuestos de naturaleza similar, además de la previsión de la aplicación del convenio a aquellos impuestos que en el futuro puedan sustituir a los enunciados.

En concreto, los modelos OCDE y ONU incluyen en sus respectivos artículos 2 los impuestos comprendidos por los mismos (OCDE: Renta, patrimonio y plusvalías, y ONU: renta, capital y plusvalías).

Definiciones generales

Vallejo y Gutiérrez (2001), respecto a las definiciones generales indican:

Es importante considerar que pueden presentarse definiciones distintas en las legislaciones internas de los países que suscriben el convenio, que podrían generar problemas de aplicación del mismo, por lo que esta cláusula es sumamente importante, pues establece definiciones de

términos y expresiones que se utilizan en el convenio, tales como “persona”, “sociedad”, “autoridad competente”, “nacional”, “establecimiento permanente” u otros. (p.53)

Es de notar con base a los autores citados, que tanto el Modelo de Convenio de la OCDE como el de la ONU contienen en artículos independientes, debido a su importancia, las definiciones de “residente” y la de “establecimiento permanente”.

En concreto, ambos modelos dedican sus artículos 4 y 5 a estas definiciones. El OCDE introdujo la noción de “establecimiento permanente” que fue recogida por el ONU y que hoy es parte integrante de todos los convenios de doble imposición cuyo alcance resulta trascendental, ya que de ella va a depender el reparto por parte de los estados contratantes de los beneficios empresariales.

Para Giuliani (2001), la definición de “establecimiento permanente” resulta trascendental, ya que de ella va a depender el reparto por parte de los Estados contratantes de los beneficios empresariales. Por ejemplo, el Modelo de Convenio de la OCDE define el “establecimiento permanente” como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad y a continuación señala determinados conceptos que tendrán la consideración de establecimiento permanente como las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas los talleres y los lugares de extracción de recursos naturales.

Distribución de la potestad tributaria

Según Vallejo y Gutiérrez (2001:54), “para determinadas categorías de renta y de patrimonio se atribuye un derecho exclusivo de imposición a uno de los estados contratantes. El otro estado contratante no puede gravar dichas categorías, evitándose de esta manera la doble imposición”. En

general, el derecho exclusivo de imposición se otorga al estado de residencia.

Tomando en cuenta a Giuliani (2001), los convenios determinan los respectivos derechos de imposición del Estado de la fuente o situación y del Estado de residencia respecto de las diferentes categorías de renta y de patrimonio. En este sentido el ONU y el MCAN no coinciden con los criterios del OCDE, y de hecho en la Comunidad Andina, como se señaló prima el criterio de Fuente.

Vallejo y Gutiérrez (2001), dejan en claro que:

En el caso de otras categorías de renta y de patrimonio el derecho de imposición no es exclusivo. Algunas rentas cuyo derecho de imposición es compartida entre los dos estados se limita el impuesto del país de la fuente (dividendos e intereses, tanto en los modelos OCDE como ONU). (p.54)

Según Vallejo y Gutiérrez (2001), en los modelos de Convenio de referencia, se clasifican las rentas y el patrimonio en tres categorías según el régimen aplicable en el Estado de la fuente o situación:

- Rentas y elementos patrimoniales que pueden gravarse sin ninguna limitación en el estado de la fuente o situación.
- Rentas que pueden someterse a una imposición limitada en el Estado de la fuente y rentas.
- Rentas y elementos patrimoniales que no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación.

Disposiciones especiales

Según Vallejo y Gutiérrez (2001):

Los convenios contienen ciertas disposiciones especiales, siendo las más importantes las referidas a la no discriminación, la cual aparece en el art. 24 de los modelos OCDE y ONU, en este caso; se reconoce el principio de no discriminación entre los nacionales de uno y otro Estado contratante, siempre que se encuentren en las mismas circunstancias. (p.56)

Asimismo, se determina el principio general, donde se establece que los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones.

Finalmente, haciendo mención a los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese Estado de forma menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades.

Para Giuliani (2001), el principio de no discriminación como particularidad se suele referir a la totalidad de los impuestos en vigor de los estados contratantes y no sólo a los comprendidos en el ámbito del convenio. Otro aspecto que se debe resaltar de este principio es que está referido a la nacionalidad y no a la residencia.

Disposiciones finales

En relación a las disposiciones finales como elemento contentivo de los convenios para evitar la doble tributación, Vallejo y Gutiérrez (2001) indican que tales disposiciones hacen referencia a la entrada en vigor de los

convenios una vez que los mismos sean ratificados. En efecto, el texto recoge la fecha a partir de la cual entran en vigor sus disposiciones, que suele fijarse en el comienzo del siguiente periodo impositivo.

Consecuencias Fiscales de los Convenios establecidos para evitar la Doble Tributación

Desde el enfoque de investigadores como Ángel (2010), Vallejo y Gutiérrez (2001), cuando se habla de los convenios establecidos para evitar la doble tributación, se hace referencia a una serie de efectos o consecuencias fiscales que los mismos generan a los países convenidos. En este caso, se pueden destacar las siguientes:

Pérdida de la recaudación directa

Para Ángel (2010), la recaudación tributaria tiene una relevante significación, ya que de ella depende que cada cual pague los tributos que le corresponden, haciendo más justo al sistema tributario del país. Además, gracias a la recaudación de los tributos se logran cubrir las cuotas que requiere el Estado para cumplir sus fines.

Según Vallejo y Gutiérrez (2001), es de saber, que los países cuando negocian un convenio buscan junto a la seguridad de un marco estable, el reparto de la soberanía tributaria sobre las personas y rentas sobre las que ambos pueden actuar. Esto se consigue definiendo, para cada tipo de renta, cuál va a ser la soberanía competente para gravarla o si esa potestad se va a compartir; en este último caso, también se establecen los porcentajes correspondientes a cada uno.

Lógicamente, si los convenios buscan eliminar la doble tributación mediante un reparto pactado de la posibilidad de gravamen, esto supondrá una merma en la recaudación directa obtenida de las rentas y personas

sometidas al convenio. Este suele ser el mayor argumento (por no decir prácticamente el único) que se suele esgrimir como razón para justificar una postura reticente a la negociación de convenios.

A criterio de Vallejo y Gutiérrez (2001), si esa pérdida es inevitable en un primer momento en lo referente a recaudación directa, para valorar de forma adecuada los efectos sobre la recaudación hay que tener en cuenta que, si bien la recaudación directa procedente de las rentas sometidas al convenio tiene que bajar necesariamente. Es decir, de las nuevas rentas y contribuyentes como consecuencia de esa actividad económica generada se obtendrá una cierta recaudación que compensará, en gran parte, la pérdida antes citada.

Ángel (2010), determina que todo convenio para evitar la doble tributación define la soberanía de uno de los países contratantes para gravar en exclusividad determinadas rentas, compartir la tributación respecto de otras o, reconocer al otro país su soberanía para gravar en exclusividad.

Este proceso conlleva necesariamente a la renuncia parcial a gravar en su totalidad determinado tipo de rentas, entre las que se encuentran las denominadas rentas pasivas, como es el caso de los dividendos, intereses o regalías, lo que resulta indispensable para evitar la doble tributación internacional.

También podrían configurarse casos en que existan actividades generadoras de rentas que no califiquen como establecimientos permanentes o base fija, y consecuentemente no gravadas en el país de la fuente Sin embargo, el sacrificio fiscal depende de la realidad tributaria de los países contratantes.

Disminución de los pagos de los residentes por impuestos en el extranjero

De acuerdo a Ángel (2010), para fines fiscales, son extranjeros las personas físicas (individuos) o personas morales (sociedades mercantiles, asociaciones o sociedades civiles, entre otras) que se rigen por la legislación de otro país, por razones de nacionalidad, domicilio, residencia, sede de operación, entre otros criterios.

En el caso de Venezuela, son personas residentes en el extranjero aquellas que tengan un establecimiento permanente en Venezuela, respecto de los ingresos atribuibles dicho establecimiento.

Los residentes en el extranjero se encuentran obligados al pago del impuesto sobre la renta en Venezuela por los ingresos que obtengan de fuente de riqueza ubicada en el país. Los residentes que les efectúen los pagos tienen la obligación de retenerles el impuesto correspondiente

Para Vallejo y Gutiérrez (2001), si bien pudiera disminuir la recaudación obtenida según se acaba de señalar, del mismo modo disminuirán los pagos de los residentes por impuestos en el extranjero al establecer el tratado menores tasas impositivas o incluso el método de exención.

Cabe resaltar que al método de exención, el rendimiento no se integra en la base imponible del impuesto en el Estado de residencia. En consecuencia, el rendimiento obtenido en el extranjero está exento en el Estado de residencia.

Según Ángel (2010), dicha exención puede ser íntegra o con progresividad.

La exención es íntegra cuando el rendimiento simplemente no se integra en la base imponible. Mientras, que en la exención con progresividad: el rendimiento se integra en la base imponible, pero sólo a los efectos de calcular el tipo de gravamen. Una vez calculado el tipo de gravamen se aplica sin tener en cuenta el rendimiento percibido en el extranjero.

Disminución de las deducciones practicadas por los residentes

Vallejo y Gutiérrez (2001), indican que los convenios establecidos para evitar la doble tributación, disminuyen las deducciones que los residentes podrán practicar en el país, lo que conllevará un aumento de recaudación por este concepto en el otro país. Si bien existe la posibilidad de sufrir una reducción de la recaudación, la realidad indica que se trata de reducciones en el corto plazo, tendiendo a compensarse a medio y largo plazo.

En general, la adecuada aplicación tanto de los convenios establecidos para evitar la doble tributación, exige disponer de la información adecuada. Los modelos de convenios tanto OCDE como ONU, establecen expresamente mecanismos para intercambiar la información que las partes necesiten para la mejor gestión de sus sistemas tributarios y la lucha contra el fraude.

Ventajas de los Convenios establecidos para evitar la Doble Tributación

Ángel (2010), señala que los convenios establecidos para evitar la doble tributación no sólo traen consigo una serie de consecuencias fiscales, sino además generan ventajas desde el punto de vista del país contratante y de los inversionistas.

Desde el punto de vista del país contratante, a criterio de Ángel (2010), se mencionan las siguientes ventajas:

Generación de un ambiente favorable para la inversión. Al firmar un convenio para evitar la doble tributación, un país está dando una señal positiva a la inversión extranjera y otorga a los inversionistas seguridad respecto de los elementos negociados en un convenio los que van a permanecer invariables para las partes contratantes, aun en el supuesto de modificación de la Ley interna.

Consolidación bilateral de un marco normativo predecible y seguro. Como factor esencial en la toma de decisiones de los inversionistas del país donde realicen sus inversiones, por estar salvaguardados por un convenio de carácter internacional, ofreciendo garantías contra la discriminación y la eliminación de la doble tributación.

Minimización de la evasión fiscal Internacional. Villegas (2001) expresa que la evasión fiscal:

Es toda eliminación o discriminación de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarla y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales. (p. 382).

Es decir, en el concepto de evasión fiscal se conjugan varios elementos donde uno de lo más importante es que existe una eliminación o disminución de un tributo y donde además se transgrede una ley de un país, por los sujetos legalmente obligados.

Los convenios establecidos para evitar la doble tributación son instrumentos que pueden usar las administraciones tributarias para enfrentar la evasión fiscal internacional, ya que prevén acuerdos de intercambio de información y, en algunos casos, de asistencia en la recaudación. Así la administración tributaria de un país adquiere la facultad de solicitar la información que requiere.

Conocimiento de las estrategias que utilizan los agentes internacionales. Los convenios establecidos para evitar la doble tributación facilitan que la Administración al conocer las estrategias que usan los agentes económicos internacionales, pueda detectar incumplimientos de obligaciones tributarias.

En relación a las ventajas que los convenios establecidos para evitar la doble tributación, Ángel (2010), indica las siguientes:

Establecimiento de métodos para neutralizar la doble tributación, los cuales no pueden ser alterados para los países contratantes.

Las empresas y los trabajadores pueden esperar que los tratados que siguen los modelos de las Naciones Unidas o de OCDE sean interpretados y aplicados consistentemente con los comentarios publicados.

Un convenio en principio no modifica el tratamiento común otorgado por la ley interna de un país. Sin embargo, normalmente fija límites a algunos aspectos de la participación de la recaudación del impuesto entre ambos países. Por ejemplo, el convenio suele establecer tasas límites de retención en el país de la fuente para dividendos, intereses y regalías, reconociendo el derecho del país de residencia de gravar también dichas rentas, pero otorgando un mecanismo para neutralizar el pago efectuado en el país de la fuente evitando así la doble imposición.

Bajo ninguna circunstancia un convenio puede crear una obligación tributaria inexistente en la Ley interna. Por ejemplo, el acordar una tasa de retención en la fuente sobre dividendos no implica que los inversionistas del otro país contratante se encuentren obligados a pagar dicha tasa de retención en tanto la Ley no afecte los dividendos.

Otorgamiento de seguridad al inversionista respecto a la protección de sus legítimos intereses, pues el procedimiento amistoso mediante el cual la Administración del propio país interviene en la solución de controversias.

La inclusión del principio de no discriminación en un convenio garantiza al inversionista que, una vez que haya efectuado su inversión, el país no va a cambiar su política para obligar a los extranjeros a pagar más impuestos que los residentes.

Bases Legales

Las bases legales están constituidas por el conjunto de documentos de naturaleza legal que sirven de testimonio referencial y de soporte a la investigación, entre esos documentos se tienen: Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), Código Orgánico Tributario (2001), Ley del Impuesto sobre la Renta (2007), además de los diferentes Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional establecidos en la República Bolivariana de Venezuela.

Cuadro 6. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV, 1999)

Artículo N°	Referencia
311	Establece que 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 los gastos ordinarios.
316	Determina que el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.
317	Establece que no podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino

	en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente.
--	--

Fuente: Ley mencionada, adaptado por la autora de investigación (2012).

Cuadro 7. Código Orgánico Tributario (COT, 2001)

Artículo N°	Referencia
22 al 24	Estipulan lo concerniente a los contribuyentes los cuales son los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible. Dicha condición puede recaer en las personas naturales, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado; en las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho; y en las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional; por tanto, están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este Código o por normas tributarias.
30	En cuanto al domicilio establece que se consideran domiciliados en la República Bolivariana de Venezuela para los efectos tributarios: <ol style="list-style-type: none"> 1. Las personas naturales que hayan permanecido en el país por un período continuo o discontinuo de más de ciento ochenta y tres (183) días en un año calendario, o en el año inmediatamente anterior al del ejercicio al cual corresponda determinar el tributo. 2. Las personas naturales que hayan establecido su residencia o lugar de habitación en el país, salvo que en el año calendario permanezca en otro país por un período continuo o discontinuo de más de ciento ochenta y tres (183) días, y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país. 3. Los venezolanos que desempeñen en el exterior funciones de representación o cargos oficiales de la República, de los estados, de los municipios o de las entidades funcionalmente descentralizadas, y que perciban remuneración de cualquiera de estos entes públicos. 4. Las personas jurídicas constituidas en el país, o que se hayan domiciliado en él, conforme a la ley.
31	A los efectos tributarios y de la práctica de las actuaciones de la Administración Tributaria, se tendrá como domicilio de las personas naturales en Venezuela: <ol style="list-style-type: none"> 1. El lugar donde desarrollen sus actividades civiles o comerciales. En los casos que tengan actividades civiles o comerciales en más de un sitio, se tendrá como domicilio el lugar donde desarrolle su actividad principal; 2. El lugar de su residencia, para quienes desarrollen tareas

	exclusivamente bajo relación de dependencia, no tengan actividad comercial o civil como independientes, o, de tenerla, no fuere conocido el lugar donde ésta se desarrolla; 3. El lugar donde ocurra el hecho imponible, en caso de no poder aplicarse las reglas precedentes; y 4. El que elija la Administración Tributaria, en caso de existir más de un domicilio según lo dispuesto en este artículo, o sea imposible determinarlo conforme a las reglas precedentes.
--	--

Fuente: Ley mencionada, adaptado por la autora de investigación (2012).

Cuadro 7. Código Orgánico Tributario (COT, 2001) (Continuación)

Artículo N°	Referencia
33	En cuanto a las personas domiciliadas en el extranjero, indica que las actuaciones de la Administración Tributaria se practicarán: En el domicilio de su representante en el país, el cual se determinará conforme a lo establecido en los artículos precedentes; en los casos en que no tuvieren representante en el país, en el lugar situado en Venezuela en el que desarrolle su actividad, negocio o explotación, o en el lugar donde se encuentre ubicado su establecimiento permanente o base fija; y el lugar donde ocurra el hecho imponible, en caso de no poder aplicarse las reglas precedentes.

Fuente: Ley mencionada, adaptado por la autora de investigación (2012).

Cuadro 8. Ley del Impuesto sobre la Renta (LISLR, 2007)

Artículo N°	Referencia
1	Establece que los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en esta ley. Salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en Venezuela, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de ingresos esté situada dentro del país o fuera de él. Las personas naturales o jurídica no residentes o no domiciliadas en Venezuela estarán sujetas al impuesto establecido en esta Ley siempre que la fuente o la causa de sus enriquecimientos esté u ocurra dentro del país, aun cuando no tengan establecimiento permanente o base fija en Venezuela. Las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuirles a dicho establecimiento permanente o base fija.
2	Determina que toda persona natural o jurídica, residente o domiciliado en Venezuela, así como las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, podrán acreditar contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado

	en el extranjero por los enriquecimientos de fuente extraterritorial por los cuales estén obligados al pago de impuesto en los términos de la Ley.
3	Establece que los beneficios de los tratados para evitar la Doble Tributación suscritos por la República de Venezuela con otros países y que hayan entrado en vigor, sólo serán aplicables cuando el contribuyente demuestre, en cualquier momento, que es residente en el país del cual se trate y se cumplan con las disposiciones del Tratado respectivo.

Fuente: Ley mencionada, adaptado por la autora de investigación (2012).

Cuadro 8. Ley del Impuesto sobre la Renta (LISLR, 2007) (Continuación)

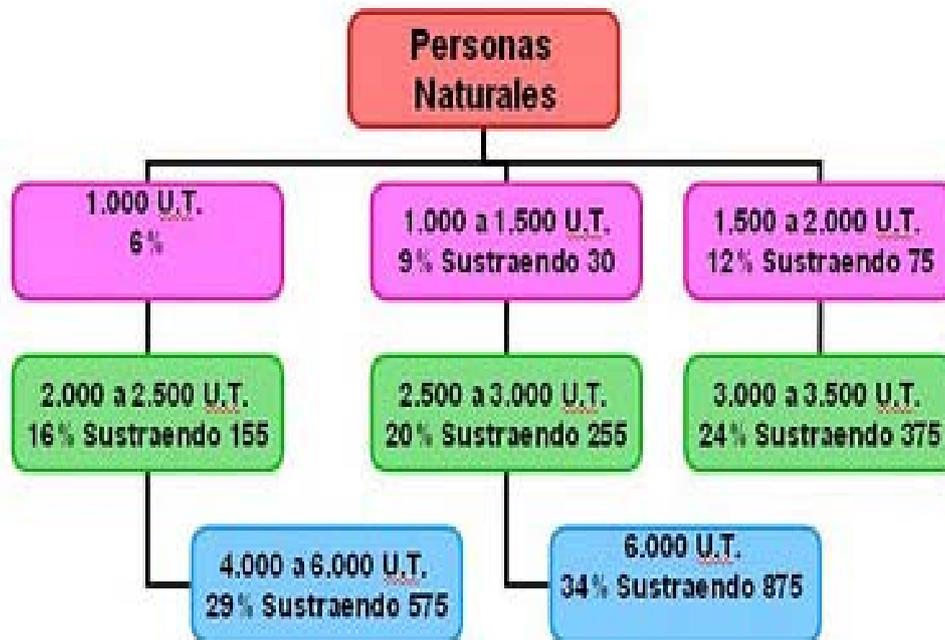
Artículo N°	Referencia
50 al 53	Indica que debe entenderse por el sujeto pasivo que realice operaciones en el país, y a tales efectos precisa que, se considerará como tal, a aquel que directamente o por medio de apoderado, empleado o representante, posea en el territorio venezolano cualquier local o lugar fijo de negocios o cualquier centro de actividad en donde se desarrolle, total o parcialmente, su actividad o cuando posea en Venezuela una sede de dirección, sucursal, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos; obras de construcción, instalación o montaje, cuando su duración sea superior a seis meses.

Fuente: Ley mencionada, adaptado por la autora de investigación (2012).

Tomando en cuenta la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISLR, 2007), artículos 50 al 53 se tienen las siguientes tarifas:

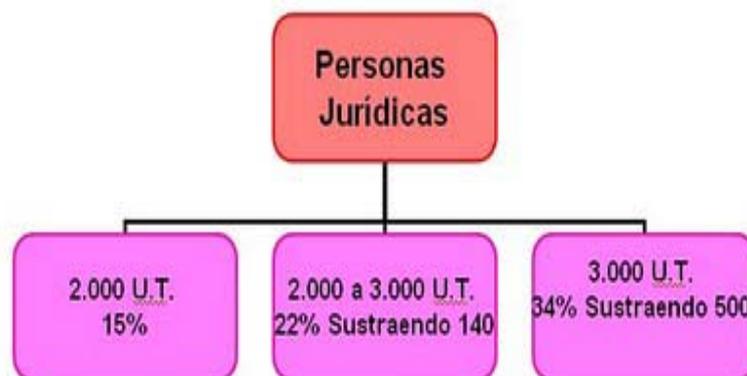
Figura 3. Tarifas de pago de Impuesto sobre la Renta

(Personas naturales)



Fuente: adaptado de la Ley del Impuesto sobre la Renta (2007)

Figura 4. Tarifas de pago de Impuesto sobre la Renta (Personas jurídicas)



Fuente: adaptado de la Ley del Impuesto sobre la Renta (2007)

De igual manera como fundamento legal de la presente investigación se tienen los diversos Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional en aplicación, en materia del Impuesto sobre la Renta, establecidos en la República Bolivariana de Venezuela; (Ver anexos), los cuales constituyen la principal del estudio con base al objetivo general, serán analizados.

Definición de términos básicos

En la definición de términos básicos, se procede a presentar alfabéticamente los términos básicos y compuestos utilizados en la investigación:

Contribuyentes Residentes o domiciliados en Venezuela: son aquellas cuya estadía en el país excede de 180 días durante el ejercicio anual, si permanece menos de este tiempo se le considera como no residente, a los fines del Impuesto sobre la Renta. También son residentes aquellas personas que en el ejercicio inmediatamente anterior, hayan permanecido en el país más de 180 días. (Ley de Impuesto Sobre la Renta, LISLR: 2007)

Contribuyentes no Residentes o no domiciliados en el país: son aquellas personas naturales que hayan permanecido menos de 180 días en el país, durante un ejercicio anual. Las personas naturales no residentes tributan por cualquier suma que perciban, con excepción de las rentas sujetas a retención total que son sueldos y salarios, renta profesional y dividendos. (Ley de Impuesto Sobre la Renta, LISLR: 2007)

Convenios para evitar la doble tributación: son normas de derecho internacional y como tal deben ser interpretados, según la Convención de Viena, sobre el Derecho de los Tratados, que establecen los principios generales de buena fe, de la primacía del texto y de tener en cuenta el objeto y fin del Tratado. Brito (2006).

Doble tributación: consiste básicamente, en una violación formal que requiere de un mismo hecho y una misma actividad”, por tanto, no debe estar sometida más que a una soberanía única, tanto en la materia fiscal como en materia política o jurídica. Sorondo (citado por Moya, 2009).

Exenciones y exoneraciones: las exenciones representan ventajas fiscales, que benefician al contribuyente establecidas en el art. 14 d la Ley de I.S.L.R, mientras que las exoneraciones también representan dicha ventaja pero son establecidas por el Ejecutivo Nacional. (Ley de Impuesto Sobre la Renta, LISLR: 2007)

Impuesto sobre la Renta: es aquel impuesto aplicado sobre los enriquecimientos anuales obtenidos por las personas naturales o jurídicas, es decir, grava la ganancia que produce una inversión o la rentabilidad del capital. También puede ser el producto del trabajo bajo relación de dependencia o lo producido por el ejercicio de una profesión liberal. (SENIAT, 2005).

Cuadro 9. Operacionalización de la Variable.

Objetivo General: Analizar los convenios para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta establecidos en la República Bolivariana de Venezuela			
Objetivos Específicos	Variable	Dimensiones	Indicadores
Examinar el fundamento legal de los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta en la República Bolivariana de Venezuela.	Convenios para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta	Fundamento legal de los convenios establecidos para evitar la doble tributación	Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Código Orgánico Tributario. Ley del Impuesto sobre la Renta. Convenios para evitar doble tributación en materia de Impuesto sobre la Renta
Identificar los elementos que caracterizan los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta en la República Bolivariana de Venezuela.		Elementos que caracterizan los convenios para evitar la doble tributación.	Ámbito de aplicación. Definiciones generales. Distribución de potestad tributaria. Disposiciones especiales. Disposiciones finales
Identificar las consecuencias fiscales que originan los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta en la República Bolivariana de Venezuela.		Consecuencias fiscales generadas por los convenios para evitar la doble tributación	Pérdidas de la recaudación directa. Disminución de pagos de residentes por impuestos en el extranjero. Disminución de las deducciones practicadas por los residentes.
			Análisis documental mediante el uso de matrices de información

Fuente: Villegas (2011)

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

En este capítulo se describen los procedimientos utilizados para abordar el problema planteado, por ello se hace referencia al tipo, diseño de la investigación, población, muestra, técnica e instrumentos de recolección, validez, confiabilidad del instrumento, análisis e interpretación de la información y el procedimiento seguido para el estudio.

Tipo de Investigación

Tomando en cuenta que el estudio buscó analizar de los convenios para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la Renta establecidos en la República Bolivariana de Venezuela; la investigación fue de tipo documental, definida por la Universidad Pedagógica Experimental Libertador (UPEL, 2007: 20), como “el estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, con apoyo, principalmente en trabajos previos, información y datos divulgados por medios impresos”.

Según lo expuesto, la información se obtuvo de fuentes principales como: documentos, leyes, libros, convenios, entre otros. Así, de acuerdo a los objetivos del estudio, el trabajo se fundamentó en revisiones críticas del estado de conocimiento, esto a juicio de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador (UPEL, Ob.cit) implica integración, organización y evaluación de la información teórica y empírica existente sobre un problema, focalizando ya sea en el progresos de la investigación actual y posibles vías

para su solución, en el análisis de la consistencia interna y externa de las teorías y conceptualizaciones para señalar sus fallas.

Diseño de Investigación

Con respecto al diseño, es definido por Balestrini (2006), como “el plan global de investigación que integra de un modo coherente y adecuadamente correctas técnicas de recolección de datos a utilizar”. Por lo tanto, en la presente investigación el diseño seleccionado por las investigadora fue el bibliográfico, el cual de acuerdo a la Universidad Santa María (2007:44), “es básico de las investigaciones documentales, ya que a través de la revisión del material documental de manera sistemática; rigurosa y profunda se llega al análisis de diferentes fenómenos o a la determinación de la relación entre las variables.

Aunado a ello, Chávez (2004:137), sostiene que en este diseño de investigación “se deben reflejar las posiciones de los enfoques o tendencias analizadas, así como la posición independiente del investigador”. Con base a lo expuesto, la investigación tuvo un nivel netamente documental, con diseño bibliográfico; por cuanto partiendo de documentos, libros, entre otros; la investigadora procedió a analizar los convenios para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la Renta establecidos en Venezuela.

Para efectos de este estudio la tarea de la investigadora fue examinar el fundamento legal de los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta en la República Bolivariana de Venezuela; identificar los elementos que caracterizan los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta en Venezuela; así como identificar las

consecuencias que originan los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta en Venezuela.

Población y Muestra

La población constituye el objeto del estudio y de ella se extraerá la información para su respectivo análisis. Chourio (2002: 55), define la población como “el conjunto de personas, instituciones, objetos y temas que concuerdan con una serie de especificaciones en una investigación”. Para Balestrini (2006: 137), “estadísticamente por población se entiende un conjunto finito o infinito de personas, casos o elementos que presentan características comunes”.

Tomando en cuenta la información suministrada por el portal del SENIAT (2012), y que la investigación sigue un enfoque documental con diseño bibliográfico, se tomó como población de estudio los treinta (30) convenios evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la Renta, establecidos en la República Bolivariana de Venezuela. (Ver anexo A).

La muestra es definida por Chourio (2002:56), como un “subconjunto representativo de la población en una investigación”. En el presente estudio, se realizó un muestreo no probabilístico a conveniencia. Según Balestrini (2006), en este tipo de muestreo no se conoce la probabilidad de que un elemento de la población sea incluido en la muestra, y se basa en un juicio subjetivo. En este sentido, el muestreo no probabilístico a conveniencia, se caracteriza por un esfuerzo deliberado de obtener muestras representativas mediante la inclusión en la muestra de grupos supuestamente típicos.

Desde la perspectiva expuesta, en la investigación se escogió como muestra de estudio, los convenios para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la Renta, establecidos en la República Bolivariana de

Venezuela desde el año 2005, los cuales suman en total nueve (9) convenios y representan el 30% de la población, se realizó dicha selección por cuanto se asumen que los últimos convenios pueden presentar similitudes en cuanto a los aspectos que se toman en cuenta en los mismos.

En sí, la muestra quedó conformada por los siguientes convenios para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la Renta, establecidos en la República Bolivariana de Venezuela desde el año 2005 hasta la fecha (Ver Anexo E):

Cuadro 10. Muestra

PUBLICACIÓN EN GACETA OFICIAL		CONVENIOS/ACUERDOS	
NÚMERO	FECHA	PAÍSES	CONTENIDO
39.095	09/01/2009	Brasil	Convenio entre el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el Gobierno de la República Federativa de Brasil para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta.
38.842	31/01/2008	Malasia	Convenio entre la República de Venezuela y el Reino de Noruega con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuesto sobre la renta y el patrimonio.
38.598	05/01/2007	Vietnam	Acuerdo entre el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el Gobierno de la República Socialista de Vietnam para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.
38.598	05/01/2007	Austria	Convenio entre la República Bolivariana de Venezuela y la República de Austria para evitar la doble tributación y prevenir la elusión y la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta y el patrimonio.
38.598	05/01/2007	Corea	Convenio entre el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el Gobierno de la República de Corea para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el capital.

Fuente: http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02_NORMATIVA_LEGAL/2.3CONVENIOS/2.3.1CONVENIOS_DOBLE_TRIBUTACION (2012).

Cuadro 10. Muestra (Continuación)

PUBLICACIÓN EN GACETA OFICIAL		CONVENIOS/ACUERDOS	
NÚMERO	FECHA	PAÍSES	CONTENIDO
38.796	25/10/2007	Qatar	Acuerdo entre el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el Gobierno del Estado de Qatar para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta
5.822 Extraordinario	25/09/2006	Rusia	Convenio entre el Gobierno de la Republica Bolivariana de Venezuela y el Gobierno de la Federación de Rusia para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.
38.344	27/12/2005	Irán	Acuerdo entre el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el Gobierno de la República Islámica de Irán para evitar la doble tributación en materia de impuesto sobre la renta y el patrimonio.
38.347	30/12/2005	Kuwait	Acuerdo entre el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el Gobierno del Estado de Kuwait para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.

Fuente: http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02_NORMATIVA_LEGAL/2.3CONVENIOS/2.3.1CONVENIOS_DOBLE_TRIBUTACION (2012).

Técnicas e Instrumentos de Recolección de Información

Las técnicas de recolección de información son vista por Sabino (2006), como aquellas que conducen a la verificación del problema planteado. Según Morles (2004:53), las técnicas de recolección de información “son las distintas formas o maneras de obtener la información”.

En esta investigación se utilizó la matriz de recolección de información definida por Calello (2002:128), como la estructuración de un conjunto de elementos de la muestra o población a través de tablas o reportes necesarios para llegar análisis de los datos, es decir, que el presente estudio se caracteriza, porque los instrumentos de medición estuvieron conformados, por documentos, leyes y convenios para evitar la doble tributación en materia

del Impuesto sobre la Renta, establecidos en Venezuela, requeridos para llevar a cabo la investigación de acuerdo a los objetivos planificados.

Este estudio se fundamentó en la recolección de información tomada directamente del contexto en estudio y de igual manera de la revisión bibliográfica. En el caso, los instrumentos empleados fueron el fichaje de información. Es decir, se analizó el contenido de teorías y concepciones emitidas por diversos autores, además de normas legales que fundamentan los convenios para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta establecidos en Venezuela. Se elaboraron guías de observación, (Ver Anexo B), además de fichas hemerográficas y cibernéticas (Ver Anexo C) y matrices de información (Ver Anexo D).

Análisis e Interpretación de la Información

De acuerdo a Hurtado (2005), el análisis de la información consiste en aplicar un conjunto de estrategias y técnicas que le permiten al investigador obtener el conocimiento que está buscando, a partir del adecuado tratamiento de la información obtenida. En este caso, la clasificación de la información se hizo tomando en cuenta los objetivos específicos planteados en el estudio, así su análisis se ejecutó en función de criterios que permitan abordar los datos obtenidos.

En efecto, el análisis y la interpretación de la información juegan un papel muy importante, pues contribuyen a producir efectos beneficiosos sobre todo la temática en estudio, partiendo de la investigación cualitativa, la cual infiere el uso de registros narrativos de los fenómenos.

En este sentido, la investigación cualitativa trata de identificar la naturaleza profunda de las realidades, su sistema de relaciones, su

estructura dinámica, ya que persigue describir sucesos complejos en su medio natural, con información preferentemente cualitativa.

De acuerdo con lo planteado más la información bibliográfica, se realizó el análisis enfocado a los objetivos planteados en la investigación, dando como resultado el análisis y los aportes para la investigación. El análisis e interpretación de la información permitió analizar los convenios para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la Renta establecidos en la República Bolivariana de Venezuela.

Procedimiento de Investigación

De acuerdo a Hurtado (2005), los procedimientos de la investigación describen en detalles, paso a paso, el procedimiento que se llevará a cabo, y servirá para ubicar las unidades de estudio en tiempo y espacio de la investigación. En el aspecto práctico, las acciones de la presente investigación se iniciaron con la recopilación de información a través de visitas a diferentes bibliotecas, con la finalidad de consultar fuentes bibliográficas, registrando la información relevante para luego clasificarla en forma jerárquica, por medio de un esquema de trabajo.

Tomando en cuenta a Hurtado (2005), es preciso señalar que para llevar a cabo la investigación, se cumplió con el siguiente procedimiento:

1.- Contextualizado y definido el problema, se procedió a formular los objetivos general y específicos.

2.- Se consultó bibliografía para extraer la información relacionada con la temática a investigar, construyendo los aportes teóricos a través de las diferentes informaciones recopiladas, la cual posteriormente se clasificó, analizó e interpretó. Asimismo, utilizando el método deductivo para lograr los objetivos, se analizó en forma general para llegar a lo específico del temario,

es decir, que a través de este método se llegó a considerar todos los elementos expresados en las dimensiones del estudio.

3.- Establecimiento de las conclusiones de acuerdo al propósito del estudio. Es importante resaltar que en el presente trabajo especial de grado, se utilizó la técnica del fichaje, para clasificar la información recabada por conceptos, autores y contenidos a fin de facilitar la comprensión del estudio realizado. En tal sentido, una vez seleccionadas las bibliografías relacionadas con los objetivos de la investigación, la investigadora procedió a fichar la información haciendo análisis a los mismos para darle sentido al propósito del estudio.

bdigital.ula.ve

CAPITULO IV

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LA INFORMACION

Este capítulo está referido a la presentación y análisis de los resultados obtenidos mediante su recolección. El contenido para la interpretación de los resultados que sustenta la variable, se presenta apoyado en un enfoque del análisis cualitativo en relación a los objetivos formulados por el presente estudio. En efecto, el análisis de los resultados se presenta en tres (3) fases:

I Fase: Consta de la presentación de guías de observación con la finalidad de examinar el fundamento legal de los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta en la República Bolivariana de Venezuela; para lo cual fue necesario indagar en las diferentes leyes que guardan relación directa con la investigación, seleccionando de estas los artículos con mayor afinidad, procediendo así a su posterior análisis.

II Fase: Con la finalidad de dar respuesta al segundo objetivo de la presente investigación, y debido a la confidencialidad de la información, fue necesario diseñar una matriz de información donde se identificaron los elementos que caracterizan los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta en la República Bolivariana de Venezuela; en efecto; fue necesario indagar cada uno de los nueve (9) convenios para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la Renta, establecidos en la República Bolivariana de Venezuela desde el año 2005; a fin de analizar de manera general los elementos que los mismos poseen.

III Fase: Está conformada por fichas de contenido las cuales permitieron identificar las consecuencias fiscales que originan los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta en la República Bolivariana de Venezuela.

I Fase: Fundamento legal de los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta en la República Bolivariana de Venezuela.

Cuadro 11. Guía de Observación de la Norma legal: Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999)

Norma Legal: Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999)	Si	No
Categoría: Suscripción de tratados internacionales.	X	
Observación: El Artículo 153 establece que la República podrá suscribir tratados internacionales que conjuguen y coordinen esfuerzos para promover el desarrollo común de sus naciones, y que aseguren el bienestar de los pueblos y la seguridad colectiva de sus habitantes.... Las normas que se adopten en el marco de los acuerdos de integración serán consideradas parte integrante del ordenamiento legal vigente y de aplicación directa y preferente a la legislación interna.		
Categoría: Aprobación de los convenios.	X	
Observación: En el Artículo 154 se determina que los tratados celebrados por la República deben ser aprobados por la Asamblea Nacional antes de su ratificación por el Presidente o Presidenta de la República, a excepción de aquellos mediante los cuales se trate de ejecutar o perfeccionar obligaciones preexistentes de la República, aplicar principios expresamente reconocidos por ella, ejecutar actos ordinarios en las relaciones internacionales o ejercer facultades que la ley atribuya expresamente al Ejecutivo Nacional.		
Categoría: Resolución de controversias en los convenios.	X	
Observación: El Artículo 155 determina con claridad que en los tratados, convenios y acuerdos internacionales que la República celebre, se insertará una cláusula por la cual las partes se obliguen a resolver por las vías pacíficas reconocidas en el derecho internacional o previamente convenidas por ellas, si tal fuere el caso, las controversias que pudieren suscitarse entre las mismas con motivo de su interpretación o ejecución si no fuere improcedente y así lo permita el procedimiento que deba seguirse para su celebración.		

Fuente: Tomado de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999)

Continuación del cuadro 11. Guía de Observación de la Norma legal: Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999)

Norma Legal: Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999)	Si	No
Categoría: Determinación del ISLR según la justa distribución de las cargas públicas.	X	
Observación: El Artículo 316 determina que el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas publicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.		
Categoría: Cobro, rebajas e incentivos fiscales del ISLR según la ley.	X	
Observación: El Artículo 317 indica que no podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente.		

Fuente: Tomado de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999)

Análisis:

Se puede observar de acuerdo al cuadro 11, que la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), como carta magna, sólo regula de manera general actuaciones vinculadas al aspecto tributario; hace especial énfasis en la búsqueda del bienestar de los venezolanos mediante la suscripción de tratados, asimismo deja en claro que todo convenio establecido, incluyendo aquellos para evitar la doble tributación en materia de Impuesto sobre la Renta, debe ser aprobado por la Asamblea Nacional antes de su ratificación por el Presidente (a) de la República; aspectos éstos estipulados en los artículos 153, 154 y 155.

De forma más específica, en relación al Impuesto sobre la Renta, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), tomando en cuenta el artículo 316, se puede decir que el mismo debe ser pagado en

función de la capacidad económica de los contribuyentes; por ende debe atenderse al principio de progresividad, el cual significa que el ISLR debe acrecentarse a medida que crece la capacidad contributiva del contribuyente; quien tiene más capacidad de pago debe abonar más para ser aplicado ese dinero, por el Estado para gastos comunes de la sociedad mediante la prestación de los servicios públicos.

Finalmente, se observó que la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), no trata de manera concreta los aspectos inherentes a los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la Renta, por ende, no percibe la ausencia de disposiciones claves que deben contener los mismos, tales como principios reguladores, sanciones por incumplimiento, entre otros. Apenas en el artículo 155 se indica que los mencionados convenios deben contener una cláusula que obligue a las partes a resolver por vías pacíficas reconocidas en el derecho internacional o previamente convenidas por ellas, las controversias que pudieren suscitarse entre las mismas con motivo de su interpretación o ejecución si no fuere improcedente.

Cuadro 12. Guía de Observación de la Norma legal: Código Orgánico Tributario (2001)

Norma Legal: Código Orgánico Tributario (2001)	Si	No
Categoría: Evitación de los efectos de la doble tributación internacional.	X	
Observación: En el Artículo 11 se esclarece que las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas. En efecto, las leyes tributarias nacionales podrán gravar hechos ocurridos total o parcialmente fuera del territorio nacional, cuando el contribuyente tenga nacionalidad venezolana, esté residenciado o domiciliado en Venezuela o posea establecimiento permanente o base fija en el país. La ley procurará evitar los efectos de la doble tributación internacional		

Fuente: Tomado del Código Orgánico Tributario (2001)

Continuación del cuadro 12. Guía de Observación de la Norma legal: Código Orgánico Tributario (2001)

Norma Legal: Código Orgánico Tributario (2001)	Si	No
Categoría: Contribuyentes domiciliados en la República Bolivariana de Venezuela	X	
<p>Observación: El Artículo 30 determina que se consideran domiciliados en la República Bolivariana de Venezuela para los efectos tributarios:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Las personas naturales que hayan permanecido en el país por un período continuo o discontinuo de más de ciento ochenta y tres (183) días en un año calendario, o en el año inmediatamente anterior al del ejercicio al cual corresponda determinar el tributo. 2. Las personas naturales que hayan establecido su residencia o lugar de habitación en el país, salvo que en el año calendario permanezca en otro país por un período continuo o discontinuo de más de ciento ochenta y tres (183) días, y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país. 3. Los venezolanos que desempeñen en el exterior funciones de representación o cargos oficiales de la República, de los estados, de los municipios o de las entidades funcionalmente descentralizadas, y que perciban remuneración de cualquiera de estos entes públicos. 4. Las personas jurídicas constituidas en el país, o que se hayan domiciliado en él, conforme a la ley. 		
Categoría: Contribuyentes domiciliados en el extranjero	X	
<p>Observación: En el Artículo 33 estipula que en cuanto a las personas domiciliadas en el extranjero, indica que las actuaciones de la Administración Tributaria se practicarán: En el domicilio de su representante en el país, el cual se determinará conforme a lo establecido en los artículos precedentes; en los casos en que no tuvieren representante en el país, en el lugar situado en Venezuela en el que desarrolle su actividad, negocio o explotación, o en el lugar donde se encuentre ubicado su establecimiento permanente o base fija; y el lugar donde ocurra el hecho imponible, en caso de no poder aplicarse las reglas precedentes.</p>		
Categoría: Aplicación de las disposiciones a todos los ilícitos tributarios.	X	
<p>Observación: según el Artículo 79, las disposiciones de este Código se aplicarán a todos los ilícitos tributarios, con excepción a los previstos en la normativa aduanera, los cuales se tipificarán y aplicarán de conformidad con las leyes respectivas.</p>		

Fuente: Tomado del Código Orgánico Tributario (2001)

Análisis:

De acuerdo al cuadro 12, el Código Orgánico Tributario (2001), regula todos los aspectos vinculados a los deberes formales, sanciones y demás; no obstante, es muy poco lo que menciona en relación a los convenios para evitar la doble tributación en materia de Impuesto sobre la Renta. En el artículo 11 se manifiesta que las leyes tributarias nacionales podrán gravar hechos ocurridos total o parcialmente fuera del territorio nacional, cuando el contribuyente tenga nacionalidad venezolana, esté residenciado o domiciliado en Venezuela o posea establecimiento permanente o base fija en el país; por tanto, la ley procurará evitar los efectos de la doble tributación internacional. Esto permite inferir que los contribuyentes al ISLR están obligados a dar cumplimiento a las disposiciones establecidas, tomando como base primordial los convenios establecidos por la República Bolivariana de Venezuela con otros países.

En el artículo 30 se hace mención a quienes son considerados contribuyentes domiciliados en la República Bolivariana de Venezuela; mientras que el artículo 33 indica en relación a los contribuyentes domiciliados en el extranjero, que las actuaciones de la Administración Tributaria se practicarán en el domicilio de su representante en el país, en el lugar en Venezuela donde desarrolle su actividad, negocio o explotación, o en el lugar donde se encuentre ubicado su establecimiento permanente o base fija; y el lugar donde ocurra el hecho imponible, en caso de no poder aplicarse las reglas precedentes.

Es decir, aunque un contribuyente este domiciliado en el extranjero, siempre que ejecute actividades económicas en el país y ocurra el hecho imponible en el mismo, este debe sujetarse a las disposiciones expresadas por la Administración Tributaria Venezolana, partiendo por supuesto de los aspectos tipificados en los convenios establecidos por la República

Bolivariana de Venezuela con otros países para evitar la doble tributación en materia de ISLR.

Aunado a lo anterior, de acuerdo al Artículo 79, las disposiciones del Código Orgánico Tributario (2001), deben aplicarse a todos los ilícitos tributarios, con excepción a los previstos en la normativa aduanera, los cuales se tipificarán y aplicarán de conformidad con las leyes respectivas. Sin embargo, a criterio propio de la investigadora y tomando como base el estudio realizado a esta norma legal, se determina que la misma no establece de manera clara los aspectos reguladores en relación a los convenios en estudio. Por ende, se considera como una norma de carácter general al contexto de los tributos, aun cuando regula las actuaciones de los contribuyentes cuyo hecho imponible se genere en la República Bolivariana de Venezuela.

Cuadro 13. Guía de Observación de la Norma legal: Ley del Impuesto sobre la Renta (LISLR, 2007)

Norma Legal: Ley del Impuesto sobre la Renta (LISLR, 2007)	Si	No
Categoría: Contribuyentes obligados a tributar el ISLR en la República Bolivariana de Venezuela.	X	
<p>Observación: Según el Artículo 1 toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en Venezuela, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de ingresos estén situadas dentro del país o fuera de él. Las personas naturales o jurídica no residentes o no domiciliadas en Venezuela estarán sujetas al impuesto establecido en esta Ley siempre que la fuente o la causa de sus enriquecimientos esté u ocurra dentro del país, aun cuando no tengan establecimiento permanente o base fija en Venezuela. Las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuirles a dicho establecimiento permanente o base fija.</p>		

Fuente: Tomado de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISLR, 2007)

Continuación del cuadro 13. Guía de Observación de la Norma legal: Ley del Impuesto sobre la Renta (LISLR, 2007)

Norma Legal: Ley del Impuesto sobre la Renta (LISLR, 2007)	Si	No
Categoría: Aplicabilidad de los beneficios de los tratados para evitar la Doble Tributación suscritos por la República de Venezuela con otros países	X	
Observación: Partiendo del Artículo 3, se tiene que los beneficios de los tratados para evitar la Doble Tributación suscritos por la República de Venezuela con otros países y que hayan entrado en vigor, sólo serán aplicables cuando el contribuyente demuestre, en cualquier momento, que es residente en el país del cual se trate y se cumplan con las disposiciones del Tratado respectivo.		

Fuente: Tomado de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISLR, 2007)

Análisis:

En función del cuadro 13, se puede inferir que la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISLR, 2007), al igual que la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) y el Código Orgánico Tributario (2001), hace muy poca referencia a los convenios para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta establecidos en la República Bolivariana de Venezuela.

La Ley del Impuesto sobre la Renta (LISLR, 2007), aunque regula aspectos vinculados a este tipo de impuesto como: contribuyentes, enriquecimientos, exoneraciones, exenciones, rebajas, desgravámenes, tarifas, entre otros; sólo hace mención en su Artículo 1 a la obligación que tienen toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en Venezuela, de pagar el ISLR ya se la fuente de ingresos esté situada dentro del país o fuera de él.

Asimismo, en el Artículo 3 sólo deja claro que la aplicación de los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación suscritos por la República Bolivariana de Venezuela con otros países, se llevará a cabo cuando el contribuyente demuestre, en cualquier momento, que es residente

en el país del cual se trate y se cumplan con las disposiciones del tratado respectivo.

Lo anterior indica que los convenios para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta establecidos en la República Bolivariana de Venezuela; son relevantes para los contribuyentes cuando la Administración tributaria demuestre que el mismo es residente del país.

En efecto, se puede inferir que la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISLR, 2007), como fundamento legal de los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia de dicho impuesto, no tipifica con certeza las disposiciones que deben cumplir los contribuyentes, sólo se refiere al cumplimiento de las disposiciones del tratado por parte del sujeto pasivo.

Cuadro 14. Guía de Observación de los Convenios para evitar doble tributación en materia de Impuesto sobre la Renta

Aspecto	Convenio								
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Ámbito de Aplicación									
Ámbito personal, subjetivo o personas comprendidas	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Impuestos comprendidos	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Definiciones Generales	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Distribución de Potestad Tributaria:									
Rentas inmobiliarias	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Beneficios empresariales	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Transporte internacional (marítimo y aéreo)	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Empresas asociadas	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Dividendos	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Intereses	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Regalías	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Honorarios por asistencia técnica		X					X		
Ganancias de capital	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Servicios personales independientes	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Servicios personales dependientes	X	X	X	X	X	X	X	X	X
o remuneraciones de los miembros de las juntas directivas o consejeros	X	X	X	X	X	X	X	X	X

Fuente: Tomado de los convenios estudiados (2012).

Continuación del cuadro 14. Guía de Observación de los Convenios para evitar doble tributación en materia de Impuesto sobre la Renta

Aspecto	Convenio								
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Artistas y deportistas		X	X	X	X	X	X	X	X
Pensiones y anualidades	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Funciones públicas o servicios gubernamentales	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Profesores e investigadores	X	X	X	X	X	X		X	X
Estudiantes y aprendices	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Otras rentas	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Disposiciones Especiales:									
Eliminación de la doble tributación	X	X	X	X	X	X	X	X	X
No discriminación	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Procedimiento amistoso (Mutuo acuerdo)	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Intercambio de información	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Disposiciones Finales:									
Entrada en vigor o en vigencia	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Otros Aspectos:									
Residente	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Establecimiento permanente	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Patrimonio			X	X	X		X	X	X
Disposiciones misceláneas (Reglas)	X								X
Funcionarios diplomáticos y consulares		X	X	X	X	X	X	X	X
Terminación (Denuncia)	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Donde:									
1= Convenio entre el gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno de la República Federativa de Brasil para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta.									
2= Acuerdo entre el gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno de Malasia para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta.									
3= Acuerdo entre el gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno de la República Socialista de Vietnam para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta.									
4= Convenio entre la República Bolivariana de Venezuela y la República de Austria para evitar la doble tributación y prevenir la elusión y el evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta.									
5= Convenio entre la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno de la República de Corea para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el capital.									
6= Acuerdo entre la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno del Estado de Qatar para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta.									
7= Convenio entre la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno de la Federación de Rusia para evitar la doble tributación y prevenir la evasión en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el patrimonio.									
8= Acuerdo entre el gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno de la República Islámica de Irán para evitar la doble tributación en materia de Impuesto sobre la Renta y el patrimonio.									
9= Acuerdo entre el gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno del Estado de Kuwait para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el patrimonio.									

Fuente: Tomado de los convenios estudiados (2012).

Análisis:

Partiendo del cuadro 14, dentro de los convenios para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta; analizados se tienen los establecidos en la República Bolivariana de Venezuela desde el año 2005, tales como:

- Convenio entre el gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno de la República Federativa de **Brasil** para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta.
- Acuerdo entre el gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno de **Malasia** para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta.
- Acuerdo entre el gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno de la República Socialista de **Vietnam** para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta.
- Convenio entre la República Bolivariana de Venezuela y la República de **Austria** para evitar la doble tributación y prevenir la elusión y la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta.
- Convenio entre la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno de la República de **Corea** para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el capital.
- Acuerdo entre la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno del Estado de **Qatar** para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta.

- Convenio entre la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno de la Federación de **Rusia** para evitar la doble tributación y prevenir la evasión en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el patrimonio.
- Acuerdo entre el gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno de la República Islámica de **Irán** para evitar la doble tributación en materia de Impuesto sobre la Renta y el patrimonio.
- Acuerdo entre el gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno del Estado de **Kuwait** para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el patrimonio.

Del análisis realizado se evidenciaron aspectos vinculados al Impuesto sobre la Renta, regulados de manera conjunta por los países contratantes. Dentro de las similitudes contenidas en los convenios, se hace mención a los países participantes, al nombre de cada uno de los convenios, al ámbito de aplicación, definiciones generales, distribución de la potestad tributaria, disposiciones especiales y disposiciones finales; no obstante, existen algunas diferencias en relación honorarios por asistencia técnica, al patrimonio y disposiciones misceláneas.

Cabe destacar que algunos de estos convenios, por ejemplo los establecidos con Rusia, Irán y Kuwait, regulan además el patrimonio; otros como el establecido con Corea incluye el capital; mientras que aquellos derivados de relaciones del país con: Brasil, Malasia, Vietnam y Austria; sólo se enfocan en el Impuesto sobre la Renta. En efecto, cada uno de los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta en la República Bolivariana de Venezuela; constituye el fundamento legal primordial en las actuaciones estipuladas entre los países contratantes.

II Fase: Elementos que caracterizan los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta en la República Bolivariana de Venezuela.

Matriz de Información 1. Convenio entre el gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno de la República Federativa de Brasil para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta.

1.- Convenio entre el gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno de la República Federativa de Brasil para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta.			
Ámbito de Aplicación	Definiciones Generales	Potestad Tributaria	Disposiciones Especiales
Se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratante.	Brasil. Venezuela. Estado contratante. Persona. Sociedad. Tráfico internacional.	Rentas inmobiliarias Beneficios empresariales Transporte internacional (marítimo y aéreo) Empresas asociadas Dividendos, Intereses Regalías Ganancias de capital Servicios personales independientes Servicios personales dependientes o remuneraciones de los miembros de las juntas directivas o consejeros Pensiones y anualidades Funciones públicas o servicios gubernamentales Profesores e investigadores Estudiantes y aprendices Otras rentas	Eliminación de la doble tributación No discriminación Procedimiento amistoso Intercambio de información
Se aplica al Impuesto Federal sobre la Renta (Brasil) Impuesto sobre la Renta (Venezuela)	Autoridad competente. Impuesto.		Entró en vigencia a la fecha de recepción de la última notificación.

Fuente: Tomado del respectivo convenio (2012)

Matriz de Información 2. Elementos que caracterizan el Acuerdo entre el gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno de Malasia para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta.

2.- Acuerdo entre el gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno de Malasia para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta.			
Ámbito de Aplicación	Definiciones Generales	Potestad Tributaria	Disposiciones Especiales
Se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratante.	Malasia. Venezuela. Persona. Compañía. Empresa de un estado contratante. Tráfico internacional. Autoridad competente. Nacional.	Rentas inmobiliarias Beneficios empresariales Transporte internacional (marítimo y aéreo) Empresas asociadas Dividendos Intereses Regalías Honorarios por asistencia técnica Ganancias de capital Servicios personales independientes Servicios personales dependientes o remuneraciones de los miembros de las juntas directivas o consejeros Pensiones y anualidades Funciones públicas o servicios gubernamentales Profesores e investigadores Estudiantes y aprendices Otras rentas	Disposiciones Finales
Se aplica al Impuesto sobre la Renta (tanto para Malasia como Venezuela			Entró en vigencia a la fecha en que los estados contratantes se hayan intercambiado las respectivas notas diplomáticas.

Fuente: Tomado del respectivo convenio (2012)

Matriz de Información 3. Elementos que caracterizan el Acuerdo entre el gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno de la República Socialista de Vietnam para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta.

Ámbito de Aplicación	Definiciones Generales	Potestad Tributaria	Disposiciones Especiales	Disposiciones Finales
<p>Se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratante.</p> <p>Se aplica al Impuesto sobre la Renta de personas naturales y jurídicas (Vietnam) Impuesto sobre la Renta (Venezuela)</p>	<p>Venezuela. Vietnam. Estado contratante. Persona. Compañía. Empresa de un estado contratante. Tráfico internacional. Nacional. Autoridad competente.</p>	<p>Rentas inmobiliarias Beneficios empresariales Transporte internacional (marítimo y aéreo) Empresas asociadas Dividendos Intereses Regalías Ganancias de capital Servicios personales independientes Servicios personales dependientes o remuneraciones de los miembros de las juntas directivas o consejeros Pensiones y anualidades Funciones públicas o servicios gubernamentales Profesores e investigadores Estudiantes y aprendices Otras rentas</p>	<p>Eliminación de la doble tributación</p> <p>No discriminación</p> <p>Procedimiento amistoso</p> <p>Intercambio de información</p>	<p>Cada uno de los estados contratantes notificará al otro por escrito a través de los canales diplomáticos, que han sido cumplidas las formalidades y procedimientos requeridos por sus leyes internas para la entrada en vigor de este acuerdo.</p>

Fuente: Tomado del respectivo convenio (2012)

Matriz de Información 4. Elementos que caracterizan el Convenio entre la República Bolivariana de Venezuela y la República de Austria para evitar la doble tributación y prevenir la elusión y la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta.

Ámbito de Aplicación	Definiciones Generales	Potestad Tributaria	Disposiciones Especiales	Disposiciones Finales
<p>Se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratante.</p> <p>Se aplica a los impuestos austriacos (Austria) Impuesto sobre la Renta (Venezuela)</p>	<p>Estado contratante. Persona. Compañía. Empresa de un estado contratante. Tráfico internacional. Autoridad competente. Nacional.</p>	<p>Rentas inmobiliarias Beneficios empresariales Transporte internacional (marítimo y aéreo) Empresas asociadas Dividendos Intereses Regalías Ganancias de capital Servicios personales independientes Servicios personales dependientes o remuneraciones de los miembros de las juntas directivas o consejeros Pensiones y anualidades Funciones públicas o servicios gubernamentales Profesores e investigadores Estudiantes y aprendices Otras rentas</p>	<p>Eliminación de la doble tributación</p> <p>No discriminación</p> <p>Procedimiento amistoso</p> <p>Intercambio de información</p>	<p>Cada uno de los estados contratantes notificará al otro por escrito a través de los canales diplomáticos, que han sido cumplidas las formalidades y procedimientos requeridos por sus leyes internas para la entrada en vigor de este acuerdo.</p> <p>Entró en vigencia a los sesenta (60) días después de la fecha de la última notificación.</p>

Fuente: Tomado del respectivo convenio (2012)

Matriz de Información 5. Elementos que caracterizan el Convenio entre la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno de la República de Corea para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el capital.

Ámbito de Aplicación	Definiciones Generales	Potestad Tributaria	Disposiciones Especiales	Disposiciones Finales
<p>Se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratante.</p> <p>Se aplica a los Impuesto sobre la renta, impuesto corporativo e especial para desarrollo urbanos (Corea) Impuesto sobre la Renta (Venezuela)</p>	<p>Venezuela. Corea. Estado contratante. Persona. Sociedad. Empresa de un estado contratante. Nacional. Tráfico internacional. Autoridad competente.</p>	<p>Rentas inmobiliarias Beneficios empresariales Transporte internacional (marítimo y aéreo) Empresas asociadas Dividendos Intereses Regalías Ganancias de capital Servicios personales independientes Servicios personales dependientes o remuneraciones de los miembros de las juntas directivas o consejeros Pensiones y anualidades Funciones públicas o servicios gubernamentales Profesores e investigadores Estudiantes y aprendices Otras rentas</p>	<p>Eliminación de la doble tributación</p> <p>No discriminación</p> <p>Procedimiento amistoso</p> <p>Intercambio de información</p>	<p>Cada uno de los estados contratantes notificará al otro por escrito a través de los canales diplomáticos, que han sido cumplido los procedimientos requeridos por su legislación para la entrada en vigor del convenio.</p> <p>Entró en vigor en la fecha de recepción de la última notificación.</p>

Fuente: Tomado del respectivo convenio (2012)

Matriz de Información 6. Elementos que caracterizan el Acuerdo entre la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno del Estado de Qatar para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta.

6.- Acuerdo entre la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno del Estado de Qatar para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta.				
Ámbito de Aplicación	Definiciones Generales	Potestad Tributaria	Disposiciones Especiales	Disposiciones Finales
Se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratante.	Venezuela. Qatar. Estado contratante. Compañía. Autoridad competente. Tráfico internacional.	Rentas inmobiliarias Beneficios empresariales Transporte internacional (marítimo y aéreo) Empresas asociadas Dividendos Intereses Regalías Ganancias de capital Servicios personales independientes	Eliminación de la doble tributación No discriminación Procedimiento amistoso Intercambio de información	Cada uno de los estados contratantes notificará al otro por escrito a través de los canales diplomáticos, que han sido cumplidas las formalidades y procedimientos requeridos por sus leyes internas para la entrada en vigor de este acuerdo. Entró en vigor en la fecha de recepción de la última notificación.
Se aplica a los Impuesto sobre la renta, (Qatar) Impuesto sobre la Renta (Venezuela)	Nacional. Persona. Empresa de un estado contratante. Impuesto.	Servicios personales dependientes o remuneraciones de los miembros de las juntas directivas o consejeros Pensiones y anualidades Funciones públicas o servicios gubernamentales Profesores e investigadores Estudiantes y aprendices Otras rentas		

Fuente: Tomado del respectivo convenio (2012)

Matriz de Información 7. Elementos que caracterizan el Convenio entre la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno de la Federación de Rusia para evitar la doble tributación y prevenir la evasión en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el patrimonio

7.-Convenio entre la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno de la Federación de Rusia para evitar la doble tributación y prevenir la evasión en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el patrimonio.			
Ámbito de Aplicación	Definiciones Generales	Potestad Tributaria	Disposiciones Especiales
Se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratante.	Estado contratante. Venezuela. Rusia. Persona. Compañía. Empresa de un estado contratante.	Rentas inmobiliarias Beneficios empresariales Transporte internacional (marítimo y aéreo) Empresas asociadas Dividendos Intereses Regalías Ganancias de capital Servicios personales independientes Servicios personales dependientes o remuneraciones de los miembros de las juntas directivas o consejeros Pensiones y anualidades Funciones públicas o servicios gubernamentales Estudiantes y aprendices Otras rentas	Eliminación de la doble tributación No discriminación Procedimiento amistoso Intercambio de información
Se aplica a los impuestos sobre la rentas organizacional es, personas naturales, beneficios de empresas y de personas naturales (Rusia) Impuesto sobre la Renta (Venezuela)	Autoridad competente. Nacional.		Disposiciones Finales Cada uno de los estados contratantes notificará al otro por escrito la culminación de los procedimientos establecidos por sus leyes para la puesta en vigor del convenio. Entró en vigor en la fecha de la última de estas notificaciones.

Fuente: Tomado del respectivo convenio (2012)

Matriz de Información 8. Elementos que caracterizan el Acuerdo entre el gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno de la República de Irán para evitar la doble tributación en materia de Impuesto sobre la Renta y el patrimonio

8.- Acuerdo entre el gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno de la República de Irán para evitar la doble tributación en materia de Impuesto sobre la Renta y el patrimonio.			
Ámbito de Aplicación	Definiciones Generales	Potestad Tributaria	Disposiciones Especiales
			Disposiciones Finales
Se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratante.	Venezuela. Estado contratante. Persona. Compañía. Empresa de un estado contratante. Tráfico internacional. Autoridad competente. Nacional.	Rentas inmobiliarias Beneficios empresariales Transporte internacional (marítimo y aéreo) Empresas asociadas Dividendos Intereses Regalías Ganancias de capital Servicios personales independientes Servicios personales dependientes o remuneraciones de los miembros de las juntas directivas o consejeros Pensiones y anualidades Funciones públicas o servicios gubernamentales Estudiantes y aprendices Otras rentas	Eliminación de la doble tributación No discriminación Procedimiento amistoso Intercambio de información
Se aplica a los Impuesto sobre la renta Impuesto a la propiedad (Irán) Impuesto sobre la Renta (Venezuela)			El acuerdo debe ser ratificado por cada estado contratante de acuerdo con sus leyes y reglamentos, los instrumentos de ratificación deberán ser intercambiados mediante nota escrita tan pronto sea posible. Entró en vigor una vez producido el intercambio de instrumentos de ratificación.

Fuente: Tomado del respectivo convenio (2012)

Matriz de Información 9. Elementos que caracterizan el Acuerdo entre el gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno del Estado de Kuwait para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el patrimonio

9.- Acuerdo entre el gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno del Estado de Kuwait para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el patrimonio.				
Ámbito de Aplicación	Definiciones Generales	Potestad Tributaria	Disposiciones Especiales	Disposiciones Finales
Se aplica personas residentes de uno o de ambos Estados contratante. Se aplica al ISLR Personas jurídicas, Contribuciones de beneficios netos e Impuesto exigido por la Ley de nacional de protección al trabajo (Kuwait) Impuesto sobre la Renta (Venezuela)	Estado contratante. Kuwait. Venezuela. Persona. Nacional. Compañía. Empresa de un estado contratante. Tráfico internacional. Impuesto. Autoridad competente.	Rentas inmobiliarias Beneficios empresariales Transporte internacional (marítimo y aéreo) Empresas asociadas Dividendos Intereses Regalías Ganancias de capital Servicios personales independientes Servicios personales dependientes o remuneraciones de los miembros de las juntas directivas o consejeros Pensiones y anualidades Funciones públicas o servicios gubernamentales Estudiantes y aprendices Otras rentas	Eliminación de la doble tributación No discriminación Procedimiento amistoso Intercambio de información	Cada uno de los estados contratantes notificará al otro por escrito a través de los procedimientos constitucionales para la puesta en vigor de este acuerdo. Entro en vigor en la fecha última de estas notificaciones.

Fuente: Tomado del respectivo convenio (2012)

Análisis general de las matrices de información sobre los elementos que caracterizan los convenios para evitar la doble tributación

Tomando como base la información recopilada en las matrices de información: 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 y 9; respecto a los elementos que caracterizan los convenios para evitar la doble tributación; se logró evidenciar lo siguiente:

Respecto al ámbito de aplicación, todos los convenios analizados indican con claridad que los mismos se aplican a personas residentes de uno o de ambos Estados contratante. Sin embargo, se presentan disparidades en relación a los impuestos de aplicación, aunque en la República Bolivariana de Venezuela estos convenios se aplican al Impuesto Sobre la Renta, en otros países también son aplicables a otros tipos de impuestos; por ejemplo:

- En Vietnam es aplicable al Impuesto sobre la Renta de personas naturales y jurídicas.
- En Corea es aplicable al Impuesto sobre la renta, Impuesto corporativo e Impuesto especial para desarrollo urbanos.
- En Rusia es aplicable al Impuesto sobre la rentas organizacionales, Impuesto sobre la rentas personas naturales, beneficios de empresas y beneficios de personas naturales
- En Irán se aplica al Impuesto sobre la renta y al Impuesto a la propiedad.
- En Kuwait se aplica al Impuesto sobre la renta de personas jurídicas, Contribuciones de beneficios netos e Impuesto exigido por la Ley de nacional de protección al trabajo.

En relación a las definiciones generales, todos los convenios se caracterizan por cuanto definen el significado de: Estado contratante, persona, sociedad o compañía, tráfico internacional, empresa de un estado contratante, nacional y autoridad competente. Algunos convenios como los establecidos con: Brasil, Malasia, Vietnam, Corea, Qatar, Rusia, Irán, Kuwait incluyen la definición de “Venezuela” y hasta del mismo país; asimismo, el convenio establecido con Brasil, Qatar y Kuwait incluyen además la definición de impuesto.

Llama la atención que en todos los convenios a pesar de otorgar denominaciones diferentes a algunos apartados, se presentan elementos característicos iguales: la distribución de potestad tributaria y las disposiciones especiales: En la distribución de potestad tributaria, cada uno de los convenios estipula con claridad los aspectos inherentes, dentro de los cuales se destacan: rentas inmobiliarias, beneficios empresariales, transporte internacional (marítimo y aéreo), empresas asociadas, dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital, servicios personales independientes, servicios personales dependientes o remuneraciones de los miembros de las juntas directivas o consejeros, pensiones y anualidades, funciones públicas o servicios gubernamentales, estudiantes y aprendices, otras rentas. Aunado a ello, como disposiciones especiales se tiene la eliminación de la doble tributación, no discriminación, procedimiento amistoso e intercambio de información.

Respecto a las disposiciones finales en todos los convenios se indica que los mismos entraron en vigencia a la fecha de recepción de la última notificación, o cuando los estados contratantes se hayan intercambiado las respectivas notas diplomáticas. Asimismo, en algunos convenios se establece que cada uno de los estados contratantes notificará al otro por escrito a través de los canales diplomáticos, que han sido cumplidas las

formalidades y procedimientos requeridos por sus leyes internas para la entrada en vigor de los convenios.

En general, los convenios para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta establecidos en la República Bolivariana de Venezuela; han sido establecidos siguiendo el modelo elaborado por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), el cual según Ángel (2010), es uno de los dos modelos de convenio más utilizados en la actualidad.

Asimismo, tales convenios se elaboran tomando el criterio de Vallejo y Gutiérrez (2001), para quienes los mismos están conformados por los siguientes elementos característicos: Ámbito de aplicación, definiciones generales, distribución de potestad tributaria, disposiciones especiales y disposiciones finales. Apenas algunos convenios son aplicables a otros tributos relacionados al ISLR.

III Fase: Consecuencias fiscales que originan los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta en la República Bolivariana de Venezuela.

Ficha de Contenido 1. Pérdida de la recaudación directa.

Consecuencias fiscales que originan los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta en la República Bolivariana de Venezuela.

.- Pérdida de la recaudación directa

Autor: Ángel, J (2010)

La recaudación tributaria tiene una relevante significación, ya que de ella depende que cada cual pague los tributos que le corresponden, haciendo más justo al sistema tributario del país. Además, gracias a la recaudación de los tributos se logran cubrir las cuotas que requiere el Estado para cumplir sus fines.

Fuente: Villegas (2012)

Continuación de la ficha de Contenido 1. Pérdida de la recaudación directa.

Consecuencias fiscales que originan los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta en la República Bolivariana de Venezuela.

.- Pérdida de la recaudación directa

Autor: Ángel, J (2010)

Todo convenio para evitar la doble tributación define la soberanía de uno de los países contratantes para gravar en exclusividad determinadas rentas, compartir la tributación respecto de otras o, reconocer al otro país su soberanía para gravar en exclusividad. Este proceso conlleva necesariamente a la renuncia parcial a gravar en su totalidad determinado tipo de rentas, entre las que se encuentran las denominadas rentas pasivas, como es el caso de los dividendos, intereses o regalías, lo que resulta indispensable para evitar la doble tributación internacional.

Autor: Vallejo, S y Maldonado, G (s/f)

Los países cuando negocian un convenio buscan junto a la seguridad de un marco estable, el reparto de la soberanía tributaria sobre las personas y rentas sobre las que ambos pueden actuar. Esto se consigue definiendo, para cada tipo de renta, cuál va a ser la soberanía competente para gravarla o si esa potestad se va a compartir; en este último caso, también se establecen los porcentajes correspondientes a cada uno. Lógicamente, si los convenios buscan eliminar la doble tributación mediante un reparto pactado de la posibilidad de gravamen, esto supondrá una merma en la recaudación directa obtenida de las rentas y personas sometidas al convenio.

Fuente: Villegas (2012)

Análisis:

Tanto Ángel (2010), como Vallejo y Maldonado (s/f), manifiestan que los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta en la República Bolivariana de Venezuela; generan como consecuencia fiscal la pérdida de la recaudación directa para el país, por cuanto en los mismos se determina la definición de cada uno de los

países contratantes para gravar en exclusividad determinadas rentas, compartir la tributación respecto de otras o, reconocer al otro país su soberanía para gravar en exclusividad. En este sentido, como consecuencia fiscal se resalta el hecho de que el país debe renunciar parcial o en su totalidad a gravar determinado tipo de rentas, entre las que se encuentran las denominadas rentas pasivas, como es el caso de los dividendos, intereses o regalías, lo que resulta indispensable para evitar la doble tributación internacional.

Ficha de Contenido 2. Disminución de pagos de residentes por impuestos en el extranjero

Consecuencias fiscales que originan los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta en la República Bolivariana de Venezuela.

.- Disminución de pagos de residentes por impuestos en el extranjero

Autor: Ángel, J (2010)

En relación a la exención indica que puede ser íntegra o con progresividad. La exención es íntegra cuando el rendimiento simplemente no se integra en la base imponible. Mientras, que en la exención con progresividad: el rendimiento se integra en la base imponible, pero sólo a los efectos de calcular el tipo de gravamen. Una vez calculado el tipo de gravamen se aplica sin tener en cuenta el rendimiento percibido en el extranjero.

Autor: Vallejo, S y Maldonado, G (s/f)

Si bien pudiera disminuir la recaudación obtenida, del mismo modo disminuirán los pagos de los residentes por impuestos en el extranjero al establecer el tratado menores tasas impositivas o incluso el método de exención.

Fuente: Villegas (2012)

Análisis:

En la ficha de contenido 2, se observa que los autores Ángel (2010), Vallejo, S y Maldonado, G (s/f) señalan que la disminución de pagos de residentes por impuestos en el extranjero constituye una consecuencia fiscal originada de los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta en la República Bolivariana de Venezuela. Partiendo de los mencionados autores, dicha disminución puede deberse al establecimiento de menores tasas impositivas o al método de exención tomado en consideración en los convenios. Aunado a lo anterior, los autores determinan que en los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta en la República Bolivariana de Venezuela; los pagos de residentes por impuestos en el extranjero pueden deberse a exenciones de forma íntegra o progresiva; la primera cuando no se integra en la base imponible; y la segunda donde el rendimiento se integra en la base imponible, pero sólo a los efectos de calcular el tipo de gravamen.

Ficha de Contenido 3. Disminución de las deducciones practicadas por los residentes

Consecuencias fiscales que originan los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta en la República Bolivariana de Venezuela.

.- Disminución de las deducciones practicadas por los residentes

Autor: Vallejo, S y Maldonado, G (s/f)

Los convenios establecidos para evitar la doble tributación, disminuyen las deducciones que los residentes podrán practicar en el país, lo que conllevará un aumento de recaudación por este concepto en el otro país. Si bien existe la posibilidad de sufrir una reducción de la recaudación, la realidad indica que se trata de reducciones en el corto plazo, tendiendo a compensarse a medio y largo plazo.

Fuente: Villegas (2012)

Análisis:

A partir de la ficha de contenido 3, según Vallejo y Maldonado (s/f), dentro de las consecuencias fiscales originadas de los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta en la República Bolivariana de Venezuela; se tiene la disminución de las deducciones practicadas por los residentes, a criterio de estos autores, dicha minimización conlleva al aumento de la recaudación por este concepto en el otro país, lo que se constituye en una disminución en los niveles de recaudación del Impuesto sobre la Renta por parte de la República Bolivariana de Venezuela.

bdigital.ula.ve

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

En base al objetivo general establecido en la investigación, de los resultados obtenidos del cuestionario, se llegaron a las siguientes conclusiones:

Respecto al primer objetivo específico: Examinar el fundamento legal de los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta en la República Bolivariana de Venezuela; se logró evidenciar que de manera concreta son los convenios estudiados los que regulan estrictamente las actuaciones a las cuales son aplicables.

Por un lado, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), indica que los convenios se establecen no sólo para evitar la doble tributación en materia de Impuesto sobre la Renta, sino también para asegurar el bienestar de los venezolanos a través de los ingresos tributarios y que los mismos deben contener una cláusula que obligue a las partes a resolver por vías pacíficas reconocidas en el derecho internacional o previamente convenidas por ellas, las controversias que pudieren suscitarse entre las mismas con motivo de su interpretación o ejecución si no fuere improcedente.

Por otro lado, el Código Orgánico Tributario (2001), aclaran la conceptualización de contribuyente residente o domiciliado en el país; aunque establece sanciones por incumplimiento de deberes formales, casi no hace mención a los convenios para evitar la doble tributación en materia

de Impuesto sobre la Renta. Aunado a lo anterior, se tiene que la ley que regula al impuesto de manera específica, como la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISLR, 2007), apenas refiere que la aplicación de los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación suscritos por la República Bolivariana de Venezuela con otros países, se llevará a cabo cuando el contribuyente demuestre, en cualquier momento, que es residente en el país del cual se trate y se cumplan con las disposiciones del tratado respectivo.

En relación al segundo objetivo específico: Identificar los elementos que caracterizan los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta en la República Bolivariana de Venezuela; se determinó que los convenios siguen el modelo elaborado por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), donde se tienen como elementos: el ámbito de aplicación denotado por los países contratantes y los impuestos a los cuales son aplicables; las definiciones generales incluyen conceptos claves de la relación tributaria internacional como: estado contratante, persona, sociedad o compañía, tráfico internacional, empresa de un estado contratante, nacional y autoridad competente.

Dentro del mismo orden de ideas, la distribución de la potestad tributaria se evidencia en las actividades incluidas que implican el Impuesto sobre la Renta, como: rentas inmobiliarias, beneficios empresariales, transporte internacional (marítimo y aéreo), empresas asociadas, dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital, servicios personales independientes, servicios personales dependientes o remuneraciones de los miembros de las juntas directivas o consejeros, pensiones y anualidades, funciones públicas o servicios gubernamentales, estudiantes y aprendices, otras rentas; asimismo, como disposiciones especiales se toma muy en consideración aspectos relacionados a la eliminación de la doble tributación,

no discriminación, procedimiento amistoso e intercambio de información; finalmente las disposiciones finales hacen hincapié en la fecha de entrada en vigencia o en vigor de cada uno de los convenios, lo cual dependerá de la recepción de la última notificación, o cuando los estados contratantes se hayan intercambiado las respectivas notas diplomáticas.

Finalmente, en cuanto al tercer objetivo específico: Identificar las consecuencias fiscales que originan los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta en la República Bolivariana de Venezuela; se llegó a la conclusión de que dichos convenios generan principalmente tres (3) tipos de consecuencias: pérdidas de la recaudación directa, disminución de pagos de residentes por impuestos en el extranjero y disminución de las deducciones practicadas por los residentes; a) generan una pérdida de la recaudación directa para el país, debido a la renuncia parcial o total de gravar determinado tipo de rentas, como: dividendos, intereses o regalías, lo que resulta indispensable para evitar la doble tributación internacional; b) disminuyen los pagos de los residentes por impuestos en el extranjero puesto que se establecen menores tasas impositivas o se determina algún método de exención a utilizar, ya sea el integro o el progresivo; y c) disminuyen las deducciones practicadas por los residentes, lo cual de cierta manera induce al aumento de la recaudación del Impuesto sobre la Renta en el otro país, mientras que en República Bolivariana de Venezuela se experimenta una disminución.

De forma general, al analizar los convenios para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta, establecidos en la República Bolivariana de Venezuela; aunque el país ha suscrito diversos convenios internacionales con la finalidad de facilitar los procesos de intercambio comercial; y se implementan una serie de instrumentos técnicos y legales que se lleva a cabo entre dos o más países o dentro de varios

niveles de un gobierno; las leyes venezolanas hacen poca mención a los convenios, debido a que de manera concreta cada convenio establece los requerimientos exigidos por cada uno de los países contratantes. Aunado a esto, los convenios se ajustan al modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), y aunque previenen el fraude y la evasión fiscal, se evidencia que los mismos no favorecen al país.

Recomendaciones

Se consideran pertinentes las siguientes recomendaciones originadas del análisis de los convenios para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta, establecidos en la República Bolivariana de Venezuela:

A la Asamblea Nacional:

Estudiar a fondo cada una de las leyes que regulan la temática de los convenios para evitar la doble tributación en materia del Impuesto sobre la renta, establecidos en la República Bolivariana de Venezuela, pues las mismas deben contener un apartado específico, donde se esclarezcan posibles sanciones por incumplimiento de los mismos por parte de algunos de los países contratantes; por ende, el ejecutivo nacional no debe enfocar sus actuaciones tributarias internacionales sólo en los convenios, sino tomando en consideración las posibles leyes nacionales que puedan intervenir.

Aplicar estrategias o mecanismos que permitan a la República Bolivariana de Venezuela; favorecer el crecimiento de los intercambios de bienes o servicios así como de los movimientos de capitales mediante los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia de

Impuestos sobre la Renta y sus consecuentes efectos fiscales positivos para lograr la expansión económica del país.

Revisar a fondos cada uno de los convenios establecidos para evitar la doble tributación en materia de Impuestos sobre la Renta; con el objeto de realizar posibles ajustes en cuanto a algunos de los elementos que repercuten directamente sobre la recaudación de dicho impuesto en la República Bolivariana de Venezuela.

AI SENIAT:

Como ente fiscalizador y recaudador del Impuesto sobre la Renta, participar activamente en conjunto con la Asamblea Nacional en los proyectos de elaboración de los Convenios establecidos para evitar la doble tributación, con la finalidad de determinar de forma adecuada los parámetros que regirán dichos convenios a fin de disminuir las consecuencias fiscales que originan los mismos a la República Bolivariana de Venezuela.

LISTA DE REFERENCIAS

Referencias de Libros

- Balestrini, M (2006). **¿Cómo se elabora el trabajo de investigación?** 3ra edición. Caracas: Consultores Asociados.
- Bettinger, H (2000). **Estudio Práctico sobre los Convenios Impositivos para evitar la Doble Tributación.** 8va edición. Tomos I y II. México
- Campagnale, N; Catinot, S y Larrondo, A (2000). **El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales.** Buenos Aires: Editorial La Ley.
- Chávez, N (2004). **Introducción a la Investigación Educativa.** Maracaibo: A.R.S.
- Chourio, H. (2002). **Estadística I.** Valencia: Editorial Biosfera
- Delgadillo, L (2003). **Principios del Derecho Tributario.** 4ta edición. Venezuela: Editorial: Limusa Noriega.
- Giuliani, C (2001). **Derecho Financiero.** Volumen I. 4ta Edición. Buenos Aires: Editorial. Depalma.
- Lasarte, J (2001). **Manual General de Derecho Financiero.** Derecho Tributario Parte General. Volumen II, Granada: Editorial Tomares.
- Legislación Económica (2009). **Guía Práctica para la declaración del Impuesto sobre la Renta.** 10ma Edición. Colección Guías Prácticas. Caracas: LEGIS.
- López, H (2002). **Derecho Internacional Público Contemporáneo e Instituciones Básicas.** México. Editorial. Porrúa.
- Massone, P (2005). **La Doble Tributación Internacional.** Chile: Editorial Conosur Ltda.
- Morles, V (2004). **Planteamiento y Análisis de Investigaciones.** 8ª Edición. Caracas. Mc Graw Hill.
- Moya, E (2009). **Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario.** 6ta edición corregida y aumentada. Caracas: Editorial Mobilibros.

Sabino, C (2006). **El Proceso de investigación**. 5ta edición. Caracas: Panapo.

Universidad Experimental El Libertador (UPEL) (2007). **Elaboración de Trabajos de grado, Doctorales, de Maestría e investigación**. Caracas: Autor.

Universidad Santa María (2007). **Normas para la Elaboración, Presentación y Evaluación de los Trabajos Especiales de Grado**. Decanato de Postgrado y Extensión, Dirección de Investigación. Caracas: Autor.

Villegas, H (2001). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires: Editorial Depalma.

Referencias de Trabajos de Grado e Investigación

Angel, J (2010). **Convenios para evitar la Doble Tributación**. Trabajo no publicado. Especialización en Gerencia Tributaria. Universidad Valle del Momboy. Valera.

Pimentel, L (2010). **Los Convenios para evitar Doble Tributación en el contexto venezolano**. Trabajo especial de grado para optar al título de Especialista en Gerencia Tributaria. Universidad Valle del Momboy. Valera.

Rodríguez, R (2011). **Modo del tributo del Impuesto sobre la Renta en el municipio Trujillo, estado Trujillo**. Trabajo especial de grado para optar al título de Especialista en Gerencia Tributaria. Universidad Valle del Momboy. Valera.

Referencias de Leyes

Código Orgánico Tributario. (2001). Gaceta Oficial N° 37.305. 17 de octubre de 2001.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999). Gaceta Oficial No: 36.860. Extraordinario del 30 de Diciembre. Caracas

Ley del Impuesto sobre la Renta. (2007). Gaceta Oficial N° 38.628 de fecha 16 de febrero.

Referencias de Documentos en Línea

- Byrne, P (2009). **Convenios para evitar la doble tributación: Un análisis del caso del Perú.** Revista electrónica. Número 11. [Revista en Línea] Disponible: <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=800748> [Fecha de consulta: Febrero 10 de 2011]
- Ibañez J; Moreno H y otros (2007). **Importancia de establecer un acuerdo para evitar la doble tributación México-España.** Revista ICEA. Número 5. [Revista en Línea] Disponible: http://dgsa.uaeh.edu.mx/revista/icea/IMG/pdf/1_-_No.5.pdf [Fecha de consulta: Febrero 10 de 2011]
- SENIAT (2012). **Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional en aplicación.** [Página web en línea] Disponible: <http://www.seniat.gov.ve/portal/page/portal/MANEJADOR CONTENIDO SENIAT/02NORMATIVA LEGAL/2.3CONVENIOS/2.3.1CONVENIOS DOBLE TRIBUTACION> [Fecha de consulta: 20 de Enero de 2012].
- SENIAT (2005). **Glosario de Tributos Internos** [Página Web en línea] Disponible: <http://www.seniat.gov.ve> [Fecha de consulta: Febrero 10 de 2011]
- Vallejo, J y Gutiérrez, M (2001). **Los convenios para evitar la doble imposición: Análisis de sus ventajas e inconvenientes.** Instituto de Estudios Fiscales. Doc No. 6/02. [Documento en Línea] Disponible: <http://www.eclac.cl/ilpes/noticias/paginas/2/11542/jmvallejo.pdf> [Fecha de consulta: Febrero 10 de 2011]
- Vallejo, S y Maldonado, G (s/f). **Los Convenios para evitar la Doble Imposición.** [Documento en Línea] Disponible: <http://cef.sri.gov.ec/virtualcef/file.php/1/Publicaciones/F03092011/F1/F1.2.pdf> [Fecha de consulta: 10 de Febrero de 2012]
- Vasconcello, F (2006). **La Doble Tributación Internacional y los Convenios para evitarla.** [Resumen en Línea]. Trabajo de investigación realizado en el doctorado en Gestión Avanzada de Negocios Internacionales en una Economía Globalizada. Universidad de Lleida. Chile Disponible: <http://www.gestiopolis1.com/recursos7/Docs/fin/la-doble-tributacion-internacional-y-convenios-para-evitarla.htm> [Fecha de consulta: Febrero 10 de 2011]

_____ (2011). **Evolución del ISLR en Venezuela.** [Página web en Línea]. Disponible: <http://clubensayos.com/Temas-Variados/Evoluci%C3%B3n-Del-Islr-En-Venezuela/6556.html> [Fecha de consulta: Febrero 18 de 2012]

(2001). Informe sobre Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional y la Evasión Fiscal [Documento en Línea] Disponible: http://transparenciaeconomica.mef.gob.pe/documento/doc/consulta_ciudadana_doble_imposicion.pdf [Fecha de consulta: Febrero 18 de 2012]

bdigital.ula.ve

ANEXOS

bdigital.ula.ve

**ANEXO A
POBLACIÓN**

bdigital.ula.ve

CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL EN APLICACIÓN

PUBLICACIÓN EN GACETA OFICIAL		CONVENIOS/ACUERDOS	
NÚMERO	FECHA	PAÍSES	CONTENIDO
39.095	09/01/2009	Brasil	Convenio entre el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el Gobierno de la República Federativa de Brasil para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta.
36.266	11/08/1997	Belarús	Convenio entre el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el Gobierno de la República de Belarús para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal con respecto al impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio (Capital).
38.598	05/01/2007	Vietnam	Acuerdo entre el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el Gobierno de la República Socialista de Vietnam para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.
36.266	11/08/1997	Alemania	Convenio entre la República de Venezuela y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.
38.598	05/01/2007	Austria	Convenio entre la República Bolivariana de Venezuela y la República de Austria para evitar la doble tributación y prevenir la elusión y la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta y el patrimonio.
5.507 Extraordinaria.	13/12/2000	Barbados	Convenio entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno de Barbados con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta.

Fuente: [http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02_NORMATIVA_LEGAL/2.3CONVENIOS/2.3.1CONVENIOS DOBLE TRIBUTACION](http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02_NORMATIVA_LEGAL/2.3CONVENIOS/2.3.1CONVENIOS_DOBLE_TRIBUTACION) (2012).

CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL EN APLICACIÓN

PUBLICACIÓN EN GO		CONVENIOS/ACUERDOS	
NÚMERO	FECHA	PAÍSES	CONTENIDO
5.269 Extraordinaria.	22/10/1998	Bélgica	Convenio entre la República de Venezuela y el Reino de Bélgica para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal con respecto al impuesto sobre la renta.
37.927	29/04/2004	Canadá	Convenio entre el Gobierno de Canadá y el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.
38.089	17/12/2004	China	Acuerdo entre el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el Gobierno de la Republica Popular de China para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.
38.598	05/01/2007	Corea	Convenio entre el Gobierno de la Republica Bolivariana de Venezuela y el Gobierno de la Republica de Corea para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el capital.
38.086	14/12/2004	Cuba	Convenio entre el Gobierno de la República de Cuba y el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela para evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta.
37.219	14/06/2001	Dinamarca	Convenio entre el Reino de Dinamarca y la República de Venezuela para evitar la doble tributación.
37.913	05/04/2004	España	Convenio entre la Republica Bolivariana de Venezuela y el Reino de España para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.

Fuente: [http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02_NORMATIVA_LEGAL/2.3CONVENIOS/2.3.1CONVENIOS DOBLE TRIBUTACION](http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02_NORMATIVA_LEGAL/2.3CONVENIOS/2.3.1CONVENIOS_DOBLE_TRIBUTACION) (2012).

CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL EN APLICACIÓN

PUBLICACIÓN EN GACETA OFICIAL		CONVENIOS/ACUERDOS	
NÚMERO	FECHA	PAÍSES	CONTENIDO
5.427 Extraordinario	5/01/2000	Estados Unidos	Convenio entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno de los Estados Unidos de América con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.
4.635 Extraordinaria	28/09/1993	Francia	Convenio entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno de la República Francesa con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuesto sobre la renta.
37.659	27/03/2003	Indonesia	Acuerdo con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuesto sobre la renta entre la República de Venezuela y la República de Indonesia.
38.344	27/12/2005	Irán	Acuerdo entre el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el Gobierno de la República Islámica de Irán para evitar la doble tributación en materia de impuesto sobre la renta y el patrimonio.
4.580 Extraordinaria	21/05/1993	Italia	Convenio entre la República de Venezuela y el Gobierno de la República Italiana con el objeto de evitar la doble tributación en materia de impuesto sobre la renta y prevenir la elusión, la evasión y el fraude fiscal.
38.347	30/12/2005	Kuwait	Acuerdo entre el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el Gobierno del Estado de Kuwait para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.
38.842	31/01/2008	Malasia	Convenio entre la República de Venezuela y el Reino de Noruega con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuesto sobre la renta y el patrimonio.

Fuente: http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02_NORMATIVA_LEGAL/2.3CONVENIOS/2.3.1CONVENIOS_DOBLE_TRIBUTACION (2012).

CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL EN APLICACIÓN

PUBLICACIÓN EN GACETA OFICIAL		CONVENIOS/ACUERDOS	
NÚMERO	FECHA	PAÍSES	CONTENIDO
5.265 Extraordinaria	01/10/1998	Noruega	Convenio entre la Republica de Venezuela y el Reino de Noruega con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuesto sobre la renta y el patrimonio.
5.180 Extraordinario	04/11/1997	Países Bajos	Convenio entre la Republica de Venezuela y el Reino de los Países Bajos para evitar la doble tributación y la evasión fiscal con respecto al impuesto sobre la renta.
5.180 Extraordinario	04/11/1997	Portugal	Convenio entre la República de Venezuela y la República de Portugal con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta.
38.796	25/10/2007	Qatar	Acuerdo entre el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el Gobierno del Estado de Qatar para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta
5.218 Extraordinario	06/03/1998	Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte	Convenio entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre las ganancias de capital.
5.180 Extraordinario	04/11/1997	República Checa	Convenio entre la república de Venezuela y la República Checa con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta e impuesto al patrimonio
5.822 Extraordinario	25/09/2006	Rusia	Convenio entre el Gobierno de la Republica Bolivariana de Venezuela y el Gobierno de la Federación de Rusia para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.

Fuente:[http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02 NORMATIVA LEGAL/2.3CONVENIOS/2.3.1CONVENIOS DOBLE TRIBUTACION](http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02_NORMATIVA_LEGAL/2.3CONVENIOS/2.3.1CONVENIOS_DOBLE_TRIBUTACION) (2012).

CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL EN APLICACIÓN

PUBLICACIÓN EN GACETA OFICIAL		CONVENIOS/ACUERDOS	
NÚMERO	FECHA	PAÍSES	CONTENIDO
5.274 Extraordinaria	12/11/1988	Suecia	Convenio entre la República de Venezuela y el Reino de Suecia con el objeto de evitar la doble tributación en materia de impuesto sobre la renta y prevenir la elusión y evasión y el fraude fiscal.
5.192 Extraordinario	18/12/1997	Suiza	Convenio entre la Confederación Suiza y la República de Venezuela con el objeto de evitar la doble tributación en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.
5.180 Extraordinario	04/11/1997	Trinidad y Tobago	Convenio entre el Gobierno de la Republica de Trinidad y Tobago y el Gobierno de la Republica de Venezuela con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión y la elusión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y de fomentar el comercio y la inversión internacionales.

Fuente: <http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR CONTENIDO SENIAT/02 NORMATIVA LEGAL/2.3CONVENIOS/2.3.1CONVENIOS DOBLE TRIBUTACION> (2012).

ANEXO B
MODELO DE GUÍA DE OBSERVACIÓN

bdigital.ula.ve



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES.
NÚCLEO UNIVERSITARIO "RAFAEL RANGEL".
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS,
ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES
TRUJILLO, ESTADO TRUJILLO

**GUÍA DE OBSERVACIÓN SOBRE EL FUNDAMENTO LEGAL DE LOS
CONVENIOS ESTABLECIDOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN
EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LA REPÚBLICA
BOLIVARIANA DE VENEZUELA**

Norma Legal: Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999)	Si	No
Categoría:		
Observación: bdigital.ula.ve		
Categoría:		
Observación:		
Categoría:		
Observación:		

Fuente: Ley estudiada.

ANEXO C

FICHAS

bdigital.uisa.ve

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES.
 NÚCLEO UNIVERSITARIO "RAFAEL RANGEL".
 DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS,
 ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES
 TRUJILLO, ESTADO TRUJILLO

**FICHAS SOBRE LAS CONSECUENCIAS FISCALES GENERADAS POR
 LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN**

Ficha hemerográfica

Autor	Ángel, J
Título	Convenios para evitar la Doble Tributación
Edición	3 ra.
Lugar de Edición	Valera, Estado Trujillo
Institución responsable	Universidad Valle del Momboy.
Año	2010
Páginas	12
Notas	Trabajo no publicado. Especialización en Gerencia Tributaria.

Fuente: Villegas (2012)

Ficha Cibernética

Ubicación:	Internet
Autor:	Vallejo, S y Maldonado, G
Obra consultada:	Los Convenios para evitar la Doble Imposición.
URL:	http://cef.sri.gov.ec/virtualcef/file.php/1/Publicaciones/F03092011/F1/F1.2.pdf
Consulta:	10 de Febrero de 2012
Descripción del contenido/ Síntesis de la Introducción	Consecuencias Fiscales de los Convenios establecidos para evitar la Doble Tributación

Fuente: Villegas (2012)

ANEXO D
MODELO DE MATRIZ DE
INFORMACIÓN



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES.
NÚCLEO UNIVERSITARIO "RAFAEL RANGEL".
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS,
ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES
TRUJILLO, ESTADO TRUJILLO

MATRIZ DE INFORMACIÓN SOBRE LOS ELEMENTOS QUE CARACTERIZAN LOS CONVENIOS ESTABLECIDOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA

Convenio	Ámbito de Aplicación	Definiciones Generales	Distribución de Potestad Tributaria	Disposiciones Especiales	Disposiciones Finales

ANEXO E
CONVENIOS ANALIZADOS

bdigital.ula.ve