

**UNIVERSIDAD DE ORIENTE
NÚCLEO DE ANZOÁTEGUI
ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS
DEPARTAMENTO DE CONTADURIA**



**MECANISMOS Y CONVENIOS UTILIZADOS PARA EVITAR LA
DOBLE TRIBUTACIÓN EN VENEZUELA Y LATINOAMÉRICA**

Realizado Por

**Castellón, María
C.I 16.055.880**

**Solano, verónica
16.961.416**

**Trabajo De Grado Presentado Como Requisito Parcial
Para Optar Al Título De**

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

Barcelona, Abril 2009



UNIVERSIDAD DE ORIENTE
NÚCLEO DE ANZOÁTEGUI
ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS
COMISIÓN DE TRABAJO DE GRADO
CURSOS ESPECIALES DE GRADO

ACTA DE GRADO NRO. CEG-96

Reunidos durante el período **III - 2008**, en la Sala de Conferencias de la Escuela de Ciencias Administrativas del Núcleo de Anzoátegui de la Universidad de Oriente los Ciudadanos Profesores, **GUILLERMO GARCÍA, LOURDES REYES Y ANGELO TORELLA**, designados por la Coordinación de los **CURSOS ESPECIALES DE GRADO** Como Miembros Principales, para evaluar el rendimiento Académico del (la):

BR. SOLANO R. VERÓNICA A. C.I. NRO. 16.961.416

En los **CURSOS ESPECIALES DE GRADO** en el **Área Gerencial Económica y Tributaria**, integrada por las materias: Tributos, Actos Administrativos y Recursos Tributario, Sistemas y Procedimientos Administrativos y Contables, como requisito parcial para optar el título de Licenciado (a) en:

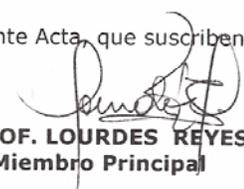
CONTADURÍA PÚBLICA

Hacen constar que después de haber realizado la evaluación a que se refiere el Reglamento de Trabajo de Grado de la Universidad de Oriente, se obtuvo el siguiente resultado.

| | | |
|-------------------------------|--|-----------------|
| PROF. GUILLERMO GARCÍA | TRIBUTOS | APROBADO |
| PROF. LOURDES REYES | ACTOS ADMINISTRATIVOS Y RECURSOS TRIBUTARIOS | APROBADO |
| PROF. ANGELO TORELLA | SISTEMAS Y PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS Y CONTABLES | APROBADO |

Para constancia se levanta la presente Acta, que suscriben los Miembros del Jurado:


PROF. GUILLERMO GARCÍA
Miembro Principal


PROF. LOURDES REYES
Miembro Principal


PROF. ANGELO TORELLA
Miembro Principal

La Directora de la Escuela de Ciencias Administrativa, Núcleo de Anzoátegui de la Universidad de Oriente, Certifica que las firmas que anteceden son auténticas y corresponden a las personas cuyos nombre aparecen en esta Acta.

PROF. TAY M. RODRÍGUEZ
Directora





UNIVERSIDAD DE ORIENTE
NÚCLEO DE ANZOÁTEGUI
ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS
COMISIÓN DE TRABAJO DE GRADO
CURSOS ESPECIALES DE GRADO

ACTA DE GRADO NRO. CEG-82

Reunidos durante el período **III - 2008**, en la Sala de Conferencias de la Escuela de Ciencias Administrativas del Núcleo de Anzoátegui de la Universidad de Oriente los Ciudadanos Profesores, **GUILLERMO GARCÍA, LOURDES REYES Y ANGELO TORELLA**, designados por la Coordinación de los **CURSOS ESPECIALES DE GRADO** Como Miembros Principales, para evaluar el rendimiento Académico del (la):

BR. CASTELLÓN L. MARÍA ANGÉLICA DEL R. C.I. NRO.16.055.880

En los **CURSOS ESPECIALES DE GRADO** en el **Área Gerencial Económica y Tributaria**, integrada por las materias: Tributos, Actos Administrativos y Recursos Tributarios, Sistemas y Procedimientos Administrativos y Contables, como requisito parcial para optar el título de Licenciado (a) en:

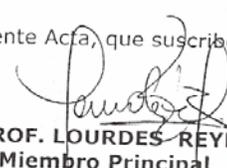
CONTADURÍA PÚBLICA

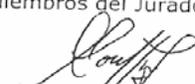
Hacen constar que después de haber realizado la evaluación a que se refiere el Reglamento de Trabajo de Grado de la Universidad de Oriente, se obtuvo el siguiente resultado.

| | | |
|------------------------|---|----------|
| PROF. GUILLERMO GARCÍA | TRIBUTOS | APROBADO |
| PROF. LOURDES REYES | ACTOS ADMINISTRATIVOS Y RECURSOS TRIBUTARIOS | APROBADO |
| PROF. ANGELO TORELLA | SISTEMAS Y PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS Y CONTABLES | APROBADO |

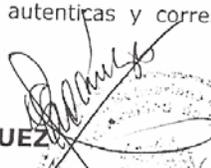
Para constancia, se levanta la presente Acta, que suscriben los Miembros del Jurado:


PROF. GUILLERMO GARCÍA
Miembro Principal


PROF. LOURDES REYES
Miembro Principal


PROF. ANGELO TORELLA
Miembro Principal

La Directora de la Escuela de Ciencias Administrativa, Núcleo de Anzoátegui de la Universidad de Oriente, Certifica que las firmas que anteceden son auténticas y corresponden a las personas cuyos nombre aparecen en esta Acta.


PROF. TAY M. RODRÍGUEZ
Directora





RESOLUCIÓN

De acuerdo con el artículo 44 del reglamento de trabajo de grado:

“Los trabajos de grado son de exclusiva propiedad de la Universidad de Oriente y, solo podrán ser utilizados para otros fines, con el consentimiento del Consejo de Núcleo respectivo, el cual lo participará al Consejo Universitario”.

DEDICATORIA

Este Trabajo Especial de Grado que es fruto de mi esfuerzo y mi constancia se las dedico a seres que forman parte de mi existencia, a los que el Señor Supremo me ha dado la dicha y el placer de tener y conocer, y por los cuales he estado venciendo obstáculos hasta alcanzar esta; una de las metas más importantes de mi vida ellos son:

A Dios Todopoderoso, que con su poder me ha iluminado por el camino del bien y me ha guiado hasta este momento tan importante en mi trayectoria y los que vendrán.

A mis padres, **Haydee Rodríguez y Oswaldo Solano**, quienes confiaron y creyeron en mí todo momento dándome aliento para no desfallecer en los momentos de debilidad. A ellos que son ejemplo de constancia, superación y que han sido pilar fundamental en la construcción de este sueño, les dedico este Trabajo Especial de Grado para que compartan conmigo esta alegría. A un ser a quien quiero mucho mi hijo **Brian**, por ser el motivo principal para seguir luchando en la vida y darme las fuerzas para superar los momentos difíciles.

A mi novio **Efraín Rodríguez**, por siempre estar presente en los momentos que más lo necesite. Gracias por tus apoyos, consejos y comprensión. Te Amo Mucho!

A mis Hermanos **Haydeenmar, Enmar, José y Rolando** por su amor y paciencia al ayudarme en las etapas más difíciles de mi vida. A mi Tía **Maritza Rodríguez**, por su cariño y consejos para guiarme por el buen camino.

A unas personas a quienes estimo mucho y son especiales para mi **María Angélica, Vicyuri, Glenda, Tony, Priscila y Sra. Raizi**, por ayudarme en los momentos más difíciles a enfrentar y superar las adversidades, así como los tropiezos a lo largo de este intrincado camino, a ellos le dedico mi trabajo Especial de Grado con mucho orgullo.

A todas aquellas personas que me han ayudado de una u otra manera y que se sienten orgullosos de lo que he logrado.

Verónica Solano

DEDICATORIA

Ante todo quiero dedicárselo a mi **Señor Dios Todopoderoso y Omnipotente** por haberme iluminado mi camino con su protección y bendiciones, permitiendo de esta manera culminar mis estudios exitosamente.

A mis padres, **María Mercedes López y Denis Castellón**, por ser el apoyo incondicional de mi vida, que sin su infinito amor, y esfuerzo no hubiera podido lograr este triunfo.

A mi hermosa y apreciada Abuela **Ninfa Adelina** para que se sienta orgullosa de su primera nieta, abuelita eres para el mí el tesoro más apreciado de mi vida, te amo y te adoro, gracias por existir!

A mis hermanos **Ninfa y Efraín**, por estar siempre allí conmigo brindándome su apoyo. Los quiero!

A mis compañeros de trabajo (Artemis Flores, Mileidis Guzmán, José Padrón, Raúl Marcano, Víctor Bonillo) que sin su apoyo no hubiese podido terminar el último tramo de esta difícil meta.

A todos los profesores que dejaron una experiencia y enseñanza inolvidable en mi carrera de estudio: Guillermo García, Lourdes Reyes, Angelo Torella y Rafael Martínez.

María Angélica Castellón

AGRADECIMIENTO

Son muchas las personas que contribuyeron a que este Trabajo Especial de Grado se llevó a cabo de manera satisfactoria y exitosa. A todos ellos deseo expresarle mis más sinceros agradecimientos.

Agradezco en primer lugar a **Dios** por todas las oportunidades que me ha brindado, porque gracias a Él y su voluntad se ha cumplido uno de mis más grandes e importantes sueños.

Agradezco a la **Universidad de Oriente**, por ser la casa de estudio que me ofreció a través de su medios la preparación y formación en mi desenvolvimiento profesional.

A mis padres **Oswaldo Solano y Haydee Rodríguez**, por siempre estar apoyándome con su amor, comprensión y que con mucho sacrificios me han ayudado a lograr una de mis más grandes metas. Gracias.

Le doy gracias a mi hijo **Brian** y a mi novio **Efraín Rodríguez** por existir en mi vida, y darme las fuerzas necesarias para levantarme de cualquier tropiezo y continuar hacia adelante en la vida. Gracias mis amores.

A los **Profesores de Cursos Especiales de Grado** por el apoyo brindado por la elaboración de nuestro trabajo de grado, a ellos muchas gracias por su paciencia.

Finalizo agradeciendo a todas aquellas personas que estuvieron cuando lo necesité, aportando su granito de arena para la consecución de mis metas. Gracias a todos!

Verónica Solano

AGRADECIMIENTO

En primer lugar quiero agradecerle a Dios ya que sin su protección y bendición no hubiese podido estar aquí, y cumplir con uno de mis mayores retos: Ser Licenciada en Contaduría Pública.

A la **Universidad de Oriente** por abrirme las puertas de la mejor casa de estudio de la región oriental y brindarme las herramientas necesarias y fundamentales para ser una excelente profesional.

A mi mami: **María Mercedes López** mujer inigualable que con su incalculable amor y sacrificio pude lograr uno de mis grandes sueños: culminar otra carrera profesional. Gracias Mami Te amo!

A mi papa: **Denis Castellón**, por su infinito amor y dedicación que siempre me ha brindado, ya que sin ti no hubiese podido estar y llegar hasta aquí, siempre tendiéndome la mano y apoyándome cuando más lo necesito.

A mis hermanos **Ninfa y Efraín**, por estar siempre a mi lado y mi sobrinitos David y Daniel por iluminar y alegrarme la vida. Los amo mis ángeles!

A mi amiga incondicional **Verónica Solano**, por estar a mi lado en las buenas y en las malas, gracias doble colega, tqm!

A las personas que compartieron conmigo esta inolvidable aventura y las cuales siempre recordaré: **Priscila, Loly, Suyin, Diana, Meriza, Sr. Víctor Bonillo, Sr. Raúl Marcano, Sr. José Padrón , Artemis Flores** y a los profesores de Áreas de Grado en especial al Profesor **Guillermo García**, por habernos asesorados en el presente trabajo.

A todas aquellas personas que con su granito de arena colaboraron en esta linda y difícil meta: graduarme. Muchísimas gracias!

María Angélica Castellón

ÍNDICE GENERAL

| | |
|--|-------|
| RESOLUCIÓN | iv |
| DEDICATORIA | v |
| AGRADECIMIENTO | viii |
| ÍNDICE GENERAL..... | xi |
| INTRODUCCIÓN GENERAL..... | xvi |
| OBJETIVOS..... | xvii |
| JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA..... | xviii |
| METODOLOGÍA | xix |
| INTRODUCCIÓN..... | xx |
| CAPITULO I..... | 24 |
| EL PROBLEMA..... | 24 |
| 1.1 Planteamiento Del Problema | 24 |
| 1.2 Objetivos De La Investigación | 27 |
| 1.2.1 Objetivo General..... | 27 |
| 1.2.2 Objetivos Específicos | 27 |
| 1.3 Justificación E Importancia..... | 28 |
| 1.4 Limitaciones..... | 30 |
| CAPITULO II..... | 31 |
| MARCO TEÓRICO | 31 |
| 2.1 Antecedentes De La Investigación | 31 |
| 2.2 Bases Teóricas..... | 34 |
| 2.2.1 Impuestos..... | 34 |

| | | |
|---|--|----|
| 2.2.2 | Importancia De La Recaudación De Impuestos | 35 |
| 2.2.3 | Tratados Internacionales..... | 36 |
| 2.2.4 | Tipos De Tratado Internacional | 37 |
| 2.2.5 | Fases De Celebración De Un Tratado Para Evitar La Doble Tributación | 38 |
| 2.2.6 | Convenio | 40 |
| 2.2.7 | Definición De La Doble Tributación..... | 41 |
| 2.2.8 | Efectos De La Doble Imposición Sobre El Comercio Internacional..... | 44 |
| 2.2.9 | Los Convenios Y Tratados Tendientes A La Eliminación De La Doble Tributación Internacional..... | 45 |
| 2.3 | Bases Legales | 47 |
| 2.4 | Glosario De Términos..... | 57 |
| CAPÍTULO III | | 59 |
| MARCO METODOLÓGICO | | 59 |
| 3.1 | Tipo De Investigación | 59 |
| 3.2 | Diseño De La Investigación..... | 59 |
| 3.3 | Técnicas E Instrumentos De Recolección De Información..... | 60 |
| CAPÍTULO IV..... | | 63 |
| LOS CONVENIOS INTERNACIONALES EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA | | 63 |
| 4.1 | Generalidades | 63 |
| 4.2 | Convenios Celebrados En Venezuela Para Evitar La Doble Tributación Internacional | 67 |
| 4.3 | Estructura De Los Convenios Para Evitar La Doble Tributación En Venezuela | 75 |

| | |
|---|-----|
| 4.3.1 Contenido Típico De Un Convenio De Doble Tributación | 75 |
| 4.3.2 Ámbito De Aplicación: | 77 |
| 4.3.3 La Fuente O Residencia..... | 77 |
| 4.3.4 Principio De No-Discriminación | 79 |
| 4.3.5 Procedimiento Amistoso..... | 79 |
| 4.3.6 Intercambio De Información | 80 |
| 4.3.7 Entrada En Vigencia..... | 80 |
| 4.3.8 Terminación..... | 81 |
| 4.4 Convenio Para Evitar La Doble Tributación Y La Evasión Fiscal Entre España Y Venezuela | 92 |
| CAPITULO V..... | 99 |
| MECANISMOS A TRAVÉS DE LOS CUALES SE APLICAN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL | 99 |
| 5.1 Mecanismos Para Evitar La Doble Tributación Internacional | 99 |
| 5.2 Método De Exención | 101 |
| 5.2.1 La Exención Integral..... | 103 |
| 5.2.2 La Exención Con Progresividad | 107 |
| 5.2.3 Método De Exención | 108 |
| 5.3 Método De Imputación | 109 |
| 5.3.1 Método De Imputación Ordinaria..... | 110 |
| 5.3.2 Método De Imputación Integral | 113 |
| 5.3.3 Imputación Parcial O Limitada..... | 113 |
| 5.3.4 Crédito Presumido (Matching Credit) | 115 |

| | |
|---|-----|
| 5.3.5 Crédito Ficticio (Tax Sparing) | 115 |
| 5.3.6 Cláusulas De Tax Sparing..... | 117 |
| 5.4 Modelos De Convenios Para Evitar La Doble Tributacion..... | 118 |
| 5.5 Modelo De La Organización De Cooperación Y Desarrollo Económico (Ocde)..... | 120 |
| 5.6 Modelo De La Organización De Las Naciones Unidas (Onu)..... | 129 |
| 5.7 Normas De La Omc Y Su Efecto En La Política Tributaria De Los Países En Materia De Doble Tributación..... | 133 |
| CAPITULO VI..... | 135 |
| IMPORTANCIA, LAS VENTAJAS, DESVENTAJA QUE EXPERIMENTAN LOS PAÍSES DONDE SE IMPLEMENTAN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN | 135 |
| 6.1 Objeto O Fines De Los Convenios De Doble Tributación..... | 135 |
| 6.2 Finalidad De Los Convenios Para Evitar La Doble Tributación Internacional Y La Evasión Fiscal | 136 |
| 6.3 Efectos De La Doble Imposición Sobre El Comercio Internacional | 138 |
| 6.4 Problemas O Inconvenientes Que Se Pueden Dar En Los Convenios De Doble Tributación..... | 140 |
| 6.5 Importancia De La Implementación De Convenios Para Evitar La Doble Tributación | 141 |
| 6.6 Ventajas Que Experimentan Los Países Donde Se Implementan Los Convenios Para Evitar La Doble Tributación..... | 144 |
| 6.7 Desventajas Que Experimentan Los Países Donde Se Implementan Los Convenios Para Evitar La Doble Tributación | 146 |
| CAPITULO VII..... | 148 |
| 7.1 Conclusiones..... | 148 |
| 7.2 Recomendaciones..... | 151 |

| | |
|--|-----|
| REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS..... | 153 |
| METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO: ... | 154 |

INTRODUCCIÓN GENERAL

Los Cursos Especiales de Grado tienen como finalidad contribuir a elevar nuestro nivel académico y profesional, brindándonos herramientas e información primordial para tal fin. Además permite profundizar cada vez más en el conocimiento de tópicos relevantes para el ejercicio de nuestra profesión.

En los mismos serán enfocados temas desarrollados en cada una de las asignaturas que constituyen los Cursos Especiales de Grado, en el área de Gerencia Cuantitativa. Los Cursos Especiales de Grado representan actualmente una de las alternativas que nos ofrece la Escuela de Ciencias Administrativas de la Universidad de Oriente para desarrollar los trabajos finales de grado, los cuales se encuentran dirigidos a la elaboración y desarrollo de investigaciones y trabajos de campo con aspectos relevantes y temas actuales que nos permiten enriquecer y aumentar nuestros conocimientos y culminar estudios de Pre - Grado con la presentación y defensa de un trabajo investigativo orientado a favor de aportes a nuestra máxima casa de estudios.

Los cursos especiales de grado son pequeños laboratorios donde se experimenta de manera segura como será el campo laboral y hacia donde se deben dirigir nuestros esfuerzos al momento de querer obtener un lugar en un mundo tan competitivo, esto se logra a través de la excelente preparación que nos brindan los profesionales que tiene bajo su responsabilidad tan importante labor. Estos cursos especiales de grado están dirigidos por los profesores de cada una de las especialidades.

OBJETIVOS

Objetivo General

Cumplir con el requisito parcial para optar al Título de Licenciado en Contaduría a través de la presentación de este Análisis y Síntesis de los Cursos Especiales de Grado.

Objetivos Específicos

- Preparar y complementar la formación de los estudiantes para el mejor desempeño de su carrera profesional.
- Asesorar al estudiante en la investigación y realización de los Trabajos De Grado.
- Profundizar en conocimientos útiles en el futuro desempeño profesional.
- Desarrollar tópicos de interés para la formación profesional y académica para licenciados en Administración
- Procurar incorporación rápida y efectiva de nuevos profesionales altamente calificados al mercado laboral.

JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA

Este análisis y síntesis de los Cursos Especiales de Grado, son de gran relevancia porque en ellos se imparten temas de actualidad que sin duda alguna serán de gran utilidad para el mejor desempeño de nuestra profesión.

Además su contenido se podrá utilizar como material de apoyo para realizar otras investigaciones de las áreas tratadas.

Asimismo servirá de consulta en aquellas asignaturas relacionadas con estos temas, que se imparten en la Escuela de Ciencias Administrativas.

METODOLOGÍA

Para la preparación y elaboración de los temas investigados en las Áreas de grado se utilizó la siguiente metodología:

- Investigación Bibliografía
- Asistencia a clases
- Entrevistas informales a personas especialistas en los temas
- Revisión de revistas especializadas
- Revisión de materiales de talleres
- Consultas vía Internet
- Excelente asesoría de los profesores: Quienes nos Brindaron toda la información que realmente requerida para culminar nuestras investigación.

INTRODUCCIÓN

La doble imposición se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya los establezca una misma entidad, o bien por que concurren en esta fuente dos o más entidades diversas.

Al analizar la cuestión relativa a la competencia tributaria entre dos estados, sucede con gran frecuencia que dos o más sujetos activos establecen dos o más contribuciones sobre el mismo ingreso gravable. Igualmente apuntamos que, debido a la falta de consistencia de las fuentes de ingreso tributario, en varias ocasiones un solo sujeto activo impone dos o más gravámenes sobre idéntico ingreso. Esta situación, incorrecta a todas luces, conduce directamente al problema de la doble tributación.

Los estados para enfrentar y resolver los casos de doble tributación internacional celebran acuerdos y convenios para regular esta situación, estos convenios contemplan no solo las reglas que usaran para evitar la doble imposición si no también los mecanismos para que se de la colaboración entre las administraciones tributarias a fin de detectar casos de evasión fiscal, mediante el uso de los convenios los estados firmantes renuncian a grabar determinadas ganancias y acuerdan que sea solo uno de los estados el que cobra el impuesto, o en todo caso que se realice una imposición compartida, es decir, que ambos estados recauden parte del impuesto total que se debe pagar el sujeto, estos convenios se realizan ya que la doble tributación, puede ser un fuerte obstáculo para el desarrollo del negocio, empresas y servicios transfronterizas, así mismo dan a los inversionistas un marco legal de mayor certeza en cuanto al régimen tributario aplicable

Los convenios para evitar la doble tributación son importantes para el desarrollo del estado ya que se llegan a estos acuerdos con el fin de evitar la doble tributación, evitar la evasión fiscal y compartir la información fiscal, todo esto radica principalmente por la globalización que no es más que un fenómeno de carácter internacional: su acción consiste principalmente en lograr una penetración mundial de capitales, ha permitido que la economía mundial moderna abra espacios de integración activa que intensifiquen la vida económica mundial y surge como consecuencia de la internacionalización cada vez más acentuada de los procesos económicos, los conflictos sociales y los fenómenos político-culturales.

Venezuela es un país en vías de desarrollo y es por esta causa que eliminar el costo de la doble imposición, fortalecería la fiscalización tributaria, la doble tributación internacional se produce cuando las utilidades de personas o empresas originadas en un país y que son enviadas a otros resultan gravadas en ambos, es por esto que acuerdan los convenios para así resolver el problema de dicha doble tributación, estableciendo la forma en que los estados se distribuyen la potestad tributaria para gravar los distintos tipos de rentas, en este caso se evita por medio de los mecanismos internos contemplados por cada estado siendo lo habitual que el estado de la residencia otorgue un crédito por el impuesto a pagar por el estado de la fuente.

Para mejor comprensión de la investigación realizada esta se encuentra dividida en capítulos, los cuales contemplan cada uno de ellos información de marcada importancia y donde el trabajo se encuentra conformado por:

Capítulo I: la Problemática En este capítulo se hace se presenta la problemática estudiada a través de la redacción del planteamiento del

problema el cual mantiene una estrecha relación con los Mecanismos Y Convenios Utilizados Para Evitar La Doble Tributación En Venezuela Y Latinoamérica, así como también se presentan los objetivos de la investigación constituidos por el general y los específicos, encontrando también la justificación e importancia de la realización de esta investigación.

Capítulo II: Marco Teórico En este capítulo se hace referencia a los elementos teóricos y legales de los Mecanismos Y Convenios Utilizados Para Evitar La Doble Tributación En Venezuela Y Latinoamérica de igual manera se encuentran también los antecedentes de la investigación, siendo estos trabajos o investigaciones realizadas con antelación que guardan estrecha relación con el objeto de estudio.

Capítulo III: Marco Metodológico Aquí se describe detalladamente la metodología a utilizar durante el desarrollo de la investigación así como los métodos para la recolección de información necesarios para el desarrollo y avance del mismo. Haciendo énfasis en el tipo y diseño de la investigación el cual de forma amplia gira en torno a un tipo descriptivo y un diseño documental.

Capítulo IV Los Convenios Internacionales en el ordenamiento jurídico de la República Bolivariana de Venezuela En este capítulo se presenta de manera específica la relación que existe en el marco jurídico nacional y la celebración y valides de los convenios internacionales para evitar la doble tributación.

Capítulo V Mecanismos o Modelos a través de los cuales se aplican los Convenios para evitar la Doble Tributación y la Evasión Fiscal En este capítulo se efectúa de manera amplia una explicación sobre cuáles son los mecanismos mas utilizados al momento de celebrar un convenio para evitar

la doble tributación y en que modelos se basan para generar dichos convenios, así como también que aspectos importantes de estos convenios facilitan o disminuyen que exista o esté presente la evasión fiscal.

Capítulo VI Importancia, Ventajas y Desventajas que experimentan los países donde se implementan los convenios para evitar la doble tributación En este capítulo se presenta un estudio detallado de los elementos indispensables al momento de celebrar convenios para evitar la doble tributación, destacando entre ellos la importancia, las ventajas y las desventajas de la celebración de los mismos como herramientas para evitar la doble tributación y la evasión fiscal.

Capítulo VII Conclusiones Y Recomendaciones Aquí se establecen las diferentes conclusiones a las cuales se llegaron después de la realización de la investigación y las posibles recomendaciones que sugieren para mejorar la problemática estudiada.

CAPITULO I

EL PROBLEMA

1.1 Planteamiento Del Problema

Hoy en día, la tendencia mundial en materia tributaria, particularmente por lo que se refiere al impuesto sobre la renta, así como por lo que respecta a los impuestos al patrimonio, está orientada a facilitar y favorecer la inversión y el comercio internacional.

Es política de cualquier estado auspiciar sus exportaciones, así como estimular las inversiones de sus contribuyentes en otros países, ya que, eventualmente, estos generarán mayor riqueza en la medida en se desarrollen sus actividades extra fronteras. Por lo demás, es un hecho cierto que los capitales van en busca de oportunidades, donde quiera que estas se encuentren.

Según http://www.legalinfo-panama.com/articulos_27a.htm La globalización es un proceso indetenible, y el estado que pretenda dificultar las inversiones de sus contribuyentes en otros países perjudica, no sólo a esos contribuyentes, sino en definitiva al propio estado. Paralelamente, la administración tributaria de esos países están conscientes que el comercio internacional puede ser fuente de evasión y fraude fiscales, toda vez que, en ocasiones, resulta difícil, por no decir imposible, acceder a los libros y documentos que respaldan determinado negocio cuando éstos se encuentran más allá de las fronteras del domicilio del contribuyente.(Legalinfo 2008:1)

La doble o múltiple tributación se presenta cuando dos o más países consideran que les pertenece el derecho de gravar una determinada renta. En esos casos, una misma ganancia puede resultar gravada por más de un Estado.

Estos tienen por objeto abrir la economía del país a nuevos mercados, a través de la reducción de las tasas impositivas que gravan determinadas transacciones, entre las que se cuentan las relacionadas con la prestación de servicios y el intercambio de tecnología, lo cual busca incentivar el crecimiento de estos relevantes sectores de la economía. Asimismo, estos Convenios promueven la colaboración entre las autoridades tributarias de los Estados Contratantes a través del intercambio de información entre ellas y buscan eliminar la discriminación tributaria que podría afectar a contribuyentes residentes de un Estado que desarrollen actividades económicas en el otro.

Los Estados para enfrentar y resolver los casos de doble imposición internacional celebran acuerdos o convenios para regular esta situación. Estos convenios contemplan no sólo las reglas que usarán para evitar la doble imposición sino también los mecanismos para que se dé la colaboración entre las Administraciones Tributarias a fin de detectar casos de evasión fiscal.

Según establece Villegas, “Los convenios para evitar la doble tributación son importantes para el desarrollo del estado ya que se llegan a estos acuerdos con el fin de evitar la doble tributación, evitar la evasión fiscal y compartir la información fiscal, todo esto radica principalmente por la globalización que no es más que un fenómeno de carácter internacional: su acción consiste principalmente en lograr una penetración mundial de capitales, ha permitido que la economía mundial moderna abra espacios de integración activa que intensifiquen la vida económica mundial y surge como consecuencia de la internacionalización cada vez más acentuada de los procesos económicos, los conflictos sociales y los fenómenos político-culturales”. (Villegas 1992: 453).

Después de muchos años de discusiones y debates políticos Venezuela adoptó el sistema de renta mundial de 1999, sin embargo la

legitimación entró en vigencia en enero del 2001. Venezuela ha celebrado 17 convenios para evitar la doble tributación, y adopto el sistema de Renta Mundial de 1999. Venezuela ha suscrito el convenio **Decisión 40** de la organización de los Países de Pacto Andino, celebrando convenios amplios en el área de la navegación marítima y aérea.

Se señalará la finalidad de estos convenios ya que los impuestos por su naturaleza son de aplicación general y por tanto afectan a nacionales como a extranjeros que inviertan o realicen sus actividades en el país. El medio más eficaz que tienen los Estados para enfrentar y resolver los casos de doble imposición internacional y de colaboración entre las Administraciones Tributarias, es la celebración de un acuerdo o convenio que contemple los mecanismos para que se dé la colaboración entre las Administraciones y las reglas que usarán para evitar la indeseada doble imposición.

Estas se pueden dar de acuerdo con el criterio de vinculación que cada estado haya elegido puede ser tanto por el uso de criterios diferentes, pero con contenido diverso, así podría darse un conflicto entre dos países que consideran que la fuente generadora de la renta se encuentra en su país. Por lo antes expuesto se hacen las siguientes preguntas; ¿Cuál es la relación que tienen los tratados internacionales en el ordenamiento jurídico nacional y la constitución de la república bolivariana de Venezuela, así como también ¿Cuáles serian los mecanismos o modelos a través de los cuales se aplican los convenios para evitar la doble tributación, de igual manera conocer cuál es la importancia, las ventajas, desventajas y los beneficios que experimentan los países donde se implementan convenios para evitar la doble tributación.

1.2 Objetivos De La Investigación

1.2.1 Objetivo General

Analizar los mecanismos para la elaboración de los Convenios Internacionales para evitar la Doble Tributación y la Evasión Fiscal en Venezuela y Latinoamérica.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Identificar la relación de los Convenios Internacionales en el Ordenamiento Jurídico de la República Bolivariana de Venezuela.
- Explicar los Mecanismos o Modelos a través de los cuales se aplican los Convenios para evitar la doble tributación y la evasión fiscal.
- Determinar cuál es la importancia, las ventajas y desventajas que experimentan los países donde se implementan convenios para evitar la doble tributación.

1.3 Justificación E Importancia

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.

Encontramos dentro de este concepto 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. Sin duda esta doble imposición, no hace sino desincentivar 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. Es por esta razón que los países celebran tratados para eliminar o aminorar la doble tributación, estableciendo ciertos procedimientos que se contemplan para ello y que se mencionaran en el presente trabajo.

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. En Venezuela, los primeros tratados internacionales de este tipo se suscribieron en el año 1980 con Brasil, Francia, Italia, Portugal y el Reino Unido.

La realización de esta investigación permite divulgar y dar a conocer a la comunidad en general cuáles son los convenios para evitar la doble

tributación y prevenir la evasión fiscal y que éstos son otorgados por los gobiernos de los estados contratantes y deben ser ratificados por ley por los respectivos parlamentos para que efectivamente entren en vigencia.

La información contenida en esta investigación le permite a los investigadores y al público en general ampliar satisfactoriamente los conocimientos sobre la materia de la doble tributación, permitiéndoles prepararse y capacitarse, para que luego este sirva como ente multiplicador y transmisor de la información, la cual puede ser consultada en cualquier momento por aquellos que se interesen en el tema así como también facilita el entendimiento y comprensión de la misma dejando de esta forma un precedente de una investigación realizada, la cual podrá perfectamente ser utilizada como antecedente de investigación en trabajos futuros.

En lo que concierne al ámbito académico le permite a los investigadores ampliar los conocimientos en el ámbito tributario y de esta manera poder brindar una mayor colaboración a cualquier persona que requiera información relacionada con la doble tributación y cómo evitarla. Finalmente la elaboración del mismo permite cumplir con un requisito de la Universidad de Oriente para poder alcanzar el título de Licenciado en Contaduría Pública.

1.4 Limitaciones

En el transcurso efectivo de la elaboración de la presente investigación se hicieron presentes ciertos aspectos o situaciones que dificultan o limitan la realización de la misma, es por ello que resulta necesario resaltar dichas dificultades, para así tenerlas identificadas y al solventarlas esta a sea exitosa y se cumplan los objetivos propuestos en un principio, considerando lo anterior es procedente mencionar cuales son estos elementos que disminuyen la efectividad de la realización de la investigación de forma completa y oportuna entre ellos se encuentran:

- Dado lo innovador del tema, resulto un tanto difícil abordarlo desde una perspectiva relacionada directamente con la carrera
- Considerando lo delicado que representa evaluar aspectos en materia tributaria se debió asumir una posición objetiva en el transcurso de la investigación para no incurrir en comentarios inoportunos que desmejoren o puedan ser mal interpretados por aquellos que consulten este material
- Limitados trabajos relacionados, lo que dificulto la construcción de los antecedentes de estudio.
- Limitada bibliografía especializada sobre la doble tributación internacional.
- A pesar de que existen varios convenios celebrados con Venezuela son pocos los que están disponibles para su análisis y estudio, y el acceso a estos es limitado.

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

2.1 Antecedentes De La Investigación

Hernández, Clarelis (2008) en su trabajo de grado titulado “**Convenio Para Evitar La Doble Tributación Entre Venezuela Y Los Países Bajos**” En su investigación para optar al título Licenciada en Contaduría, tiene como objetivo principal analizar el convenio que existe entre Venezuela y los Países Bajos para evitar la doble imposición internacional, de igual forma la autora concluye que la doble tributación se da cuando dos países consideran que les pertenece el derecho de gravar una determinada renta. Estos Convenios promueven la colaboración entre las autoridades tributarias de los Estados Contratantes a través del intercambio de información entre ellas y buscan eliminar la discriminación tributaria que podría afectar a contribuyentes de un Estado que desarrollen actividades económicas en el otro. Los Estados para enfrentar y resolver los casos de doble imposición internacional celebran acuerdos o convenios para regular esta situación. Estos convenios contemplan las reglas que usan para evitar la doble imposición y los mecanismos para que se dé la colaboración entre las Administraciones Tributarias a fin de detectar casos de evasión fiscal.

Gallego, Fernando y Molina, Yolcar (2007) en su trabajo especial de grado titulado “**Tratados Bilaterales y Multilaterales Suscrito por Venezuela en los Últimos 20 años**” en su investigación para optar al título de licenciados en contaduría pública los autores concluyen que En los tratados, convenios y acuerdos internacionales que Venezuela celebre, será por medio de 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. Las relaciones internacionales buscan fortalecer la soberanía nacional y promover un mundo multipolar, diversificando las modalidades de relación, privilegiando las relaciones con los países latinoamericanos y caribeños y redefiniendo el modelo de seguridad hemisférica. Promover la integración entre los distintos actores del sistema internacional para que sus directrices sean el resultado de una interacción equitativa en la toma de decisiones mundiales, y de esta forma revertir la concentración de poder en los organismos internacionales y estimular la acción acordada de los países en vía de desarrollo. Aquí radica el sentido de los tratados, siendo estos un contrato entre las naciones, naciendo obligaciones y condiciones para su realización. En ese caso los Estados negociadores pueden convenir en el mismo tratado o de otro modo que la totalidad o parte de sus disposiciones se apliquen provisionalmente, antes de que tenga lugar su entrada en vigor. Claro está, no se puede escapar todo lo referente a los convenios, base fundamental en lo que son las relaciones internacionales, estos son el resultado de una conversión, en forma de acto, acuerdo o documento, cabe destacar que el mismo tiene en el ámbito internacional carácter de tratado.

Rodríguez Beatriz Y Cedeño Frendy (2007) **“Análisis De Los Tratados Internacionales Suscritos Por Venezuela Con Otros Países Para Evitar La Doble Tributación Y Prevenir La Evasión Y El Fraude Fiscal”** en su investigación presentada como requisito parcial para optar al título de licenciados en contaduría pública en su conclusión exponen las razones por las cuales se considera que la firma de los Convenios para evitar la doble tributación internacional y prevenir el fraude y la evasión fiscal suscritos con países desarrollados, en nada o poco favorecen a países en vías de

desarrollo como Venezuela, y aun cuando a los mismos se les ha dado un sentido de igualdad en las relaciones tributarias, éstos han generado una gran desventaja económica para el país, en virtud de las condiciones relaciones comerciales, tipo de controles arancelarios, etc. de estos países frente a Venezuela.

El Derecho Tributario Internacional, en el cual se basan los tratados o Convenios de doble tributación, se soporta en principios o en normas que regulan las relaciones tributarias de ambos países contratantes. Los convenios de esta naturaleza, firmados por Venezuela contienen principios comunes a todos los países. Sin embargo, algunos de esos principios difieren en su contenido o especificidad dependiendo ello de las particulares relaciones entre los países contratantes.

La inserción del impuesto a los dividendos dentro del sistema tributario venezolano y dentro de estos convenios bilaterales pudieran tener el aparente atractivo de atraer capitales foráneos o propiciar la reinversión de capitales extranjeros en el país, dada la compensación que el régimen permite para evitar la doble tributación por un lado, y por el otro el diferimiento del pago de impuesto a los dividendos cuando las ganancias son reinvertidas en el país. Este nuevo régimen de dividendos, desde el punto de vista de la relaciones tributarias internacionales, en poco ha favorecido al país en el tiempo que hasta la fecha lleva de instaurado. Sin embargo, habría que esperar, puesto que en el tiempo transcurrido, el país ha transitado por un período de recesión económica y de conflictos de carácter político y social, variables intervinientes que de alguna manera condicionan el intercambio comercial entre los diferentes países.

2.2 Bases Teóricas

2.2.1 Impuestos

Los impuestos son tributos o gravámenes que el Estado impone de manera coercitiva a la colectividad, es decir, a los contribuyentes, para el sostenimiento de los servicios públicos y los gastos del Estado.

La Contribución es una clase de tributo cuya base para determinar la obtención por el sujeto pasivo (ciudadano receptor) de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

La definición de impuesto contiene muchos elementos, y por lo tanto pueden existir diversas definiciones sobre el mismo. Entre las principales definiciones están las siguientes:

Según Luigi Cossa: “El impuesto es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública, a fin de proveer a aquella parte de los gastos de utilidad general que no cubren las rentas patrimoniales (Cossa1899:547)¹

José A de Cienfuegos: “El impuesto es una parte de la renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alícuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación específica y recíproca de su parte”.

¹ Economía Política. Trad. Luigi Cossa. Milano Hoepli Ed. De 1893

Eherberg: “Los impuestos son prestaciones en dinero, al Estado y demás entidades de Derecho Público, que las mismas reclaman en virtud de su poder.

Vitti de Marco: “El impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales.

2.2.2 Importancia De La Recaudación De Impuestos

Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas.

Los impuestos nacionales, sirven para financiar los servicios y las obras de carácter general, que debe proporcionar el estado a la sociedad. Entre estos servicios destacan la educación, la salud, la seguridad, la justicia y las obras de bien para la ciudadanía en materia de infraestructura, lo relativo a la vialidad nacional y la infraestructura comunal. En Venezuela, el sistema de recaudación fiscal lo rige el SENIAT (Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria), en donde uno de sus principios fundamentales, es la legalidad, progresividad, equidad, justicia, capacidad contributiva, no retroactividad y no confiscación, brindando asesoría permanente al contribuyente, distribuyendo la potestad tributaria en tres niveles de gobierno: nacional, estatal y municipal.

Los impuestos son naturalmente un mal necesario, en el sentido de que se tienen que recabar para poder financiar el gasto público en bienes

que el sector privado simplemente no puede proveer, dígase carreteras, seguridad nacional, seguridad pública, vialidades, etc. Estos bienes que el sector privado no quiere o no puede proveer, debido a que no resulta rentable hacerlo desde el punto de vista privado, deben ser provistos por el sector público recabando ingresos de las actividades productivas para poder financiarlos.

2.2.3 Tratados Internacionales

Es un acuerdo suscrito entre estados, regido por el derecho internacional, que puede constar de uno o varios instrumentos jurídicos conexos, y siendo indiferente su denominación. Como acuerdo implica siempre que sean como mínimo, dos estados quienes concluyan un tratado internacional.

Según Adolfo Arrijo Vizcaíno, en su obra **Derecho Fiscal** expone que “los Tratados Internacionales se consideran como los acuerdos que celebran dos o más Estados como entidades soberanas entre sí, sobre cuestiones diplomáticas, políticas, económicas, culturales u otras de interés para ambas partes” (2004:578).

Derivado del concepto anterior el autor nos presenta los siguientes elementos:

- Son un arreglo de voluntades (de los países que los suscriben).
- Únicamente pueden celebrarse por Estados soberanos, es decir aquellos cuya independencia o integridad territorial se encuentren reconocidas y respetadas por los demás países de la comunidad internacional (organización de las Naciones Unidas, Organización de Estados Americanos).

- Pueden suscribirse por dos o más Estados.
- Su objeto es prevenir y solucionar controversias o fricciones que surgen de las relaciones internacionales sobre aspectos de carácter diplomático, político, económico, social y cultural.

2.2.4 Tipos De Tratado Internacional

Según el número de Estados parte de los Tratados Internacionales pueden ser bilaterales o multilaterales. Estos últimos se subdividen en generales, que tienen vocación de universalidad) y restringidos (limitados a un número reducido de estados por motivos diversos: militares, geográficos, económicos).

Según la materia, los tratados pueden ser económicos, políticos, culturales, humanitarios o de otra índole.

Según el tipo de obligaciones creadas por los tratados, diferenciamos entre tratados,- ley y Tratados – Contrato. Los primeros establecen normas de aplicación general que jurídicamente se encuentran en un pedestal superior a las leyes internas de los países firmantes, los segundos suponen un intercambio de prestaciones entre las partes contratantes. Esta distinción esta bastante superada pues ambas particularidades se confunden.

Por la índole de los sujetos participantes distinguimos Tratados entre Estados, entre Estados y Organizaciones Internacionales.

Por su duración se diferencian entre Tratados de duración determinada y Tratados de duración indeterminada.

Finalmente, por su forma de conclusión podemos encontrar Tratados concluidos de forma solemne y Tratados concluidos de forma simplificada

que luego son enviados por el poder ejecutivo al poder legislativo para opinión y aceptación. En el derecho interno de un país, un tratado internacional siempre prevalece sobre la ley local.

2.2.5 Fases De Celebración De Un Tratado Para Evitar La Doble Tributación

Negociación

Para ponerse de acuerdo en el texto a tratar un requisito indispensable es la negociación. Se considera que son estados negociadores aquellos que participan en la elaboración y adopción del texto.

Adopción del texto

Tras esta fase se pasa a la adopción del texto. Anteriormente era necesario el voto favorable de todos los estados negociadores. Esto sigue vigente en los tratados bilaterales. Con la proliferación de los Tratados internacionales Multilaterales se paso al sistema de mayorías (Art. 9 Convención de Viena de 1969). Este artículo establece la práctica general del voto favorable y unánime pero se trata de una práctica residual. Mayoritariamente se aplica su punto segundo que establece que la adopción del texto se hará por una mayoría de dos tercios de los Estados presentes y votantes a no ser que los estados decidan por igual mayoría una regla diferente.

Autenticación

Este acuerdo queda fijado de manera solemne como el contenido definitivo auténtico e inalterable del tratado. Según el artículo 10 de la Convención de Viena de 1969 la autenticación se hará de modo previsto por

la Convención o por otro acuerdo de los estados. En general se utiliza la firma ad referendum, la firma o la rúbrica. Esto nos obliga a cumplir con el tratado.

Prestación del Consentimiento

La fase final es la prestación del consentimiento se realiza bien de forma solemne, bien sea de forma simplificada.

- **Forma Solemne:** Esta vía utiliza en los casos en los que debido a la importancia de la materia se exige solemnidad en la forma de prestación del consentimiento. Esta solemnidad se exige a través de la ratificación.

- **Forma Simplificada:** por esta vía se celebran tratados internacionales con la simple firma, canje de tas Diplomáticas o la aprobación/aceptación.

Reservas

Según el Art. 2.1d) de la Convención de Viena de 1969 se entiende por reserva una declaración unilateral, cualquiera que sea su enunciado o denominación hecha por un Estado al firmar, ratificar, aceptar, o aprobar un Tratado o adherirse a él con el objeto de excluir o modificar los efectos jurídicos de ciertas disposiciones del tratado en su aplicación a ese estado.

Registro y Publicación

Con anterioridad del siglo XX no se exigía que los Tratados Internacionales fueran publicados o registrados. Esto dio lugar a la práctica de los "Tratados secretos" que resultaron ser extremadamente perniciosos para el resto de los países pues se formaron alianzas secretas que, por ejemplo, fueron decisivas para el estallido de la primera Guerra Mundial.

Con el fin de que situaciones como esta no se volvieran a repetir, se quiso instaurar, a través del sistema de la Sociedad de Naciones, un sistema de diplomacia abierta. En este sentido el artículo 18 del pacto de la Sociedad de naciones estableció que los tratados no registrados no serían obligatorios.

Tras la segunda Guerra Mundial la Carta de las Naciones Unidas siguió una solución con la misma intención, pero menos reserva: En su artículo 102 se afirma que los tratados no registrados y publicados no pueden ser involucrados en el Sistema de las Naciones Unidas

2.2.6 Convenio

Según Luigi Cossa. Milano Un convenio es un acuerdo de voluntades y puede referirse a: Una Convención. Un Contrato. Un tratado internacional. Este es originado por una situación donde interviene un aspecto en común adoptado por ambas partes, en cumplimiento con las solemnidades legales, entre el deudor por una parte, y todos sus acreedores por otra, cuyo objeto es evitar la doble imposición. (Cossa 1983:1)²

En el caso de Venezuela, los convenios que actualmente se encuentran vigentes han sido suscritos con: Alemania, Barbados, Bélgica, Canadá, Dinamarca, España, Estados Unidos, Francia, Indonesia, Italia, Noruega, Países Bajos, países pertenecientes a la Comunidad Andina, Portugal, Reino Unido, República Checa, Suecia, Suiza, Trinidad y Tobago, siendo el más reciente, el Acuerdo entre la República Bolivariana de Venezuela y el Gobierno de la República Popular China para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio, cuya Ley Aprobatoria fue publicada en la Gaceta Oficial N° 38.089, de fecha 17 de diciembre de 2004.

² Economía Política. Trad. Luigi Cossa. Milano Hoepli Ed. De 1893

2.2.7 Definición De La Doble Tributación

Para la elaboración de un concepto acerca de la Doble Tributación Internacional, es necesario tomar en consideración que muchas legislaciones que nuestros países no contemplan esta institución del Derecho Fiscal Internacional, además de que algunos tratadistas rechazan la existencia de la Doble Imposición, la práctica nos lleva a determinar que si existe la Doble Imposición Tributaria, ya que cuando se realiza una inversión en otro país, las rentas que se obtienen pueden verse sometidas a la doble imposición, es decir, pueden verse estas rentas, gravadas tanto por el Estado de la inversión como por el Estado del inversor. Esto ocurre porque los sistemas fiscales se solapan entre sí.

Se conoce como Doble Tributación Internacional al fenómeno que consiste en que dos o más estados tienen o pretenden tener potestad tributaria sobre una misma renta. En otras palabras, dos países aplican impuestos a la renta sobre un mismo hecho económico.

Portillo, González, Velasco, Revista de Ciencias Sociales (2004) Es 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. Para evitar la Doble Tributación, es decir que el contribuyente no pague dos veces, tanto en su país de origen como en el que lo acoge para hacer negocios 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.

De acuerdo con la definición del Tribunal Federal Suizo, la doble tributación existe cuando la misma persona se halla obligada por la legislación de dos Estados al mismo impuesto.

Según http://www.legalinfo-panama.com/articulos_27a.htm Distinguidos y diversos autores que tratan la materia, cuando definen la Doble Tributación, en la mayoría de las veces, consideran en forma notoria alguno de los elementos que conforman su naturaleza. Es por ello que Grizziotti manifiesta que "no basta que la misma riqueza y el mismo sujeto económico sean gravados dos veces para que se pueda hablar de duplicación del tributo, sino que se necesita que se grave dos veces por el mismo título". (legalinfo 2008:1)³

Con las nociones antes señaladas podemos darnos cuenta de la complejidad de esta institución. Pero frente a esta situación debemos, antes que cualquier cosa, aclarar y distinguir algunos elementos y aspectos intrínsecos a la doble imposición económica como lo son:

- Unidad o diversidad de sujetos activos.
- Unidad de causa o hecho imponible.
- Unidad o diversidad de sujetos pasivos.
- El elemento estable y definitivo para identificar un doble gravamen económico es la identidad de causa o hecho imponible: renta, capital, consumo.

Se debe tomar en consideración, que aunque la Doble Tributación Jurídica y Económica, simultáneas, están prohibidas expresamente o tácitamente en las legislaciones fiscales o sea cuando un mismo sujeto activo grava dos veces una misma renta o activo con el mismo impuesto a cargo del mismo sujeto pasivo; el doble gravamen jurídico requiere la triple identidad de a.- unidad de sujeto activo, b.- de sujeto pasivo, c.- y de causa o hecho imponible. Pero como la doble imposición jurídica implica también la unidad o

³ http://www.legalinfo-panama.com/articulos_27a.htm

identidad de causa (elemento fundamental en la doble imposición económica), cuando hay doble imposición jurídica se da también la económica; pero no siempre que exista esta se configura aquella.

Es preciso señalar, que con los elementos que forman parte de la Doble Imposición, podemos señalar, que existen dos formas para determinar la Doble Tributación: La Doble Tributación Interna y La Doble Tributación Internacional; siendo esta última el motivo de nuestro estudio y análisis dentro del sistema de integración de nuestros pueblos.

Finalmente podemos manifestar que constituye para nosotros la Doble Tributación, el fenómeno que se presenta cuando una misma fuente, ya sea capital o renta, se grava más de una ocasión por una o varias jurisdicciones fiscales

La doble tributación internacional como "la aplicación de impuestos comparables en dos estados (países) sobre el mismo contribuyente, con respecto a la misma materia imponible y por iguales períodos". Es evidente que la doble imposición internacional desalienta las inversiones de empresas residentes de un país hacia otros países, pues se genera una carga tributaria que o no es soportable o se considera injusta o, por el contrario, propicia formas operativas que estructuralmente no son lo más favorable o recomendable.

Los países de América, por lo general, mantienen en sus leyes fiscales medidas unilateralmente decididas por sus cuerpos legislativos, para evitar o aminorar el impacto de la doble tributación.

2.2.8 Efectos De La Doble Imposición Sobre El Comercio Internacional

La Doble Tributación Internacional, es un obstáculo para el comercio internacional, pues que encarece las inversiones exteriores. De ahí que los Estados tiendan a la neutralidad fiscal e intenten eliminar la Doble Tributación Internacional, mediante la aprobación de convenios o tratados.

Para desarrollar una buena operación de inversión en el exterior, es necesario que el inversor conozca las alternativas que le permitan minimizar la carga tributaria, o al menos, diferir en el tiempo el pago del impuesto. Es importante tener en cuenta si el país donde se va a realizar la inversión es políticamente estable, si tiene un buen sistema financiero y un buen número de convenios para evitar la doble imposición, en especial con el país donde el inversor mantiene su residencia. De esta forma, el contribuyente puede planificarse la mejor forma de repatriar beneficios. Aunque también hay que señalar que normalmente los convenios contienen una cláusula que impide el mal uso o abuso de las estructuras del convenio.

De igual forma, ha de estudiarse el tipo de estructura que conviene constituir. Una entidad holding, que posea las acciones o participaciones de otras sociedades, puede recibir rentas de dividendos y de venta de acciones sin tributar por ellas. Un centro de financiación puede funcionar como un banco para el grupo, mejorando la gestión de los recursos del grupo, optimizando sus excedentes de tesorería y financiando a las sociedades del grupo. Un centro de distribución o de comercio canaliza las ventas del grupo y centraliza las gestiones administrativas.

Para complemento de lo antes expuesto se añaden las siguientes consideraciones presentadas por los expertos tributarios de la Universidad de Harvard, que textualmente dicen:

"El aspecto de la incidencia tributaria no es el factor primordial que tiene en cuenta un inversionista extranjero cuando decide llevar a cabo inversiones en el extranjero. Se convierte en una consideración importante cuando él puede escoger entre varios países, cuando cualquiera de ellos puede servir de base de operación para cubrir a más de un país en una región. Además, la carga impositiva constituye una de las consideraciones que hay que tener en cuenta y puede ser decisiva para determinar en caso de duda el sitio de inversión".

"Como regla general no debe ejercerse discriminación alguna contra las compañías extranjeras. Se debe tener especial consideración en lo que concierne a la doble tributación. En general es deseable que el inversionista extranjero pueda escoger la forma del negocio en el cual quiere tomar parte en el país donde va a invertir sin que tenga que referirse demasiado a las diferentes cargas impositivas. Por otra parte, el país en cuestión puede que desee canalizar las inversiones en determinadas formas, y por lo tanto usar sistemas de impuestos diferenciales".⁴

2.2.9 Los Convenios Y Tratados Tendientes A La Eliminación De La Doble Tributación Internacional

Constituyen los Tratados o acuerdos bilaterales, al igual que los acuerdos multilaterales, la solución más adecuada para evitar la Doble Tributación Internacional. No obstante, en la práctica, resulta bastante difícil, aunque no imposible obtener acuerdos más que todo multilaterales sobre esta materia, debido a las dificultades de orden económico, político y jurídico.

En estos acuerdos internacionales se pueden acordar mecanismos de compensación tributaria para evitar o contrarrestar el doble gravamen, como las de la reciprocidad, la deducción, la exención y el crédito de impuestos. Igualmente pueden establecerse exoneraciones totales o parciales de

⁴ http://www.legalinfo-panama.com/articulos_27a.htm

impuestos directos o indirectos, aún con base en la simple cooperación internacional.

Pero, la tarea o el papel primordial que deben jugar estos acuerdos internacionales sobre esta materia, es buscar y adoptar criterios uniformes de gravabilidad que evite la interferencia de diversas facultades impositivas y por ende la Doble Imposición Económica Internacional.

Debido a que los Estados no adoptan un criterio uniforme con respecto a la gravabilidad, como por ejemplo el carácter de gravar las rentas en el país donde se originen, es decir que la inversión sólo tributa en el Estado donde se hace la inversión, independientemente del domicilio o residencia del sujeto beneficiado, propietario o poseedor. Esta norma general tiene algunas excepciones donde prima ya el estatuto personal, residencia o domicilio del sujeto, como sucede con los beneficios de las empresas de transporte internacional y con los dividendos. En estos casos, la renta se considera originada en el país del domicilio del sujeto.

Podemos mencionar que, en materia de convenios o tratados bilaterales o multilaterales, tendientes a eliminar la Doble Imposición Internacional, es bastante limitada. Podemos citar por ejemplo, el Tratado suscrito con el Estado de Uruguay, un Convenio sobre Aviación Civil, el cual establece entre otras cosas la cooperación entre ambos Estados para el desarrollo de la aviación civil, sobre todo lo relacionado con el servicio aéreo internacional. Es en dicho Convenio, que en la actualidad es ley de la República de Panamá, en su artículo 17 establece lo siguiente:

"Las ganancias generadas por las líneas aéreas designadas de cada una de las Partes Contratantes dentro del territorio de la otra Parte Contratante con relación a la operación de los servicios acordados, estarán exentas de impuestos y cargos

que podrían o deberían ser aplicados de acuerdo con las leyes de la otra Parte Contratante."

Vemos que en este artículo único que trata sobre la Institución de la Doble Tributación Internacional y cuya función es básicamente la eliminación de la Doble Imposición Internacional, es decir, que aquellas ganancias o rentas, que obtengan las líneas aéreas "designadas" de cada uno de los Estados, en el territorio del otro país, estarán exentas de tributar o ser afectadas por impuesto alguno, de acuerdo a las leyes tributarias del otro país contratante del presente convenio.

2.3 Bases Legales

Los fundamentos legales de una investigación mejor conocidos como bases legales están representados por todos aquellos instrumentos jurídicos que le dan soporte y validez legal a la investigación, entre ellos se encuentran leyes, reglamentos, decretos, acuerdos, convenios, normas que de una manera específica y bien definida regulan y controlan la materia objeto de estudio durante la realización de la investigación.

Constitución De La República Bolivariana De Venezuela

Artículo 23

Los tratados, pactos y convenciones relativos a derechos humanos, suscritos y ratificados por Venezuela, tienen jerarquía constitucional y prevalecen en el orden interno, en la medida en que contengan normas sobre su goce y ejercicio más favorables a las establecidas en esta Constitución y en las leyes de la República, y son de aplicación inmediata y directa por los tribunales y demás órganos del Poder Público.

Artículo 152:

Las relaciones internacionales de la República responden a los fines del estado en función del ejercicio de la Soberanía y de los intereses del pueblo, ellas se rigen por los principios de independencia, igualdad entre los estados, libre determinación y no intervención en sus asuntos internos, solución pacífica de los conflictos internacionales, cooperación, respecto a los derechos Humanos y solidaridad entre los pueblos en la lucha por su emancipación y el bienestar de la humanidad. La República mantendrá la más firme y decidida defensa de estos principios y de la práctica democrática en todos los organismos e instituciones internacionales.

Artículo 153:

La República promoverá y favorecerá la integración Latinoamericana y caribeña, en aras de avanzar hacia la creación de una comunidad de naciones, defendiendo los intereses económicos, sociales, culturales, políticos y ambientales de la región. La República podrá suscribir tratados internacionales que conjuguen y coordinen esfuerzos para promover el desarrollo común de nuestras naciones y que garanticen el bienestar de los pueblos y la seguridad colectivos de sus habitantes. Para estos fines, la República podrá atribuir a organizaciones supranacionales, mediante tratados, el ejercicio de las competencias necesarias para llevar a cabo estos procesos de integración. Dentro de las políticas de integración y unión con Latinoamérica y el Caribe, la República privilegiará relaciones con Ibero América, procurando sea una política común de toda nuestra América Latina. Las normas que se adopten en el marco de los acuerdos de integración serán consideradas parte integrantes del ordenamiento legal vigente y de aplicación directa y preferente a la legislación interna.

Artículo 154:

Los tratados celebrados por la República deben ser aprobados por la Asamblea Nacional antes de la ratificación del Presidente o de la Presidenta de la República, a excepción de aquellos mediante los cuales se trate de ejecutar o profesional 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.

Artículo 155:

En los tratados, convenios o acuerdos internacionales de 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 prevenidas por ellas, si tal fuera el caso, las controversias que pudieren suscitarse entre las mismas como motivo de su interpretación o ejecución si no fuere improcedente y así lo permita el procedimiento que deba seguirse para su celebración.

Artículo 236:

Numeral 4: Dirigir las relaciones exteriores de la República y celebrar y ratificar los tratados convenios y acuerdos internacionales.

Código Orgánico Tributario**Artículo 1:**

Párrafo único: los procedimientos amistosos previstos en los tratados para evitar la doble tributación son optativos, y podrán ser solicitados por el

interesado con independencia de los recursos administrativos y judiciales previstos en este código.

Artículo 2:

Constituyen fuente de derecho tributario:

Numeral 2: los tratados, convenios o acuerdos internacionales celebrados por la República.

Artículo 11:

Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito especial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas.

Las leyes tributarias nacionales podrán gravar hechos ocurridos total o parcialmente fuera del territorio nacional, cuando el contribuyente tenga nacionalidad venezolana, este residenciado o domiciliado en Venezuela o posea establecimiento permanente o base fija en el país.

La ley procurara evitar los efectos de la doble tributación internacional.

Ley Del Impuesto Sobre La Renta

El impuesto sobre la renta es directo, productivo en alto rendimiento, crece cuando aumenta la renta, presenta exenciones para algunas personas de acuerdo a las condiciones sociales.

Ámbito de aplicación Art. 2 LISLR: Toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en la República Bolivariana de 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 están obligados al pago de impuesto en los términos de esta Ley

La doble tributación. Art. 3 LISLR: Los beneficios de los Tratados para evitar la Doble Tributación suscritos por la República Bolivariana de Venezuela con otros países y que hayan entrado en vigor, sólo serán aplicables cuando el contribuyente demuestre en cualquier momento, que es residente en el país del cual se trate y se cumplan con las disposiciones del tratado respectivo. A los efectos de probar la residencia, las constancias expedidas por autoridad extranjeras, harán fe, previa traducción oficial y legalización.

La doble tributación existe cuando la misma persona se haya obligada por la legislación de dos Estados al mismo impuesto. Este fenómeno que se presenta cuando una misma fuente, ya sea capital o renta, se grava más de una ocasión por una o varias jurisdicciones fiscales. Existen a nivel mundial acuerdos para evitar la doble tributación y tienen por objeto abrir la economía del país a nuevos mercados, a través de la reducción de las tasas impositivas que gravan determinadas transacciones:

- Desgravar: Rebajar los derechos arancelarios o los impuestos sobre determinados objetos.
- Renta: Utilidad o beneficio que rinde anualmente algo, o lo que de ello se cobra. Conjunto de los ingresos derivados de la participación en el proceso productivo durante un año, y referido a una entidad nacional.
- Rebajas: Disminución, reducción o descuento, especialmente de los precios.

Enriquecimiento Neto Art. 4 LISLR: Son enriquecimientos netos los incrementos de patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos en esta Ley, sin perjuicio, del enriquecimiento neto de fuente territorial del ajuste por inflación previsto en esta Ley.

A los fines de la determinación del enriquecimiento neto de fuente extranjera se aplicarán las normas de la presente Ley, determinantes de los ingresos, costos y deducciones de los enriquecimientos de fuente territorial.

Base a tomar en cuenta al momento de calcular el monto de ISLR: La determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto será el resultado de sumar el enriquecimiento neto de fuente territorial al enriquecimiento neto de fuente extraterritorial. No se admitirá la imputación de pérdidas de fuente extraterritorial al enriquecimiento o pérdida de fuente territorial.

Art. 5 del LISLR, que señala:

Los beneficios del tratado para evitar la doble tributación solo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el País de que se trate y cumplan las disposiciones del propio tratado y demás disposiciones del procedimiento conferidas en esta Ley, incluyendo las obligaciones de registro, de presentar dictámenes y de designar representante legal.

En los casos en que los Tratados para evitar la doble tributación establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas esta Ley, las tasas establecidas en dichos Tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor; en el caso de que el retenedor aplica tasas mayores a las

señaladas en los Tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda.

Contribuyentes y Personas sometidas a la Ley. Art. 7 LISLR.

- Las Personas naturales.
- Las compañías anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada.
- Las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, las comunidades, así como cualesquiera otras sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho.
- Los titulares de enriquecimientos provenientes de actividades de hidrocarburos y conexas, tales como la refinación y el transporte, sus regalistas y quienes obtengan enriquecimientos derivados de la exportación de minerales, de hidrocarburos o de sus derivados.
- Las asociaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades jurídicas o económicas no citadas en los literales anteriores.
- Los establecimientos permanentes, centros o bases fijas situados en el territorio nacional.

De las Exenciones: Dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria. Representan un derecho legal de pagar o no el impuesto, por tal razón se encuentra establecido en la ley.

- Las entidades venezolanas de carácter público, el Banco Central de Venezuela y Banco de Desarrollo Económico y Social de Venezuela, así como los demás Institutos Autónomos que determine la Ley.

- Los Agentes y demás funcionarios diplomáticos extranjeros acreditados en la República Bolivariana de Venezuela, por las remuneraciones que reciban de sus gobiernos. También los agentes consulares y otros agentes o funcionarios de gobiernos extranjeros que, con autorización del gobierno nacional, residan en la República Bolivariana de Venezuela, por las remuneraciones que reciban de sus gobiernos, siempre que exista reciprocidad de exención con el respectivo país a favor de los agentes o funcionarios venezolanos; y las rentas que obtengan los organismos internacionales y sus funcionarios, de acuerdo con lo previsto en los convenios internacionales suscritos por la República Bolivariana de Venezuela.
- Las instituciones benéficas y de asistencia social, siempre que sus enriquecimientos se hayan obtenido como medio para lograr los fines antes señalados; que en ningún caso, distribuyan ganancias, beneficios de cualquier naturaleza o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros y que no realicen pagos a título de reparto de utilidades o de su patrimonio.
- Los trabajadores o sus beneficiarios, por las indemnizaciones que reciban con ocasión del trabajo, cuando les sean pagadas conforme a la Ley o a contratos de trabajo, por los intereses y el producto de los fideicomisos constituidos conforme a la Ley Orgánica del Trabajo y por los productos de los fondos de retiro y de pensiones.
- Los asegurados y sus beneficiarios, por las indemnizaciones que reciban en razón de contratos de seguros, pero deberán incluirse en los ingresos brutos aquellas que compensen pérdidas que hubieren sido incluidas en el costo o en las deducciones.

- Los pensionados o jubilados, por las pensiones que reciban por concepto de retiro, jubilación o invalidez, aun en el caso de que tales pensiones se traspasen a sus herederos, conforme a la legislación que las regula.
- Los donatarios, herederos y legatarios, por las donaciones, herencias y legados que perciban.
- Los afiliados a las cajas, cooperativas de ahorro, siempre que correspondan a un plan general y único establecido.

Las exoneraciones: Dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria. Representan el derecho de pagar o no el impuesto mediante un decreto del Ejecutivo Nacional, es temporal y no mayor a cinco (5) años.

De las Rebajas por razón de Actividades e Inversiones: Los contribuyentes que se dediquen a la explotación de hidrocarburos y de actividades conexas, tales como la refinación y el transporte, gozarán de una rebaja de impuesto equivalente al ocho por ciento (8%) del monto de las nuevas inversiones hechas en el país dentro del ejercicio anual, representadas en activos fijos destinados a la producción del enriquecimiento.

Para determinar el monto de las inversiones a que se contrae el encabezamiento de este artículo se deducirán del costo de los nuevos activos fijos destinados a la producción del enriquecimiento, los retiros, las amortizaciones y las depreciaciones de estos nuevos activos fijos, hechos en el ejercicio y un dos por ciento (2%) del promedio del activo fijo neto para el ejercicio anterior, calculado éste con base en los balances de principio y fin

de año. Se concederá una rebaja adicional de impuesto de cuatro por ciento (4%) sobre el costo total de las nuevas inversiones hechas en:

- Exploración, perforación e instalaciones conexas de producción, transporte y almacenamiento, hasta el puerto de embarque o lugar de refinación en el país, inclusive.
- Recuperación secundaria de hidrocarburos.
- Aprovechamiento, conservación y almacenamiento del gas, incluido el licuado.
- Valorización de hidrocarburos y los egresos por concepto de investigación.

Artículo 14

Numeral 2: los agentes y demás funcionarios diplomáticos extranjeros acreditados en la República Bolivariana de Venezuela, por las remuneraciones que reciban de su gobierno. También los agentes consulares y otros agentes o funcionarios de gobiernos extranjeros que, con autorización del gobierno nacional, residen en la República Bolivariana de Venezuela, por las remuneraciones que reciban de sus gobiernos, siempre que exista reciprocidad de exención con el respectivo país a favor de los agentes o funcionarios venezolanos, y las rentas que obtengan los organismos internacionales y sus funcionarios, de acuerdo con lo previsto en los convenios internacionales suscritos por la República Bolivariana de Venezuela.

2.4 Glosario De Términos

Convenio es un acuerdo de voluntades y puede referirse a Un Contrato. Este es originado por una situación donde interviene un aspecto en común adoptado por ambas partes, en cumplimiento con las solemnidades legales, entre el deudor por una parte, y todos sus acreedores por otra, cuyo objeto es evitar la doble imposición.

Crédito Ficticio otorgamiento de un crédito tributario en el país de la residencia correspondiente al impuesto establecido por la legislación interna y que hubiera sido cobrado en el país de la fuente del enriquecimiento si no hubiera mediado una reducción o eliminación del mismo en virtud de un programa de incentivos fiscales o por una disposición incluida en un acuerdo para eliminar la doble tributación.

Crédito Presumido consiste en la atribución en el país de la residencia de un crédito o rebaja calculado sobre la base de una alícuota prefijada superior a la efectivamente aplicada en el país de la fuente.

Doble Tributación existe cuando la misma persona se halla obligada por la legislación de dos Estados al mismo impuesto.

Método De Exención Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que de acuerdo con lo dispuesto en el pre\ senté convenio pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar dejará exentas tales rentas o elementos patrimoniales

Método De Imputación En el método de imputación el Estado de residencia incluye en la base imponible la totalidad de las rentas gravables, ya sean nacionales o extranjeras, obtenidas por el sujeto pasivo, las cuales son

gravadas en el país de residencia al tipo que resulte aplicable, deduciendo el monto del impuesto previamente pagado en el país de la fuente

Negociación Se considera que son estados negociadores aquellos que participan en la elaboración y adopción del texto.

Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) es una organización de cooperación internacional, compuesta por 30 Estados, cuyo objetivo es coordinar sus políticas económicas y sociales. Fue fundada en 1960 y su sede central se encuentra en la ciudad de París, Francia. Su antecesor fue la Organización Europea para la Cooperación Económica. es un organismo internacional de carácter gubernamental en el que sus miembros analizan e intercambian experiencias sobre temas de interés común y definen lo que pueden considerarse las mejores prácticas en una amplia gama de políticas públicas. En el sentido más amplio el enfoque de la Organización es económico, no obstante su trabajo incluye de forma muy importante temas sociales, ambientales y de organización y funcionamiento de la administración pública

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

3.1 Tipo De Investigación

Esta Investigación dada su naturaleza y enfoque se ubica en la modalidad metodológica descriptiva ya que esta permite la investigación de registro, análisis e interpretación del problema estudiado en esta investigación, así como establecer comparaciones y descubrir las relaciones, causas y efectos presentes.

Según Sellitz dice: “Una investigación es descriptiva cuando se centra en medir con la mayor precisión posible. En esta clase de estudio el investigador debe ser capaz de definir que se va a medir y cómo lograr precisión en esa medición” (1965:25)

En este caso hará posible el análisis, la comparación y explicación de todos los aspectos que constituyen la investigación planteada el cual gira en torno realizar un análisis de los mecanismos o convenios utilizados para evitar la doble tributación en Venezuela y Latinoamérica

3.2 Diseño De La Investigación

En el ámbito del estudio planteado se relaciona y presenta efectivamente el análisis de los mecanismos para la elaboración de los tratados internacionales para evitar la doble tributación y la evasión fiscal en Venezuela y Latinoamérica, para ello se determina el diseño de investigación como la planificación general que facilite guiar desde el punto de vista técnico todo el proceso de investigación, desde la recolección de datos hasta el análisis e interpretación de los mismos; acordes a los objetivos delimitados de dicha investigación.

Se considera una Investigación documental debido a que el enfoque y la información obtenida no es de primera mano, además de tratarse de un análisis de un elemento jurídico como lo es el caso de los mecanismos o convenios utilizados para evitar la doble tributación en Venezuela y Latinoamérica

Los datos de interés son recogidos en forma indirecta de la realidad; en este sentido se trata de investigaciones a partir de datos secundarios que ya previamente han sido presentados por otros investigadores, o lo que es lo mismo el organismo o cuerpo son suficiente autoridad para crear dichas normas. El estudio propuesto se ajustó a los fines de la investigación documental – bibliográfica.

De acuerdo con Cázares, Christen, Jaramillo, Villaseñor y Zamudio, La investigación documental depende fundamentalmente de la información que se recoge o consulta en documentos, entendiéndose este término, en sentido amplio, como todo material de índole permanente, es decir, al que se puede acudir como fuente o referencia en cualquier momento o lugar, sin que se altere su naturaleza o sentido, para que aporte información o rinda cuentas de una realidad o acontecimiento. (Cázares y C,J,V y Z 2000: 18)

Las fuentes documentales pueden ser, entre otras: documento escritos, como libros, periódicos, revistas, actas notariales, tratados, y conferencias escritas; documentos fílmicos, como películas, diapositivas, fílmicas; documentos grabado, como discos, cintas y casetes, incluso documentos electrónicos como páginas web.

3.3 Técnicas E Instrumentos De Recolección De Información

Las técnicas de recolección le permitirán al investigador obtener información necesaria para así dar respuesta rápida a las interrogantes de investigación, así como los instrumentos constituyen un conjunto de

instrucciones que orientan al investigación hacia un tipo de información específica impidiendo que se distancie del objeto de estudio definido como punto de interés.

Cuando el plan de trabajo está hecho, los investigadores están en capacidad de obtener el material. Para esto se requiere buscar libros, revistas, folletos, documentos en general, en donde se aborde el tema a tratar.

Los sistemas de información como la biblioteca, la hemeroteca, entre otros están creados con las funciones específicas de proporcionar servicios de difusión de las fuentes documentales de información: archivo, biblioteca, filmoteca, fonoteca o discoteca, hemeroteca y museos.

En la **biblioteca** se guardan básicamente libros, aunque algunas veces contienen materiales audiovisuales y publicaciones periódicas. Hay bibliotecas generales, especializadas, públicas y privadas.

En la **hemeroteca** se localizan las publicaciones periódicas, como las revistas, los periódicos, algunos folletos, semanarios. Los periódicos publican noticias, artículos, crónicas sobre política, economía, deportes. Las revistas divulgan la cultura a distintos niveles, y contienen artículos de fondo, documentos inéditos, notas críticas, etc. Los boletines ofrecen información en torno al campo de trabajo de algunas academias, instituciones o asociaciones.

En el archivo se guardan y conservan documentos como cartas, manuscritos, informes, materiales históricos, etc. con la finalidad de consignar organizadamente la historia de los asuntos importantes tramitados por la institución que los archiva o por otra que se dedica especialmente a su recopilación.

Como técnicas de registro de información, primero hay que recabar los datos de identificación de los documentos que se trabajarán, es decir la elaboración de las fichas bibliográficas, hemerográficas y luego la redacción de las fichas de trabajo.

La ficha bibliográfica contiene todos los datos necesarios y suficientes, preestablecidos convencionalmente para identificar cada uno de los libros que se usarán, como son los autores, título, edición, año y lugar de publicación, colección y número. Si se trata de una revista se incluye la periodicidad, el número, tomo, fecha, y al igual que en la ficha de periódico se puede hacer bajo autor o bajo título. En la de periódico se incluye la fecha, sección y columna del artículo citado.

CAPÍTULO IV

LOS CONVENIOS INTERNACIONALES EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA

4.1 Generalidades

Después de muchos años de discusiones y debates políticos Venezuela adoptó el sistema de renta mundial de 1999, sin embargo la legitimación entro en vigencia en enero del 2001. Venezuela ha celebrado 17 convenios para evitar la doble tributación, y adoptó el sistema de Renta Mundial de 1999, con vigencia desde enero del 2001. Venezuela ha suscrito el convenio “**Decisión 40**” de la organización de los Países de Pacto Andino, celebrando convenios amplios en el área de la navegación marítima y aérea.

En cuanto a la Decisión 40 se tiene que en Lima, Perú en fecha noviembre de 1971, nace la Decisión N° 40 del Acuerdo de Cartagena en donde se aprueba el Convenio para evitar la Doble Tributación sobre la Renta y el Patrimonio de los países miembros, los cuales son Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador, Perú y recientemente Venezuela.

Este convenio está basado en el principio de la fuente de la Renta en contraposición a los principios basados en la residencia y nacionalidad, por cierto son los países en desarrollo o subdesarrollados, los que asumen y defienden este principio, básicamente los países latinoamericanos.

De poca aplicación en la práctica este tipo de Convenio se basa en el principio de la fuente y es precisamente el convenio con la República Argentina el único que Chile ha firmado bajo esta modalidad, todos los

demás convenios están firmados bajo el principio de la Residencia, modelo de Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

Según Ottmar Buhler, en su obra **“Principios de Derecho Internacional Tributario”** establece: “Los convenios del Pacto Andino para evitar la doble imposición siguen la orientación tradicional de los países en desarrollo y especialmente la de los países latinoamericanos. Puede afirmarse que estos convenios constituyen la expresión más genuina y sistemática de la posición tradicional de América Latina en la materia, caracterizada por la defensa del principio de la fuente, en oposición a los de la nacionalidad y del domicilio” (1992:44)

La Decisión 40 que aprueba el Modelo Tipo para evitar la doble tributación entre los países miembros y otros Estados ajenos a la Comunidad Andina, no ha podido ser utilizado debido a que, en los últimos 15 años, prácticamente todos los países han incorporado a sus legislaciones el criterio de la fuente mundial, lo que hace inviable el Modelo Tipo.

En cuanto a las disposiciones sobre intercambio de información del Convenio Multilateral del Pacto Andino y del modelo de convenio con terceros países, aprobados por Decisión 40 del acuerdo de Cartagena del año 1971, ellas están contenidas en los artículos 20 y 19 respectivamente, ambos con igual texto y establecen: “ Las autoridades competentes de los Estados contratantes celebraran consultas entre sí e intercambiaran la información necesaria para resolver, de mutuo acuerdo, cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación del presente Convenio y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión”. La información que se intercambie en cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior, será considerada secreta y no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos, que son materia del presente Convenio.

Para estos efectos, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente entre sí.

Constitución De La República Bolivariana De Venezuela

Según el Artículo 23 de la Constitución De La República Bolivariana De Venezuela que establece que las normas internacionales y nacionales indicadas, jerarquizan y aumentan la importancia del orden social y otorgan a ésta el carácter de un derecho humano fundamental, cuya efectividad y garantía plena queda avalada por el Estado.

Por consiguiente, al momento de pensar en la reforma y modernización de las instituciones en el orden social en un país determinado, Venezuela, por ejemplo, es necesario girar la mirada al contexto regulatorio internacional; de allí la importancia de un principio orientador fundamental de la seguridad social, con frecuencia olvidado, el de la internacionalización.

Este orden jurídico denominado Derecho Internacional de la sociedad o comunidad, es el que debe marcar la pauta y servir de referencia para la organización de los nuevos sistemas, más aún, en nuestros días, cuando los distintos países del planeta, en el contexto de la globalización o mundialización de la economía, procuran formar bloques a través de los procesos de integración regional, o, suscribir convenios o pactos multilaterales o bilaterales cuyos propósitos, entre otros, son los de favorecer no sólo el libre tránsito de las mercaderías, sino la libre movilidad de la fuerza de trabajo y, en general, de las personas.

El orden jurídico de los tratados internacionales en nuestro país se establece en primer lugar en nuestra carta fundamental la **Constitución de la República Bolivariana de Venezuela** que establece en su **artículo 236 N° 4**: que son atribuciones y obligaciones del presidente de la república,

dirigir las relaciones exteriores de la república y ratificar los tratados convenios o acuerdos internacionales.

En la sección quinta de la misma se establecen Las Relaciones Internacionales específicamente en los artículos:

Tal como lo establece el art 152 de la CNRBV de manera oportuna pero bastante amplia que las relaciones internacionales de la república corresponden a los fines del estado en función del ejercicio de la soberanía y de los intereses del pueblo; además estos se rigen por principios tales como la independencia, igualdad entre los estados y la libre determinación los mismo son respetados y aplicados al momento de celebrar un convenio para evitar la doble tributación destacando el respeto de los derechos humanos y solidaridad entre los pueblos en la lucha por su emancipación y el bienestar de la humanidad. La República mantendrá la más firme y decidida defensa de estos principios y de la práctica democrática en todos los organismos e instituciones internacionales.

Así mismo se tiene que el art 153 trata de posicionar a la república estableciendo lineamientos donde esta promoverá y favorecerá la integración latinoamericana y caribeña en aras de avanzar hacia la creación de una comunidad de naciones, defendiendo los intereses económicos, sociales, culturales, políticos y ambientales de la región. La república podrá suscribir tratados internacionales que conyuguen y coordinen esfuerzos para promover el desarrollo común de nuestras naciones y que aseguren el bienestar de los pueblos y la seguridad colectiva de sus habitantes. Para estos fines, la república podrá atribuir a organizaciones supranacionales, mediante tratados, el ejercicio de las competencias necesarias para llevar a cabo estos procesos de integración.

En el mismo orden de ideas se tiene que el art 154 de la CNRBV establece que en materia de tratados estos son 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 a aquellos mediante los cuales se trate de ejecutar y perfeccionar obligaciones preexistentes de la república, aplicar principios expresamente reconocidos por él, ejecutar actos ordinarios en las relaciones internacionales o ejercer facultades que la ley atribuya expresamente al ejecutivo nacional.

La constitución en su art 155 perfectamente indica en función de los Tratados, Convenios o Acuerdos Internacionales que la República celebre, en el mismo debe estar incluida una cláusula que establezca que u obligue a las partes a resolver por las vías pacíficas las controversias que pudieren suscitarse entre las mismas con motivo de su interpretación o ejecución si no fuese improcedente y así lo permita el procedimiento que deba seguirse para su celebración

4.2 Convenios Celebrados En Venezuela Para Evitar La Doble Tributación Internacional

Constituyen los convenios o acuerdos bilaterales, al igual que los acuerdos multilaterales, la solución más adecuada para la solución de la Doble Tributación Internacional. No obstante, en la práctica, resulta bastante difícil, aunque no imposible obtener acuerdos más que todo multilaterales sobre esta materia, debido a las dificultades de orden económico, político y jurídico.

En estos acuerdos internacionales se pueden acordar mecanismos de compensación tributaria para evitar o contrarrestar el doble gravamen, como las de la reciprocidad, la deducción, la exención y el crédito de impuestos.

Igualmente pueden establecerse exoneraciones totales o parciales de impuestos directos o indirectos, aun con base en la simple cooperación internacional.

Pero, la tarea o el papel primordial que deben jugar estos acuerdos internacionales sobre esta materia, es buscar y adoptar criterios uniformes de gravabilidad que evite la interferencia de diversas facultades impositivas y por ende la Doble Imposición Económica Internacional.

Debido a que los Estados no adoptan un criterio uniforme con respecto a la gravabilidad, como por ejemplo el carácter de gravar las rentas en el país donde se originen, es decir que la inversión sólo tributa en el Estado donde se hace la inversión, independientemente del domicilio o residencia del sujeto beneficiado, propietario o poseedor.

Esta norma general tiene algunas excepciones donde prima ya el estatuto personal, residencia o domicilio del sujeto, como sucede con los beneficios de las empresas de transporte internacional y con los dividendos. En estos casos, la renta se considera originada en el país del domicilio del sujeto.

Podemos mencionar que, en materia de convenios o tratados bilaterales o multilaterales, tendientes a eliminar la Doble Imposición Internacional, es bastante limitada. Podemos citar por ejemplo, el Tratado suscrito con el Estado de Uruguay, un Convenio sobre Aviación Civil, el cual establece entre otras cosas la cooperación entre ambos Estados para el desarrollo de la aviación civil, sobre todo lo relacionado con el servicio aéreo internacional. Es en dicho Convenio, que en la actualidad es ley de la República de Panamá, en su artículo 17 establece lo siguiente:

"Las ganancias generadas por las líneas aéreas designadas de cada una de las Partes Contratantes dentro del territorio de la otra Parte Contratante con relación a la operación de los servicios acordados, estarán exentas de impuestos y cargos que podrían o deberían ser aplicados de acuerdo con las leyes de la otra Parte Contratante."

Vemos que en este artículo único que trata sobre la Institución de la Doble Tributación Internacional y cuya función es básicamente la eliminación de la Doble Imposición Internacional, es decir, que aquellas ganancias o rentas, que obtengan las líneas aéreas "designadas" de cada uno de los Estados, en el territorio del otro país, estarán exentas de tributar o ser afectadas por impuesto alguno, de acuerdo a las leyes tributarias del otro país contratante del presente convenio.

Igualmente en el área países como Chile, Colombia, Canadá, México, Venezuela han celebrado convenios sobre la materia en estudio. Tal es el caso de los Gobiernos de Chile y Canadá, que firmaron el día 21 de enero de 1998 un convenio que busca evitar la Doble Tributación Internacional y prevenir la evasión fiscal en relación a los impuestos a la renta y al patrimonio.

Es sólo a partir de principios de la década de 1990 cuando Venezuela comienza la suscripción de Convenios para evitar la doble tributación en materia de impuesto sobre la renta.

Hasta esa fecha Venezuela sólo había suscrito Convenios para evitar la doble tributación en materia de transporte marítimo y aéreo con los países en los que estaban domiciliados o se encontraba la sede de dirección de las empresas de transporte aéreo y marítimo que volaban o navegaban a Venezuela (Alemania, Argentina, Bélgica, Brasil, Canadá, Chile, España,

Estados Unidos de América, Francia, Gran Bretaña e Irlanda del Norte, Italia, Países Bajos, Portugal, Suiza y Trinidad y Tobago).

La territorialidad del impuesto sobre la renta en Venezuela, su condición de país receptor de inversiones y las relativamente pocas inversiones efectuadas por empresas venezolanas en el exterior pueden ser las razones del poco interés que tenían las autoridades venezolanas para concluir tratados de doble tributación.

Venezuela no ha sido constante en la elección de los métodos para evitar la doble tributación jurídica internacional en los tratados que ha suscrito, pues en algunos casos ha adoptado el método de exención total, y en otros, la imputación limitada con cláusula de progresividad.

Ello puede deberse a que la mayoría de los Convenios fueron negociados, firmados y entraron en vigor cuando Venezuela todavía gravaba a sus residentes con el criterio de la fuente, por lo que el método adoptado por Venezuela para evitar la doble tributación jurídica internacional era fundamentalmente el método de exención, aunque como veremos, en algunos casos también previó la posibilidad de acudir al método de imputación limitada y la exención con progresividad si cambiaba su régimen de tributación territorial por el de la renta mundial.

Bajo este fundamento constitucional Venezuela ha suscrito y ratificado hasta la presente fecha 17 convenios tal como se muestra a continuación los más relevantes y que aún se mantienen en vigencia.

1. Convenio entre el Gobierno de la República de Trinidad y Tobago y el Gobierno de la República 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.

2. 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
3. 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 el fraude fiscal en materia de impuesto sobre la renta
4. Convenio entre el Gobierno de 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
5. Convenio entre la República de Venezuela y el Reino de Noruega con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir el fraude fiscal en materia de impuesto sobre la renta y al patrimonio
6. 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
7. 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.

8. Convenio entre el Perú y Suecia para evitar la doble imposición con respecto a los Impuestos a la Renta y al Capital. Setiembre 17, 1966.
9. Convenios Fiscales con Austria, Bolivia, Chile, Brasil, Francia, Alemania, Italia y Suecia (Primer tratado con Suecia en Diciembre 3, 1962).
10. Convenios Fiscales sobre la Renta y Patrimonio, Argentina-Austria. Sep. 13, 1979. Argentina-Australia, Agosto 27, 1999. Argentina-Bolivia. Octubre 30, 1976. Argentina-Chile, Noviembre 13, 1976. Argentina-Bélgica Junio 12, 1996. Argentina-Brasil Mayo 17, 1980. Argentina-Canadá, Abril 29, 1993. Argentina-Dinamarca, Diciembre 12, 1995. Argentina-Finlandia, Diciembre 13, 1994. Argentina-Francia Abril 4, 1979. Argentina-República de Alemania Federal, Julio 13, 1978, Protocolo Setiembre 16, 1996, Argentina-Italia, Noviembre 15, 1979, notas Mayo 14, 1981. Argentina-México, Noviembre 26, 1997. Argentina-Holanda, Diciembre 27, 1996. Argentina-Noruega, 8, 1997. Argentina-España, Julio 21, 1992. Argentina-Suecia, Mayo 31, 1995. Argentina-Suiza Abril 23, 1997. Argentina –Reino Unido, Enero 3, 1996.
11. Convenios Fiscales sobre la Renta y Patrimonio, Brasil-Argentina Mayo 17, 1980. Brasil-Austria, Mayo 24, 1975. Brasil-Bélgica, Junio 23, 1972. Brasil-Canadá, Abril 06, 1984. Brasil-Checoslovaquia, Agosto 26, 1986. Brasil-Dinamarca, Agosto 27, 1974. . Brasil-Noruega, Agosto 21, 1980 y Protocolo Julio 12, 1994. Brasil-R.P.C., Mayo 08, 1991. Brasil-Filipinas, Setiembre 29, 1983. Brasil-Portugal Abril 22, 1971. Brasil-Corea, Marzo 07, 1989. Brasil-Eslovaquia, Agosto 26, 1986. Brasil-España, Noviembre 14, 1974. Brasil-Suecia, Abril 25, 1975 y Notas Octubre 2, 1985.

12. Convenios Fiscales sobre la Renta y Patrimonio, Chile-Canadá, Enero 21, 1998. Chile-Ecuador, Agosto 26, 1999. Chile-México, Abril 17, 1998. Chile-Argentina, Noviembre 13, 1976. Chile-Polonia, Marzo 10, 2000.
13. Convenios Fiscales sobre la Renta y Patrimonio, E.U.-México Setiembre 18, 1992.
14. Entre otros convenios Fiscales con Bélgica, Canadá, Chile, Dinamarca, Ecuador, Finlandia, Francia, Alemania, Irlanda, Italia, Japón, República de Corea, Luxemburgo, Noruega, Polonia, Portugal, Singapur, España, Suiza, Suecia, Reino Unido, Estados Unidos, Venezuela y Holanda.
15. Convenios Fiscales sobre la Renta y Patrimonio, Venezuela-Barbados, Noviembre 11, 1998. Venezuela-Bélgica, Abril 22, 1993. Venezuela-República Checa, Abril 26, 1996. Venezuela-Dinamarca, Marzo 12, 1998. Venezuela-Francia, Mayo 07, 1992. Venezuela-Alemania, Febrero 08, 1995. Venezuela-Indonesia, Febrero 27, 1997. Venezuela-Italia, Junio 05, 1990. Venezuela-México, Febrero 06, 1997. Venezuela-Holanda, Mayo 29, 1991. Venezuela-Noruega, Octubre 29, 1997. Venezuela-Portugal, Abril 23, 1996. Venezuela-Suecia, Setiembre 08, 1993. Venezuela-Suiza, Diciembre 20, 1996. Venezuela-Trinidad & Tobago, Julio 31, 1996. Venezuela-Estados Unidos., Enero 25, 1999. Venezuela-Reino Unido, Noviembre 03, 1996.

En los últimos años Venezuela ha hecho un esfuerzo importante en esta materia y ha suscrito acuerdos para evitar la doble tributación internacional con los siguientes países:

- Italia (G.O. N° 4.580 Extraordinario del 21-5-93);
- Gran Bretaña e Irlanda del Norte (G.O. N° 36.111 del 19-12-96, G.O. N° 36.148 del 18-2-97 y G.O. N° 5.218 Extraordinario del 6-3-98);
- Alemania (G.O. N° 36.266 del 11-8-97);
- Portugal (G.O. N° 5.180 Extraordinario del 4-11-97);
- República Checa (G.O. N° 5.180 Extraordinario del 4-11-97);
- Trinidad y Tobago (G.O. N° 5.180 Extraordinario del 4-11-97);
- Países Bajos (G.O. N° 5.180 Extraordinario del 4-11-97);
- Suiza (G.O. N° 5.192 Extraordinario del 18-12-97);
- Noruega (G.O. N° 5.265 Extraordinario del 1-10-98);
- Bélgica (G.O. N° 5.269 Extraordinario del 22-10-98);
- México (G.O. N° 5.273 Extraordinario del 6-11-98);
- Suecia (G.O. N° 5.274 Extraordinario del 12-11-98);
- Indonesia (G.O. N° 5.507 Extraordinario del 13-12-2000);
- Barbados (G.O. N° 5.507 Extraordinario del 13-12-2000); y
- Dinamarca (G.O. N° 37.219 del 14-6-2001).

Con excepción de Barbados y Trinidad y Tobago (miembros de la Mancomunidad Británica) y de Indonesia, todos los países con los cuales Venezuela tiene suscritos convenios para evitar la doble tributación internacional son miembros de la OCDE, por lo que todos los Convenios

siguen el Modelo de Convenio de la OCDE, salvo en el caso de los Estados Unidos de América, en el cual se sigue el modelo de dicho país.

En forma previa a la celebración del convenio Venezuela era destino de inversiones extranjeras americanas, y Estados Unidos era un importante receptor de inversiones venezolanas.

Portillo, Gonzáles, Velasco (2004) relación entre Estados contratantes con condiciones económicas, socio-políticas y tecnológicas en fuerte contraste exige que se establezcan principios que señalen deberes y derechos de cada uno, de modo de alcanzar una negociación justa, ante las diferencias de expectativas de cada Estado.

En tal sentido, los principios consagrados el convenio sustentan el esquema de entendimiento en el cual discurren las negociaciones de ambos Estados para dirigir la instrumentación del sistema tributario en la regulación de impuesto sobre la renta y, por consiguiente de la renta que tienen su origen en las ganancias de capital en el rubro de dividendos.

4.3 Estructura De Los Convenios Para Evitar La Doble Tributación En Venezuela

4.3.1 Contenido Típico De Un Convenio De Doble Tributación

Un típico convenio para prevenir la doble imposición tiene aproximadamente treinta artículos, los cuales prevén lo siguientes aspectos:

- Establece como objetivo resolver problemas tributarios entre las partes contratantes y determina su ámbito de aplicación, considerando a las personas (físicas y jurídicas) y los impuestos cubiertos por el convenio.

- Define el concepto de establecimiento permanente a fin de precisar la soberanía fiscal en el país de la fuente respecto de a las rentas empresariales.
- Señala la base jurisdiccional de imposición, la que recae principalmente en dos principios: el primero está relacionado con la “fuente” de la renta o el sitio de desarrollo de la actividad económica; y, el segundo está relacionado con a residencia de la entidad generadora de renta. Usualmente, se establece tasas límites de gravamen en fuente para regalías, intereses y dividendos.
- Establece el principio de “libre concurrencia” para los ajustes de precios de transferencia a ser aplicado por las autoridades tributarias en el caso de transacciones entre empresas vinculadas.
- Contiene reglas otorgando exoneración de impuestos o crédito por el impuesto pagado en el extranjero al que se tiene derecho en el país de residencia, en los casos en que la renta fuera gravada en el país de la fuente.
- Establece los procedimientos que, de mutuo acuerdo, las autoridades tributarias utilizarán para evitar la doble tributación en los casos de disputa; y ocasionalmente contiene provisiones de asistencia en la recaudación de impuestos.
- Incluye acuerdos de intercambio de información entre las administraciones tributarias de los Estados contratantes

Entre los elementos básicos que cumplen esta finalidad se encuentran:

4.3.2 Ámbito De Aplicación:

Portillo, Gonzáles, Velasco expresa que este es una consecuencia de la superposición del gravamen de la renta mundial de los residentes a efectos fiscales en el Estado (con independencia del origen de la renta), y del gravamen de todas las rentas obtenidas en el estado (con independencia) del país de residencia de su perceptor). Este es el supuesto más característico de la doble imposición internacional. (2004:7)

Este convenio se aplicara a las personas que sean residentes de uno o ambos estados contratantes. Para los propósitos de estos convenios los términos Venezuela y el otro estado que suscribe el convenio, significan: República Bolivariana de Venezuela y el nombre del otro estado contratante.

El convenio define además los términos “persona” natural o jurídica; “compañía” (persona jurídica o asimilada); “empresa de un Estado Contratante o del otro Estado Contratante”; “nacional” (persona natural o jurídica que posea la nacionalidad de un Estado Contratante); “autoridad competente”. (En el otro estado la persona con mayor autoridad tributaria, en Venezuela el SENIAT o su representante).

4.3.3 La Fuente O Residencia

Portillo, Gonzáles, Velasco Revista de ciencias sociales en la práctica los estados conceden gran importancia tanto a la soberanía fiscal como a la capacidad recaudadora de sus sistemas tributarios, lo que motiva que sea habitual que las jurisdicciones nacionales apliquen de forma simultánea ambos principios fuente y residencia. Los conceptos residencia o domicilio se rigen por las legislaciones internas de los dos países contratantes, siguiendo, además, el modelo de la OCDE. (2004:9)

Habitualmente la normativa legal de los distintos países suele definir la residencia a efectos fiscales en función de la permanencia en el territorio nacional. Si esto se combina con la residencia legal en cuanto a nacionalidad, pueden producir supuestos de doble residencia: en el país de origen y en el país que se esté desarrollando algún tipo de actividad económica. Los casos de doble residencia se producen cuando un mismo contribuyente es residente, a efectos fiscales, en dos o más países de forma simultánea.

En el caso de sociedades pueden adoptarse distintos criterios de residencia: lugar de constitución, desembolso del capital, ubicación física de la actividad, gestión efectiva o alguna combinación de los mismos.

En definitiva la disparidad de criterios en las definiciones legales genera casos de doble residencia que son causa inmediata de doble imposición internacional, siendo también necesario establecer algún tipo de coordinación (bilateral o multilateral) que permita determinar con claridad qué país tiene prioridad para la aplicación del principio de residencia.

Para Venezuela cualquier persona natural residente o persona jurídica, entidad o colectividad que sea creada, formada u organizada de acuerdo a las leyes tributarias. En los casos de doble residencia los Convenios establece que consideraran residente del Estado:

- a) A quien tenga una vivienda permanente a su disposición o con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de sus intereses vitales):
- b) A quien tenga una vivienda habitual;
- c) Del cual sea nacional

d) Mediante acuerdo mutuo

Cuando no aplique alguna de las condiciones anteriores, la persona de que se trate no será considerada un residente de ninguno de los dos países contratantes para el disfrute de los beneficios del Convenio. En estos casos se aplicará el principio de residencia o domicilio o un sistema mixto.

A este respecto el numeral 3 de los convenios indican otro alcance del término residente, el cual comprende: una de sus subdivisiones políticas o autoridades locales y los Residentes de uno de los Estados Contratantes con rentas en fideicomiso y en lo científico, artístico, cultural o educativo.

4.3.4 Principio De No-Discriminación

El principio de no-discriminación se encuentra establecido en casi todas las constituciones del mundo, en Venezuela dicho principio aparece consagrado en el numeral 1 del artículo 21 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela , así: “ no se permitirá discriminaciones fundadas en la raza, el sexo, el credo, la condición social y la nacionalidad” (Asamblea Nacional, 1999:Art. 21)

Dado que, de acuerdo al orden jerárquico tributario, La Constitución tiene primacía respecto a los tratados, convenios o acuerdos internacionales celebrados.

4.3.5 Procedimiento Amistoso

El procedimiento previsto en el artículo 155 de la Constitución Venezolana, prevén las competencias, condiciones, formas y lapsos en que han de dirimirse las controversias, dificultades y dudas que surjan entre las personas naturales o jurídicas sometidas a los Convenios. A tales efectos se

deberá tomar en cuenta los recursos previstos en la legislación interna de ambos países contratantes, así como las normas de Derecho Internacional Tributario.

4.3.6 Intercambio De Información

Portillo, Gonzáles, Velasco este principio se establece, como una necesidad para el cumplimiento del convenio o del derecho interno de ambos países. Dicho intercambio es respecto de las condiciones y desenvolvimiento de los contribuyentes de ambos países, sobre la base de la reciprocidad, pero anteponiendo el principio constitucional del secreto de las declaraciones tributarias contenidas en las respectivas leyes de ambos países. (2004:9)

En el caso venezolano este principio está contenido en la Constitución Nacional y ha sido desarrollado, tanto por el Código Orgánico Tributario, como por las leyes tributarias especiales. Igual situación ocurre con el ordenamiento jurídico de los otros países contratantes, por lo que los tratados no pueden desconocerlo.

La información así intercambiada sólo podrá ser utilizada a los fines y en las condiciones previstas en el convenio. El intercambio de información entre los Estados Contratantes, según los convenios, ocurre porque cada Estado tiene la posibilidad, según sus leyes de obtener información a través de sus contribuyentes, instituciones financieras, agentes y fiduciarios.

4.3.7 Entrada En Vigencia

El Convenio está sujeto a ratificación de conformidad con los procedimientos aplicables a cada estado Contratante. Debiendo notificar cada estado al otro estado por vía diplomática, acompañando dicha

notificación con el instrumento de ratificación, una vez completado los procedimientos requeridos.

Se debe considerar lo que se contemple en el texto del convenio de que se trate. Generalmente se estipula que un convenio entra en vigencia a partir de la última notificación del cumplimiento de los procedimientos internos del convenio en cada estado, respecto a las rentas se aplica a partir del primero de Enero del año siguiente a dicha notificación.

4.3.8 Terminación

Al final de los convenios en sus últimos artículos se prevé por vía diplomática las condiciones en que podrá denunciarse este Convenio, condición que pondría fin a todos los efectos del mismo, previo cumplimiento de los requisitos establecidos. En tal caso, el convenio dejará de surtir sus efectos:

- A) respecto de los impuestos exigidos de conformidad con el artículo 10 (Dividendos), 11(intereses) y 12 (regalías, por las cantidades pagadas o exigibles a partir de enero siguiente a la fecha en la cual se realizó la notificación; y
- B) respecto de otros impuestos, por los ejercicios fiscales iniciados a partir del primero de Enero siguiente a la fecha en la cual se realiza la notificación.

Para comprender con mayor precisión y facilidad lo correspondiente a los convenios celebrado para evitar la doble imposición en donde se relaciona Venezuela como uno de los estados participantes, a continuación se presentan cierto convenios a los que se ha llegado donde se evidencia no solo su constitución sino también el contenido del mismo.

Convenio Entre El Gobierno De La República De Trinidad Y Tobago Y El Gobierno De La República 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

Antecedentes:

Miembros de la Delegación Venezolana:

Freddy Christians. Embajador de Venezuela en Trinidad y Tobago.

Dr. Ronald Evans Márquez. Jefe de Asuntos Internacionales del SENIAT.

Dr. Luz Suárez. Jefe de la Oficina de Asuntos Fiscales Internacionales.

Andreina Savelli. Tercera Secretarías, Jefe de la División de Doble Tributación del Ministerio de Relaciones Exteriores.

Yaiza Pinate. Tercera Secretarías, Embajada de Venezuela en Trinidad y Tobago.

Fecha de Negociación: febrero 1995

Fecha de Suscripción: 21/7/96

Fecha de Publicación en Gaceta Oficial: 4/11/97, G.O. Ext. Nº 5.180

Entrada en Vigor: 31/12/97

Este Convenio se aplica a las personas que sean residentes de uno o de ambos Estados Contratantes Este Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta establecidos por cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera que sea el sistema de recaudación. Se consideran impuestos sobre la renta todos aquellos impuestos que graven la totalidad de la renta, o partes de la renta, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el monto total de sueldos o salarios pagados por empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.

Este Convenio se aplica a los siguientes impuestos existentes:

(a) en el caso de Trinidad y Tobago, el impuesto sobre compañías, el impuesto sobre la renta, la contribución por concepto de desempleo, el

impuesto a las ganancias petroleras, el impuesto complementario al petróleo, la tasa empresarial y el cargo por concepto de salud (en lo sucesivo denominados "Impuestos de Trinidad y Tobago)

(b) En el caso de Venezuela, el impuesto sobre la renta y el impuesto a los activos empresariales (en lo sucesivo denominados "Impuestos de Venezuela").

Este Convenio también se aplicará a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que un Estado Contratante establezca después de la firma del presente Convenio, en adición o sustitución de los impuestos existentes antes mencionados. Al final de cada año, las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán las modificaciones significativas introducidas en sus respectivas legislaciones tributarias

En lo que respecta a Trinidad y Tobago, la doble tributación será evitada así:

Sujeto a las disposiciones de la legislación de Trinidad y Tobago relativa a la deducción, como un crédito frente al impuesto de Trinidad y Tobago, de cualquier impuesto pagadero en un territorio fuera de Trinidad y Tobago (lo cual no afectará el principio general de lo aquí dispuesto):

El impuesto venezolano pagadero conforme a las leyes de Venezuela y de acuerdo con este Convenio, ya sea directamente o mediante una deducción, sobre beneficios o rentas de fuentes venezolanas (excluyendo, en el caso, de dividendos, el impuesto pagadero sobre los beneficios con cargo a los cuales se pague el dividendo), se deducirá, como un crédito, de cualquier impuesto de Trinidad y Tobago calculado con base en los mismos beneficios o rentas sobre los que se calculó el impuesto venezolano

En el caso de un dividendo pagado por una compañía residente de Venezuela a una compañía residente de Trinidad y Tobago que controle, directa o indirectamente, al menos el 25 por ciento de los derechos de voto en la compañía que pague el dividendo, el crédito tomará en cuenta, además de cualquier impuesto venezolano deducible conforme a las disposiciones del subpárrafo (a)(i), el impuesto venezolano pagadero por la compañía que pague el dividendo con respecto a los beneficios con cargo a los cuales se paga el dividendo.

No obstante, el crédito en ningún caso excederá de la parte del impuesto, calculada antes de que se otorgue el crédito, que se corresponda con la renta que podría estar sujeta a impuestos en Venezuela.

En el caso de Venezuela, la doble tributación será evitada así:

Cuando un residente de Venezuela obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones de este Convenio, puedan estar sujetas a impuestos en Trinidad y Tobago, esas rentas estarán exentas de impuestos en Venezuela.

Entrada En Vigor Cada uno de los Estados Contratantes notificará al otro por escrito que ha cumplido el procedimiento requerido por su legislación para la puesta en vigor de este Convenio. Este Convenio entrará en vigor en la fecha de la última de estas notificaciones y, a partir de esa fecha, será aplicable: En lo referente a impuestos retenidos en la fuente sobre cantidades pagadas, acreditadas o remitidas a no residentes a partir del 1 de enero, en el año calendario siguiente a aquél en el cual se dé la última de dichas notificaciones. En lo referente a otros impuestos para el ejercicio fiscal que comience el 1 de enero, en el año calendario siguiente a aquél en el cual se dé la última de dichas notificaciones.

Terminación Este Convenio estará vigente por un período indefinido. No obstante, cualquiera de los Estados Contratantes, a más tardar el 30 de junio de cualquier año calendario que comience después del vencimiento de un período de cinco (5) años contados a partir de la fecha de la entrada en vigencia de este Convenio, podrá dar al otro Estado Contratante notificación escrita de terminación por vía diplomática.

En tal caso, este Convenio dejará de tener efecto: En lo referente a impuestos retenidos en la fuente sobre cantidades pagadas, acreditadas o remitidas a no residentes a partir del 1 de enero, en el año calendario siguiente a aquél en el cual se dé la notificación. En lo referente a otros impuestos para el ejercicio fiscal que comience el 1 de enero, en el año calendario siguiente a aquél en el cual se dé la notificación. En fe de lo cual los suscritos, debidamente autorizados para tal fin, firman este Convenio. Hecho por duplicado en Caracas, el treinta y uno de julio de mil novecientos noventa y seis, en los idiomas inglés y castellano, siendo cada versión igualmente auténtica

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

Antecedentes:

Miembros de la Delegación Venezolana:

Rafael Solorzano. Gerente de Estudios Económicos Tributarios, SENIAT.

Ronald Evans. Jefe de la División de Asuntos Internacionales, SENIAT.

Sergio Parra. Jefe de la División de Doctrina Tributaria, SENIAT.

Luz Suarez. División de Asuntos Internacionales, SENIAT.

Andreina Saveli. Consultoría Jurídica, Ministerio de Relaciones Exteriores.

Rafael Quevedo. Dirección General Sectorial de Economía y Cooperación Internacional, SENIAT.

Fecha de Negociación: mayo 1995 y octubre 1995

Fecha de Suscripción: 26/4/96

Fecha de Publicación en Gaceta Oficial: 4/11/97, G.O. Ext. N° 5.180

Entrada en Vigor: 12/11/97

Este Convenio se aplica a las personas que sean residentes de uno o de ambos Estados Contratantes Este Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y al patrimonio establecidos por cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera que sea el sistema de recaudación. Se consideran impuestos sobre la renta y al patrimonio todos aquellos que graven la totalidad de la renta o la totalidad del patrimonio, o partes de la renta o del patrimonio, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el monto total de los sueldos o salarios pagados por compañías, así como los impuestos sobre las plusvalías.

Entrada en Vigor

Cada uno de los Estados Contratantes notificará al otro por escrito que ha cumplido el procedimiento requerido por su legislación para la puesta en vigor de este Convenio. Este Convenio entrará en vigor en la fecha de la última de estas notificaciones y, a partir de esa fecha, será aplicable:

En lo referente a impuestos retenidos en la fuente, a las rentas pagadas o acreditadas a partir del 1 de enero del año calendario siguiente a aquél en que este Convenio entre en vigor. En lo referente a otros impuestos sobre la renta e impuestos al patrimonio, a las rentas o al patrimonio de cualquier ejercicio fiscal que comience a partir del 1 de enero del año calendario siguiente a aquél en que este Convenio entre en vigor.

Terminación

Este Convenio estará vigente hasta que sea terminado por uno de los Estados Contratantes. Cualquiera de los Estados Contratantes podrá terminar este Convenio, mediante notificación de terminación dada por vía diplomática con un mínimo de seis meses de anticipación a la terminación de cualquier año calendario que comience después del vencimiento del período de cinco años siguientes a la fecha de su entrada en vigor. En tal caso, el Convenio dejará de tener efecto:

En lo referente a impuestos retenidos en la fuente, a las rentas pagadas o acreditadas a partir del 1 de enero del año calendario siguiente a aquél en el cual se dé la notificación. En lo referente a otros impuestos sobre la renta e impuestos al patrimonio, a las rentas o al patrimonio de cualquier ejercicio fiscal que comience a partir del 1 de enero del año calendario siguiente a aquél en el cual se dé la notificación.

En fe de lo cual los suscritos, debidamente autorizados para tal fin, firman este Convenio. Hecho por duplicado en Praga, el 26 de abril de 1996, en los idiomas checo, castellano e inglés, siendo cada versión igualmente auténtica. En el caso de que exista alguna divergencia de interpretación entre el texto en checo y el texto en castellano, prevalecerá la versión en inglés.

Convenio Entre El Gobierno De La República De Venezuela Y El Gobierno De La República Argentina Para Evitar La Doble Tributación En Materia De Transporte Aéreo Internacional

Antecedentes:

Miembros de la Delegación Venezolana:

Francisco García Arjona. Director General Sectorial de Rentas. Ministerio de Hacienda

Luz M. Suárez D. Jefe de la Oficina de Asuntos Fiscales Internacionales. Dirección General Sectorial de Rentas. Ministerio de Hacienda.

Carlos Fraíno Lander. Jefe de la División de Transporte y Comunicaciones. Dirección General Sectorial de Economía y Cooperación Internacional. Ministerio de Relaciones Exteriores.

Fecha de Negociación: 16/09/86 en Buenos Aires. Argentina.

Fecha de suscripción: 24/11/87 en Buenos Aires. Argentina.

Fecha de Publicación en Gaceta Oficial: 16/09/88, G.O. N° 34.053.

Entrada en Vigor: a partir del 11/11/93.

El Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno de la República Argentina, deseosos de concluir un Convenio para evitar la doble tributación respecto de ganancias, enronquecimientos y beneficios netos gravables, ingresos y capitales y/o patrimonios de las empresas dedicadas al negocio del transporte aéreo internacional.

Jurisdicción Tributaria

1. Las ganancias, enronquecimientos y beneficios netos gravables e ingresos provenientes del y los capitales y/o patrimonios afectados al negocio de transporte aéreo obtenidos por una empresa del otro Estado Contratante estarán:

a) en el caso de la República de Venezuela: exentos totalmente del cumplimiento de las obligaciones tributarias existentes al momento de entrada en vigor del presente Convenio y de las que correspondan para los demás ejercicios fiscales siguientes, a condición de reciprocidad.

b) en el caso de la República Argentina: exentos de la imposición a las ganancias, los beneficios eventuales, sobre los ingresos brutos y sobre los capitales y el patrimonio neto devengados hasta la fecha de entrada en vigor del presente Convenio y de la que corresponda para los demás ejercicios fiscales siguientes, a condición de reciprocidad.

Vigencia

Este Convenio entrara en vigor a partir del día siguiente a aquel en que se produzca el intercambio de los documentos de ratificación.

Denuncia

El presente Convenio podrá ser denunciado por cualquiera de los Estados Contratantes, por la vía diplomática, con unos previos mínimos de seis (6) meses antes del fin del año calendario. El Convenio dejara, en tal caso, de tener efecto en el ejercicio que se inicie a partir del primero de enero del año calendario siguiente al de la denuncia. Hecho en la ciudad de Buenos Aires, a los 24 días del mes de noviembre de mil novecientos ochenta y siete, en dos ejemplares originales en idioma español igualmente válidos.

Convenio Entre La República De Venezuela Y La República De Chile Para Evitar La Doble Tributación En Relación Con El Transporte Internacional Marítimo Y Aéreo

Antecedentes:

Miembros de la Delegación Venezolana:

Raúl Anzola Pérez. Director General Sectorial de Rentas. Ministerio de Hacienda.

Luz M. Suárez D. Jefe de la Oficina de Asuntos Internacionales. Dirección General Sectorial de Rentas. Ministerio de Hacienda.

Carlos Fraíno L. Jefe de la División de Transporte y Comunicaciones. Ministerio de Relaciones Exteriores.

Francisco García Arjona. Asesor del Ministerio de Hacienda.

Fecha de Negociación: 16/11/89

Fecha de suscripción: 10/10/90 en Caracas

Fecha de Publicación en Gaceta Oficial: 21/05/93, G.O. Ext. N° 4.580

Entrada en Vigor: a partir del ejercicio fiscal 1995.

El Gobierno de la República de Chile y el Gobierno de la República de Venezuela, deseosos de evitar la doble tributación sobre los beneficios, ingresos, rentas o utilidades derivados del transporte internacional marítimo y aéreo. Los beneficios, ingresos, rentas o utilidades obtenidos por una empresa de un Estado Contratante, derivadas exclusivamente del transporte internacional marítimo o aéreo, estarán exentos en el otro Estado Contratante de los impuestos de ese otro Estado, señalados en el Artículo III.

Esta exención se aplicara también en los casos de beneficios, ingresos, rentas o utilidades derivados de la participación en un "pool" o en un negocio conjunto.

1. El presente Convenio se aplicara a los impuestos siguientes:

- a) Por lo que respecta a la República de Venezuela: el Impuesto sobre la Renta.
- b) Por lo que respecta a la República de Chile: Impuesto sobre la Renta, contenidos en el art. 1 del decreto ley No. 824, de 1974.

2. El Convenio se aplicara también a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyan.

1. Las Autoridades Competentes podrán realizar consultas cuando lo estimen conveniente, con el fin de asegurar la reciproca aplicación y cumplimiento de los principios y disposiciones de este Convenio.
2. Tales consultas tendrán lugar dentro de los sesenta (60) días contados a partir de la fecha de la solicitud de dicha consulta por la Autoridad

Competente de un Estado Contratante a la Autoridad Competente del otro Estado Contratante y a través de los canales diplomáticos.

3. Las Autoridades Competentes de los Estados Contratantes podrán intercambiar, en cualquier tiempo, la información que consideren necesaria para la aplicación del presente Convenio.

Las empresas favorecidas por este Convenio quedan exentas de la obligación de presentar al Gobierno del otro Estado Contratante las declaraciones de renta que pudieren ser exigibles de acuerdo con las leyes de dicho Estado. No obstante, suministrarán en la debida oportunidad a la correspondiente dependencia del Gobierno del mismo Estado Contratante, las informaciones que señalen las disposiciones legales pertinentes sobre pagos efectuados durante cada año tributario, por conceptos que constituyan renta para los respectivos beneficiarios.

Cada uno de los Estados Contratantes notificara al otro Estado Contratante por escrito y a través de los canales diplomáticos, acerca del cumplimiento de los procedimientos requeridos por sus leyes para poner en vigor este Convenio. El Convenio entrara en vigor en la fecha de la ultima de estas notificaciones y tendrá consiguientemente efecto por lo que respecta a los beneficios, ingresos, rentas o utilidades derivados exclusivamente del transporte internacional marítimo o aéreo, que surjan a partir del primero de Enero del año sucesivo a aquel de su entrada en vigor.

El Convenio permanecerá en vigor indefinidamente, pero podrá ser denunciado por cualquier de los Estados Contratantes, mediante comunicación por escrito al otro Estado Contratante por los canales diplomáticos, con seis meses de antelación al termino del año calendario en el cual la denuncia haya sido notificada.

En ese caso el Convenio dejara de tener efecto en lo relativo a beneficios, ingresos, rentas o utilidades derivados exclusivamente del transporte internacional marítimo o aéreo, que surjan a partir del primero de Enero del año sucesivo al de la notificación de la denuncia. Hecho y firmado en Caracas el día diez (10) del mes de Octubre de mil novecientos noventa, en dos ejemplares originales, igualmente validos.

4.4 Convenio Para Evitar La Doble Tributación Y La Evasión Fiscal Entre España Y Venezuela

Recientemente el Reino de España y la República Bolivariana de Venezuela, publicaron el Convenio que suscribieron para evitar la Doble Imposición Internacional y prevenir la evasión fiscal el 8 de abril de 2003.

Se evidencia de la Exposición de Motivos del referido Convenio que para España, la tendencia a evitar la doble imposición internacional, representa especial importancia en el área comercial.

En este sentido, el comercio entre ese país y los países de Latinoamérica se ha incrementado en los últimos años, debido al crecimiento interno de la economía española, por una parte, y por la otra la estabilización política y económica de los países latinoamericanos, en general.

Razón por la cual, concretamente, en el caso del comercio hispano-venezolano, resulta necesario para España, en aras de proteger y garantizar las actividades comerciales que despliega el sector privado o empresarial de ese país, en territorio venezolano, adoptar un marco jurídico con reglas claras en materia impositiva, que genere confianza en los inversionistas españoles.

Para Venezuela, el convenio tiene una singular relevancia no solo desde el punto de vista económico sino también, institucional, cultural, político y geoestratégico, en búsqueda de una economía multipolar y del crecimiento del mercado venezolano más allá del continente americano.

Este Convenio, constituye en la actualidad para ambos Estados contratantes y, particularmente para España que ha suscrito convenios en esta materia con un elenco de países latinoamericanos, un marco jurídico muy apropiado para potenciar el crecimiento de inversiones que esperan se susciten tras la conclusión de las negociaciones de la MERCOSUR y, el resto de los países de América Latina, que tienen por objeto formar un área de libre comercio que suponga mayores beneficios e incentivos fiscales para el sector empresarial de ambas regiones.

**Código Orgánico Tributario Gaceta Oficial N° 37.305, De Fecha 17 De
Octubre De 2001**

En el ámbito tributario, el Código Orgánico Tributario reconoce a los tratados su carácter de fuentes del derecho tributario y les otorga preeminencia sobre la legislación interna en una norma que se ha considerado de jerarquización de las fuentes del derecho tributario (artículo 2 del COT). Este criterio ha sido admitido por la Administración tributaria venezolana en dictamen de la Gerencia Jurídico-Tributaria del Seniat (25).

De acuerdo con lo expuesto, los tratados suscritos por Venezuela en materia tributaria forman parte del ordenamiento interno y se aplican, en aquellas situaciones a los cuales se refieran, con preeminencia sobre las demás normas internas.

**Ley De Impuesto Sobre La Renta Gaceta Oficial N 5.566 Extraordinario
De Fecha 28-12-2001**

Con ocasión de la modificación de la Ley de Impuesto sobre la Renta efectuada en 1999, Venezuela adoptó el régimen de imposición a la renta mundial y mantuvo el principio de la imposición a la renta por los beneficios obtenidos en el territorio de Venezuela.

Así la vigente Ley de Impuesto sobre la Renta de Venezuela (Gaceta Oficial N° 5.566 Extraordinario del 28-12-2001, en lo sucesivo identificada con las siglas LISR) grava los enriquecimientos anuales, netos y disponibles, obtenidos en dinero o en especie por las personas naturales o jurídicas residentes o domiciliadas en Venezuela, cualquiera sea su origen. También están sujetos al impuesto sobre la renta en Venezuela las personas naturales o jurídicas no residentes o no domiciliadas en Venezuela, cuando la fuente o causa de su enriquecimiento esté u ocurra dentro de Venezuela, así como los establecimientos permanentes o bases fijas por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento o base fija (artículo 1 de la LISLR).

Según Evans, R.: Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional El régimen de tributación bajo el sistema de renta mundial es aplicable a los ejercicios fiscales que comenzaron a partir del 1 de enero de 2001, por lo que hasta muy reciente los residentes de Venezuela y las empresas venezolanas no se preocupaban mayormente por problemas de doble imposición. Esta situación va a cambiar con la entrada en vigencia de las nuevas disposiciones sobre renta mundial. En efecto, el cambio al régimen de renta mundial trae como consecuencia que Venezuela, si quiere ser un país competitivo y atractivo para las inversiones y exportaciones de capital, debe necesariamente incluir normas en su legislación interna y negociar tratados que tengan por objeto eliminar y (o) reducir la doble tributación jurídica internacional.(Evans 2001:170)

En lo que se refiere a la legislación interna, el Código Orgánico Tributario establece como objetivo de las leyes evitar los efectos de la doble tributación internacional (artículo 11 del COT). Según el artículo 11 del Código Orgánico Tributarios el cual contiene una disposición mediante la cual adopta el método de imputación limitada como mecanismo para evitar la doble imposición jurídica internacional, el cual se aplica tanto a las rentas gravadas con la tarifa progresiva como a las rentas gravadas con tarifas proporcionales. El artículo 2 de la LISLR establece que: “Toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en la República Bolivariana de 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 están obligados al pago de impuesto en los términos de esta Ley”.

A los efectos de la acreditación prevista en este artículo, se considera impuesto sobre la renta al que grava la totalidad de la renta o los elementos de renta, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, y los impuestos sobre los sueldos y salarios, así como los impuestos sobre las plusvalías. En caso de duda, la Administración Tributaria deberá determinar la naturaleza del impuesto acreditable.

El monto del impuesto acreditable, proveniente de fuentes extranjeras a que se refiere este artículo, no podrá exceder a la cantidad que resulte de aplicar las tarifas establecidas en el Título III de esta Ley al total del enriquecimiento neto global del ejercicio de que se trate, en la proporción que el enriquecimiento neto de fuente extranjera represente del total de dicho

enriquecimiento neto global. En el caso de los enriquecimientos gravados con impuestos proporcionales en los términos establecidos en esta Ley, el monto del impuesto acreditable, no podrá exceder del impuesto sobre la renta que hubiese correspondido pagar en la República Bolivariana de Venezuela por estos enriquecimientos.

A los fines de la determinación del monto de impuesto efectivamente pagado en el extranjero acreditable en los términos establecidos en este artículo, deberá aplicarse el tipo de cambio vigente para el momento en que se produzca el pago del impuesto en el extranjero, calculado conforme a lo previsto en la Ley del Banco Central de Venezuela."

Según lo que establece Artículo 4 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y para comprender cómo se aplica la citada disposición es necesario que nos refiramos a las normas de determinación del enriquecimiento gravable.

Así tenemos que la LISLR señala que para determinar la base imponible para el cálculo del impuesto se deberá sumar el enriquecimiento neto de fuente territorial al enriquecimiento neto de fuente extraterritorial, sin admitirse la imputación de pérdidas extraterritoriales al enriquecimiento o pérdida de fuente territorial.

Las pérdidas de fuente extranjera sólo pueden compensarse con enriquecimientos de fuente extranjera hasta los tres años subsiguientes (artículo 55 de la LISLR). La LISLR también obliga a que la determinación del enriquecimiento de fuente extranjera se realice de acuerdo con las normas de la LISLR determinantes de los ingresos, costos y deducciones (artículo 4 de la LISLR), todo lo cual nos permite formular las siguientes observaciones:

Efectuar la determinación de la renta de fuente extranjera de acuerdo con las normas de determinación de la LISLR, con total independencia de las normas del Estado de la fuente de donde provengan dichas rentas, puede resultar en que la renta extraterritorial a ser gravada en Venezuela sea distinta de la renta gravada en el extranjero.

Esto obviamente va a ocasionar multitud de problemas de aplicación e interpretación de normas cuando existan diferencias con las legislaciones de los países de la fuente, especialmente en aquellos casos en que existan rentas exentas y gravables en el otro país, además de la dificultad de mantener los libros, documentos, comprobantes, facturas y demás pruebas de los ingresos y gastos en ambos países, incluso con posibles diferencias de idiomas.

Una solución más equitativa y fácil de aplicar hubiera sido que la legislación venezolana admitiera las reglas determinantes de ingresos, costos y deducciones de los países de la fuente y que simplemente se trasladara a la declaración de impuesto sobre la renta en Venezuela, la renta neta obtenida en el otro país, calculada de acuerdo con las normas del Estado de la fuente, y el impuesto pagado en el extranjero, a los fines de su imputación.

Otra disposición que llama la atención por su injusticia en la LISLR es la referida a la prohibición de compensar pérdidas fiscales de fuente extraterritorial con los enriquecimientos de fuente territorial. En nuestra opinión esto viola el principio constitucional de capacidad económica del contribuyente y coloca en una situación de evidente desventaja al inversionista venezolano que tiene pérdidas fiscales en el exterior.

De esta forma se desincentivan las inversiones venezolanas en el extranjero, especialmente las nuevas inversiones que generalmente requieren un período inicial de gran inversión y poco retorno. Igualmente, la aplicación del método de imputación limitada en Venezuela puede ser un desestimulo para las inversiones y actividades fuera de Venezuela en aquellos casos en que las tarifas de impuesto sobre la renta en el Estado de la fuente sean más altas que las tarifas del impuesto sobre la renta en Venezuela, pues en Venezuela sólo se podrá imputar el impuesto pagado en el exterior hasta el límite de lo que se hubiera pagado en Venezuela por dichas rentas. Esto hace más gravosa la renta que si la misma se hubiera generado toda en Venezuela.

CAPITULO V

MECANISMOS A TRAVÉS DE LOS CUALES SE APLICAN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

5.1 Mecanismos Para Evitar La Doble Tributación Internacional

La celebración de convenios para evitar la doble tributación internacional representa uno de los mecanismo de mayor aplicación para tal fin es por ello que se presentan de manera amplia las posibles soluciones para evitar la doble tributación internacional propuestas por la doctrina y los métodos recogidos en gran parte por el Modelo de Convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

Estos métodos acogidos por Venezuela tanto en su legislación interna como en los convenios para evitar la doble Tributación Internacional que ha suscrito en esta materia. Los mismos se utilizan de manera efectiva para evitar la doble tributación internacional los cuales son distinguidos o diferenciados según la doctrina como aquellos adoptados por la legislación interna, bien sea de forma bilateral o multilateral, donde se destacan dos grandes grupos ya que las medidas que se pueden tomar de forma bilateral albergan los métodos de exención y de imputación y el grupo conformado por las soluciones multilaterales se encuentra conformado por las medidas que figuran en convenios para evitar la doble imposición (CDI).

Evans Ronald en su obra Régimen Jurídico De La Doble Tributación Internacional cita al autor José Manuel Calderón Carrero donde expresa “Entendemos que las medidas concertadas, pese a inspirarse en las técnicas establecidas unilateralmente, constituyen en sí mismas un sistema internacional (...) en este sentido, estas medidas concertadas

integran auténticos sistemas de supresión de la doble tributación internacional que dotados de autonomía, se rigen por principios y técnicas propias que impiden su identificación con los métodos tradicionales que los distintos estados han venido estableciendo en su legislación interna para eliminar este fenómeno (2001:24)

Desde el punto de vista de los métodos, la doctrina reconoce cuatro para evitar o reducir la doble imposición jurídica internacional, los cuales son: el reparto de la materia imponible, la división del producto, la exención y la imputación. Estos métodos pueden estar previstos tanto en la normativa interna de cada uno de los países (medidas unilaterales), como en los convenios bilaterales para evitar la doble imposición internacional (medidas bilaterales) o en otros convenios multilaterales (medidas multilaterales).

Tanto el método de exención como el método de imputación, más que "métodos" para evitar la doble imposición internacional, en realidad son mecanismos que se utilizan para eliminar los efectos que producen la relación de gravámenes cuando las reglas de reparto del poder tributario establecen la posibilidad de imposición en ambos Estados contratantes.

Mediante las medidas unilaterales un Estado renuncia a ejercer una parte de su soberanía fiscal al establecer en su legislación interna supuestos de exención o de no sujeción a tributación de determinadas rentas, o bien, reconoce como crédito tributario el monto del impuesto pagado en otro país

En las medidas bilaterales formalizadas mediante convenios bilaterales, dos Estados acuerdan repartirse las potestades tributarias de gravar las rentas, atribuyendo el gravamen de las distintas rentas a uno solo de ellos. A través de los Convenios cada Estado contratante abandona o renuncia a una parte de la potestad impositiva que puede tener o tiene, según su legislación interna. En estos convenios los Estados también regulan los criterios para la

calificación de las rentas de los contribuyentes para evitar conflictos de interpretación.

Los métodos de eliminación de la Doble Tributación Internacional son fundamentalmente dos. Podemos mencionar que el primero de ellos lo constituye el método de la Imputación. El Estado de residencia, como hemos mencionado somete a gravamen todas las rentas de la persona, incluidas las que obtiene en el extranjero, tiene en cuenta los impuestos que el residente ha pagado en el país donde ha invertido, permitiéndole que se los deduzca o los reste del impuesto a pagar en su país.

Este método sólo elimina parcialmente la doble imposición, porque normalmente la deducción del impuesto pagado en el extranjero se permite sólo hasta el límite del impuesto que le habría correspondido pagar de haberse realizado la inversión en el Estado de residencia.

El otro método es llamado Exención, en donde el Estado de residencia permite que no se incluyan las rentas obtenidas en el extranjero. Con este sistema, la inversión realizada tributa sólo en el estado donde se hace la inversión. Por lo tanto, es más ventajoso este método para el contribuyente.

En materia del impuesto sobre las ventas, el método utilizado es el de la exención para los artículos que se exporten, que se supone pueden ser afectados en el país consumidor con gravámenes semejantes.

5.2 Método De Exención

En el método de exención un Estado renuncia a someter a imposición todas las rentas generadas fuera de su territorio. En los convenios bilaterales este método consiste en que el Estado de residencia del inversor exime de tributación determinados tipos de renta de fuente extranjera que éste obtenga

o posea, pese a que éstas pueden resultar sujetas a su impuesto, mediante el establecimiento de una exención de las mismas. Es decir, el Estado de residencia del beneficiario de la renta o patrimonio, concede al Estado donde la renta es generada (Estado de la fuente), el derecho exclusivo de someter a tributación dicho tipo de renta.

Este método puede ser reconocido unilateralmente por la legislación interna de un país, lo cual ocurre en aquellos casos en que el sistema impositivo de un país no grava las rentas extraterritoriales, pero generalmente es aplicado como consecuencia de su reconocimiento en un convenio de doble imposición, mediante el cual se le asigna a uno de los Estados contratantes el derecho exclusivo de gravar determinados tipos de rentas.

Según Evans Ronald en su obra Régimen Jurídico De La Doble Tributación Internacional expresa que “El método de exención puede aplicarse siguiendo dos modalidades diversas: (a) la renta imponible en el Estado A no se toma en cuenta de ninguna forma por el Estado B a efectos impositivos; el Estado B no está legitimado para computar la renta así exenta cuando determina el impuesto a percibir sobre el resto de la renta. Este método se denomina exención integral; (b) la renta imponible en el Estado B no se grava por el Estado A, pero este Estado A conserva el derecho de tomar en cuenta esta renta cuando fije el impuesto a percibir sobre el resto de la renta. Este método se llama exención con progresividad”. (Evans 2001:25)

La exención puede ser integral o parcial, según explicaremos a continuación

En los Convenios suscritos con Italia, Alemania, Países Bajos, Bélgica y Suecia, Venezuela adopta como método único para evitar la doble tributación internacional aplicable a sus residentes, el método de exención total, al disponer que cuando un residente de Venezuela obtenga rentas que

conforme a las disposiciones del Convenio son imponibles en el otro país, dichas rentas quedarán exentas del impuesto sobre la renta venezolano.

También en el Convenio suscrito con Francia se acoge como principio el método de exención total, por el cual las rentas que sean imponibles en Francia recibidas por un residente de Venezuela estarán exentas del impuesto venezolano, con una excepción, referida a los dividendos recibidos por un residente en Venezuela y gravados en Francia, en cuyo caso se aplica el método de imputación limitada, al permitirse la deducción del impuesto pagado en Francia pero limitado a la fracción del impuesto venezolano correspondiente a dichos dividendos.

5.2.1 La Exención Integral

La exención integral o total tiene lugar cuando el país de residencia no incluye en el cálculo de la base imponible las rentas que hayan sido gravadas por el otro Estado o que haya reconocido como exentas para determinar la base imponible de la persona residente. Es decir, el Estado de residencia renuncia totalmente a tomar en consideración las rentas foráneas de sus residentes, de forma tal que no sólo no las somete a gravamen, sino que tampoco las tiene en cuenta a los efectos de fijar el tipo progresivo de gravamen que recaerá sobre las demás rentas no exentas que obtenga el contribuyente.

Tal como lo establece Evans Ronald en su obra Régimen Jurídico De La Doble Tributación Internacional “Como medida unilateral para evitar la doble tributación, el método de exención establece que los rendimientos obtenidos en el extranjero no serán considerados, en forma alguna, a los fines de determinar la obligación tributaria del contribuyente, incluso en lo que respecta a la determinación de la alícuota progresiva, aplicable, en otros supuestos, sobre lo que sería la renta total del contribuyente. Así, el método de exención se define como

aquél por el cual el Estado del domicilio o residencia del inversionista renuncia a gravar las rentas procedentes del país de la fuente, esto excluye de la base imponible las rentas que sus residentes obtienen en el extranjero” (Evans 2001:25)

Se reconoce así la obligación del Estado de residencia de conceder una exención tanto si el otro Estado grava o no dichas rentas. Los Comentarios de la OCDE señalan que este método es muy práctico pues exime al Estado de residencia de investigar el régimen fiscal aplicado en el otro Estado.

Sin embargo, la adopción de este método de exención integral puede conducir a la doble exoneración fiscal al existir la posibilidad de que la renta no sea gravada en ninguno de los países, y también puede ocasionar que el gravamen de las rentas restantes en el país de residencia sea a un tipo inferior al que hubiera correspondido de no haber existido esta exención.

Por ello, resulta contrario al principio de capacidad contributiva en aquellos casos en que en el país de residencia exista un impuesto personal de tipo progresivo, pues la aplicación de este método beneficia a aquellas personas que obtengan rentas del extranjero, en detrimento de aquéllas que obtienen la totalidad de sus rendimientos en el país de residencia, pues al no tomar en consideración las rentas obtenidas en el extranjero redundará en una menor base imponible y consiguientemente, en un menor tipo aplicable y un menor impuesto a pagar.

Para diferenciar este método del método de imputación o crédito, algunos autores señalan que mientras el de exención actúa sobre la base imponible, el de imputación opera sobre las tasas o alícuotas impositivas. Como lo indica García Belsunce, citado por Edison Gnazzo el método de exención logra la igualdad de los contribuyentes en el país de la fuente, pero no en el país de residencia del inversor.

Algunos autores advierten que esta variante del método de exención puede ocasionar que personas residentes de un mismo Estado que ostenten una misma capacidad económica soporten cargas fiscales globales muy diferentes dependiendo de si sus rentas son consideradas de fuente nacional o extranjera.

En opinión de estos autores, la aplicación de la exención integral se traduce en una vulneración del principio de igualdad tributaria, por cuanto la diferencia de trato fiscal no goza de fundamento objetivo que la justifique.

En los casos en los que el método es utilizado en un CDI, la exención integral, contrariamente a lo señalado respecto al uso unilateral de este método, puede ser utilizada tanto respecto al país de la residencia como por el de la fuente, como técnica para fijar el reparto de materias entre los dos Estados. En estos supuestos, se puede designar que una categoría de rentas sea exclusivamente gravada en el país de la residencia del inversionista. Suponiendo que se dispone que los intereses serán gravados solamente en el país de la residencia, si un banco italiano concede un préstamo a una empresa francesa, los intereses pagados en Francia sólo serán gravados por Italia (país de la residencia del banco). Si por el contrario, se trata de un banco francés que concede un préstamo a un italiano, los intereses pagados en Italia serán gravados solamente en Francia (país de la residencia).

Es común encontrar la exención integral consagrada respecto a tipos de rentas individualmente consideradas (ej. intereses, dividendos, regalías) y no ya como sistema general para evitar doble tributación. La exención integral puede ser concedida tanto por el país donde se localiza la fuente del enriquecimiento como por el país de la residencia de su beneficiario

La exención integral en el país de la fuente es la solución adoptada por el Modelo de Convenio de la OCDE, por ejemplo, de tributación de las regalías, así como lo que concierne a la enajenación de determinados bienes (ej. bienes muebles corporales, venta de acciones.) en los términos siguientes:

Artículo 12 De Las Normas Del Modelo OCDE

1. Las regalías procedentes de un Estado contratante (ej. México) y pagadas a un residente del otro Estado contratante (ej. Estados Unidos) sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado (ej. Estados Unidos) si dicho residente es el beneficiario efectivo de las regalías.

Artículo 13 De Las Normas Del Modelo OCDE

4. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 2, y 3 sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida el transmitente.

La exención integral en el país del domicilio o residencia es uno de los métodos que más convienen a los países importadores de capital, constituyéndose en un importante instrumento para la captación de recursos en el exterior, en la medida que impide que cualquier beneficio fiscal (ej. rebajas por exención, exenciones, etc.) otorgado por el país importador de capitales con el objeto de estimular o desarrollar determinadas actividades, sean perdidas o anuladas por la legislación fiscal del país de la residencia del inversionista.

5.2.2 La Exención Con Progresividad

En la exención con progresividad, si bien, al igual que la exención integral, se fundamenta en la no imposición de las rentas foráneas o reconocidas como exentas, el Estado de residencia se reserva el derecho a tomar la renta exenta para determinar el tipo de gravamen, dado que es progresivo. Una vez calculado el tipo de gravamen, sólo se aplicará sobre la renta que no está exenta.

De acuerdo a este método, a pesar de que los ingresos obtenidos el exterior no son gravados en el país de la residencia del inversionista, estos ingresos se toman en cuenta a los fines de calcular la alícuota aplicable a los enriquecimientos de fuente nacional. En pocas palabras, "la alícuota es calculada teniendo en cuenta todos los rendimientos obtenidos por el contribuyente, sean gravables o no en su totalidad. Una vez calculada la alícuota, ésta se aplica sobre el monto del enriquecimiento que se pretende gravar, es decir, sobre el rendimiento total obtenido por el contribuyente y luego se deduce el monto correspondiente a los ingresos exentos de impuesto por la ley.

Por su propia naturaleza, este criterio es normalmente utilizado por parte del país de la residencia del beneficiario, ya que es a este último a quien le corresponde gravar la renta sobre la base global, universal o mundial.

Es recomendable hacer notar que el método normalmente se aplica con mayor frecuencia en el caso de las personas naturales pues típicamente son éstas quienes están sujetas a alícuotas progresivas, mientras que no es muy frecuente la utilización de escalas tarifarias progresivas en los supuestos de las personas jurídicas (una excepción es el caso de Venezuela), ya que

muchos sistemas tributarios consideran que la noción de capacidad contributiva es más propia de las personas naturales que de las jurídicas o morales.

El Estado de la residencia debe acordar la exención, con independencia de que el derecho a gravar sea o no ejercido de hecho por el otro Estado. Parece que este método es el más práctico, ya que libera al Estado de la residencia de efectuar investigaciones relativas al régimen fiscal efectivamente aplicado en el otro Estado. El método de exención con progresividad figura en el Modelo de la OCDE como uno de los métodos alternativos que pueden ser adoptados por los Estados contratantes de un CDI. La redacción propuesta por el Modelo es la siguiente:

Artículo 23 A

Según establece Evans Ronald en su obra régimen jurídico de la doble tributación internacional el autor indica que

5.2.3 Método De Exención

Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que de acuerdo con lo dispuesto en el presente convenio pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar dejará exentas tales rentas o elementos patrimoniales, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 3

Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas que de acuerdo con las disposiciones de los artículos 10 y 11 pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá la deducción en el impuesto sobre las rentas de dicho residente un importe igual al impuesto pagado en ese otro Estado. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto, calculado antes de deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en ese otro Estado.

Cuando de conformidad con cualquier disposición del Convenio las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante o el patrimonio que posea están exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, no obstante, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente. (Evans 2001:29)

5.3 Método De Imputación

En el método de imputación el Estado de residencia incluye en la base imponible la totalidad de las rentas gravables, ya sean nacionales o extranjeras, obtenidas por el sujeto pasivo, las cuales son gravadas en el país de residencia al tipo que resulte aplicable, deduciendo el monto del impuesto previamente pagado en el país de la fuente. Este método presenta dos modalidades: el método de imputación total o integral y el método de imputación parcial o limitada.

Según el principio de imputación, el Estado de la residencia calcula el impuesto sobre la base del importe total de las rentas del contribuyente, comprendiendo las que provienen del otro Estado, que, de conformidad con la legislación interna del país de la residencia o de acuerdo a lo convenido por las partes en el respectivo CDI, pueden someterse a imposición en ese otro Estado. El Estado de la residencia imputa, acredita o rebaja del impuesto a él debido lo que ha sido pagado el otro Estado.

El principio de imputación puede aplicarse siguiendo dos métodos principales: (a) el Estado de la residencia acuerda una rebaja o crédito correspondiente al importe total del impuesto efectivamente pagadero en el otro Estado sobre las rentas imponibles en ese Estado. Este 'todo se denomina "imputación integral"; (b) la deducción concedido por el Estado de la residencia en concepto de impuesto pagado en el otro Estado se limita a la

fracción de su propio impuesto que corresponda a las rentas imponibles en el otro Estado. Este método se califica como "imputación ordinaria"

Mientras que el método de exención se centra comúnmente sobre ingresos obtenidos por el contribuyente en el exterior, el método imputación toma en cuenta el impuesto pagado sobre el enriquecimiento obtenido en el extranjero.

Según establece Evans Ronald en su obra régimen jurídico de la doble tributación internacional el autor indica que "Cuando el método de imputación ordinario es utilizado en la legislación interna de los diversos Estados, se suelen consagrar limitaciones adicionales a la imputación de los impuestos pagados en el extranjero. Así, se distinguen sistemas tributarios que consagran una limitación de los impuestos por países (per country limitation) y otros que utilizan el sistema de limitación general (overall limitation). En el último caso, algunos países como los Estados Unidos separan el acreditamiento de los impuestos pagados en el extranjero sobre la base de categorías de rentas (baskets) no pudiendo mezclar unos tipos de rentas con otros. Estas medidas tienden a evitar mecanismos de elusión tributaria empleados por los contribuyentes con el objeto de lograr acreditamiento de los impuestos extranjeros en una mayor proporción".(2001:30)

Bajo el sistema de acreditación por país, no se permite compensar las pérdidas de un país con las ganancias de otro. El monto del crédito que pueden los contribuyentes tomar en un ejercicio fiscal determinado por el impuesto pagado a un país extranjero se restringe exclusivamente a lo pagado en ese país.

5.3.1 Método De Imputación Ordinaria

Al adoptar el método de imputación ordinaria, el país de la residencia permite un crédito o rebaja del impuesto pagado en el exterior limitado a la fracción de su impuesto correspondiente a enriquecimientos obtenidos de

fuente extranjera. De esa forma, cuando el impuesto en el país de la fuente es inferior al del país de la residencia, el merito concedido corresponderá exactamente al impuesto pagado en el exterior. En el supuesto contrario, el crédito en el país de la residencia absorberá sólo una parte del impuesto extranjero. En efecto, cuando el impuesto debido en el Estado de la fuente es más elevado y la deducción está limitada, el contribuyente no queda desgravado del total del impuesto pagado en el Estado de la fuente.

En tal hipótesis, la situación será, por consiguiente, menos ventajosa que en el caso de que obtuviese la totalidad de su renta en el lado de la residencia. El método de imputación ordinaria también está previsto como método alternativo en el Modelo de la OCDE el cual puede ser adoptado por los Estados contratantes en la negociación de un CDI.

El método de imputación ordinaria ha sido adoptado por Venezuela en algunos de sus CDI para el caso de que nuestro país adopte en el futuro un sistema de renta global. Así, se señala en el Protocolo al convenio celebrado con Trinidad y Tobago que, a pesar de que Venezuela opta por el método de la exención integral mientras mantenga un sistema territorial de imposición, en el caso de cambiar a un sistema de renta global, optará por el método de imputación ordinaria en el caso de que la renta de fuente extranjera esté sometida a imposición en Trinidad y Tobago.

Algunos problemas pueden surgir, por ejemplo, cuando este impuesto no se calcula sobre la renta del año fiscal en que es establecido, sino sobre la renta de un año precedente o la renta media de dos o más años anteriores. Otros problemas pueden suscitarse por el hecho de seguir métodos diferentes de determinación de la renta o por las modificaciones de los tipos de cambio (devaluación o revaluación). Estos problemas no pueden,

sin embargo, solventarse normalmente a través de una disposición expresa del Convenio.

Dos Estados contratantes pueden convenir, en el curso de sus negociaciones bilaterales, que un impuesto calificado como impuesto patrimonial está estrechamente vinculado a un impuesto sobre la renta, pudiendo, por consiguiente, prever que ambos puedan imputarse bien unilateralmente o de forma recíproca.

Así, en el caso de Venezuela y de México, se ha establecido en algunos de sus CDI la posibilidad de asimilar como un impuesto a la renta, el impuesto a los activos empresariales, que tiene como función fijar un monto mínimo presunto de renta del contribuyente, monto que puede ser imputado contra el impuesto sobre la renta resultante, debiéndose pagar sólo el monto más alto de los dos. Frecuentemente no existe doble imposición sobre el patrimonio, bien porque un Estado no grava el patrimonio, bien porque los dos Estados no gravan más que el patrimonio situado en su territorio.

Es evidente que en estos casos la referencia al impuesto patrimonial puede suprimirse. Así, en los CDI venezolanos se observa que no se ha seguido una política uniforme; en algunos convenios se incluyen los impuestos al patrimonio mientras que en otros dicha referencia es suprimida.

Esto tiene que ver con la posibilidad de que uno de los dos Estados sí tenga un impuesto al patrimonio o se considere conveniente su inclusión para que el CDI opere en un supuesto que el otro Estado establezca un impuesto de esta naturaleza.

5.3.2 Método De Imputación Integral

Este método, a diferencia del anterior, no condiciona el crédito o la rebaja a ser concedida por parte del país de la residencia a un límite máximo, pues permite acreditar la totalidad del impuesto efectivamente pagado en el exterior. Por ello, el método de imputación integral puede ser asimilado al método de exención, en el caso de que el impuesto a ser pagado en el país de la fuente del enriquecimiento sea igual o superior al del país de la residencia.

Desde el punto de vista de los países en vías de desarrollo, el método de imputación, bien en su forma integral u ordinaria, eliminando total o parcialmente la doble tributación, presenta un serio inconveniente para el país importador de capitales, en la medida en que neutraliza los efectos de cualquier reducción o eliminación de impuesto concedida por el país de la fuente para atraer inversiones extranjeras.

5.3.3 Imputación Parcial O Limitada

En esta modalidad el Estado de residencia sólo acepta la deducción por el impuesto pagado en el extranjero hasta el límite máximo de lo que correspondería pagar si la renta se hubiera obtenido en dicho Estado.

En cuanto a la dificultad de aplicación, el método de imputación resulta más complejo ya que requiere el conocimiento más detallado del sistema tributario del país de origen de la renta. Desde un punto de vista económico, el método de exención es más respetuoso con la neutralidad en la competencia entre inversores nacionales y extranjeros en el Estado de la fuente, mientras que el método de imputación consigue los mismos efectos neutrales en el Estado de residencia.

Algunos Estados aplican el método de exención para favorecer sus inversiones en el exterior. Si los Estados aplican el método de imputación limitada su inversión en el extranjero se ve desincentivada, al ser una fórmula que no permite deducir la totalidad de la carga impositiva sufrida en el otro Estado.

En los Convenios suscritos con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, México, Indonesia, Barbados y Dinamarca (en el propio texto del Convenio) y en los suscritos con Portugal, República Checa, Trinidad y Tobago, Suiza y Noruega (en los correspondientes Protocolos), Venezuela adoptó como método para evitar la doble imposición jurídica internacional, el método de imputación limitada al disponer que si un residente en Venezuela debe tributar en Venezuela por las rentas obtenidas a nivel mundial (tal como es el caso desde el 1 de enero de 2001), Venezuela permitirá deducir del impuesto en Venezuela, el monto de impuesto pagado en el otro país, el cual no podrá exceder de la parte del impuesto venezolano calculado antes de otorgada la deducción.

En todos estos Convenios Venezuela se reservó el derecho de tomar en cuenta las rentas exentas de impuesto en Venezuela obtenidas por un residente en Venezuela para calcular el monto del impuesto sobre las restantes rentas (Cláusula de progresividad). Conviene mencionar que en todos estos Convenios originalmente se preveía como método para evitar la doble tributación jurídica internacional, el método de exención, pero se establecía que, en caso que Venezuela cambiara su régimen de tributación territorial por el régimen de tributación por la renta mundial (tal como ocurrió a partir de enero de 2001), el método aplicable para evitar la doble tributación internacional sería el de imputación limitada

5.3.4 Crédito Presumido (Matching Credit)

El crédito presumido consiste en la atribución en el país de la residencia de un crédito o rebaja calculado sobre la base de una alícuota prefijada superior a la efectivamente aplicada en el país de la fuente. Así, por ejemplo, suponiendo que la tasa fijada en el país de la fuente para un determinado enriquecimiento es de 10%, es posible que mediante acuerdo internacional el país de la residencia consienta acreditar como pagado un 15% de impuesto. Este método tiene por finalidad servir de instrumento para la atracción de recursos económicos hacia los países en vías de desarrollo y permitir que cualquier reducción prevista en la legislación interna del país en vías de desarrollo no sea desaprovechada por el inversionista.

5.3.5 Crédito Ficticio (Tax Sparing)

Según establece Evans Ronald en su obra Régimen Jurídico De La Doble Tributación Internacional y Siguiendo al tributarista brasileiro Francisco Dornelles, "se entiende por "tax sparing" el otorgamiento de un crédito tributario en el país de la residencia correspondiente al impuesto establecido por la legislación interna y que hubiera sido cobrado en el país de la fuente del enriquecimiento si no hubiera mediado una reducción o eliminación del mismo en virtud de un programa de incentivos fiscales o por una disposición incluida en un acuerdo para eliminar la doble tributación" Con la inclusión de la cláusula de "tax sparing" se consigue que el beneficiario final de las medidas de fomento sea el sujeto pasivo y no el Estado de residencia, en la medida en que el Estado de residencia no se deduce lo efectivamente satisfecho en el Estado de la fuente, sino lo que se debería haber pagado en el Estado de la fuente de no existir el incentivo fiscal.(Evans 2001:36)

El Tax Sparing tiene por finalidad impedir que cualquier reducción o exención de impuestos, establecida en el país en vías de desarrollo en aras de promover la inversión extranjera, sea desaprovechada y transferida la

base imponible de ese país al país desarrollado, anulando de esta forma la política de incentivos dirigida al inversionista extranjero.

La finalidad de los incentivos tributarios destinados a la inversión extranjera debe estar diseñada para el logro de por lo menos tres objetivos:

- Debe inducir un monto más elevado de flujos de nuevas capitales de los países desarrollados a los países en vías de desarrollo.
- Debería estimular una mayor reinversión de las utilidades derivadas de los capitales ya invertidos y de los nuevos aportes
- Debería evitar cualquier medida que induzca o estimule la repatriación de capitales o la indebida repatriación de utilidades corrientes.

En pocas palabras, debería incentivar que los capitales se trasladen a estos países y permanezcan en ellos en inversiones productivas el mayor tiempo posible.

Se ha reconocido que las cláusulas de tax sparing tienen la ventaja de promover directamente el desarrollo del sector privado y la transferencia automática de recursos.

La Organización de las Naciones Unidas "ha venido postulando e impulsando la concesión de estas cláusulas, argumentando que su establecimiento en los CDI (sic. Convenios de doble imposición) constituye uno de los mecanismos más eficaces para contribuir al desarrollo de los países con un nivel económico y de industrialización muy inferior a la media mundial.

5.3.6 Cláusulas De Tax Sparing

Venezuela, como país en vía de desarrollo que necesita de la inversión tanto nacional como extranjera para su crecimiento económico e industrial, ha incluido en sus disposiciones de impuesto sobre la renta, la posibilidad de otorgar incentivos fiscales, concretamente rebajas de impuesto, en aquellos casos, de nuevas inversiones en activos fijos en actividades industriales, agroindustriales, construcción, electricidad, telecomunicaciones, servicios turísticos, explotación, refinación y transporte de hidrocarburos, aprovechamiento de gas, mejoramiento del ambiente, así como algunas otras actividades que han sido consideradas de interés para el desarrollo del país. Estas rebajas de impuesto pueden ser del 8%, 10%, 12% y hasta del 75% (en el caso de inversiones para servicios turísticos) del monto de las nuevas inversiones, lo que evidencia el interés del país por fomentar su desarrollo.

Los Convenios suscritos con Italia, Francia, Reino Unido, Alemania, Países Bajos, Noruega y Suecia, contienen cláusulas de tax sparing mediante las cuales dichos países reconocen a sus residentes los beneficios de las cláusulas de tax sparing, es decir, se reconocen como impuestos pagados en Venezuela los montos que hubieran tenido que pagar por impuestos en Venezuela en caso de no existir los incentivos fiscales al desarrollo económico, por lo que los residentes de dichos países, principalmente sus empresas, podrán beneficiarse efectivamente de los incentivos fiscales que otorga la legislación impositiva venezolana. Venezuela no reconoce cláusulas de tax sparing a favor de sus residentes en ninguno de los convenios que ha suscrito.

En nuestra opinión, Venezuela debe negociar con los países más desarrollados, la inclusión en los convenios de cláusulas de Tax Sparing que

reconozcan a los inversionistas los incentivos fiscales otorgados por la legislación impositiva venezolana

5.4 Modelos De Convenios Para Evitar La Doble Tribuacion

Los antecedentes históricos de los CDI, así como el propio desarrollo de una red internacional de éstos, se encuentran íntimamente vinculados al desarrollo de los llamados Convenios Modelos o Convenios Tipo realizados por organizaciones internacionales dedicadas estudio de esta materia.

Según calderón carrero en su obra la **Doble Imposición Internacional y los Métodos** expresa que “Es por esta razón que cualquier análisis que se haga de las técnicas y de los mecanismos previstos en los CDI a partir, del estudio de estos convenios tipo así como de la doctrina emanada de estas organizaciones internacionales complemento de los mismos, bien sea a través de los comentarios se realizan los Modelos o mediante estudios particularizados efectuados por sus grupos de expertos”.(1997:39)

En materia de impuestos a la renta y al patrimonio, los estudios efectuados por los Comités de la Sociedad de Naciones (informe de un grupo destacado de economistas de 1923, informe del comité de expertos financieros de 1925, informe del comité de expertos gubernamentales de 1927), así como el Modelo de Convenio elaborado en México 1943 por el Comité Fiscal Permanente de la Sociedad de Naciones revisado con posterioridad en Londres en 1946, y el vasto número de convenios bilaterales concluidos después de la segunda guerra mundial sirvieron de puntos de partida a los trabajos del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE.

En un primer momento la Sociedad de Naciones tuvo en mente la adopción de convenios multilaterales para evitar la doble tributación pero las diferencias considerables en el desarrollo económico, social y político, junto

con la diversidad de sistemas tributarios existentes entre los países, hicieron que esta idea no se concretara en el tiempo.

No obstante, hay que reconocer que los países buscan cierto grado de uniformidad al momento de celebrar convenios de esta naturaleza y el uso generalizado del Modelo OCDE y de su variante, el Modelo ONU, ha llevado a una red mundial de CDI bastante uniforme, por lo que algunos ya hablan de un código internacional de impuestos.

Los países que conforman la Organización de Cooperación Desarrollo Económica para el (OCDE), la mayoría de ellos desarrollados, disponen de un Modelo de Convenio que, como hemos comentado, ha sido el Modelo que a fin de cuentas se logró imponer (con algunas variantes importantes) en la negociación de acuerdos tributarios. En este Modelo encontramos la estructura básica de prácticamente todos los acuerdos internacionales en la materia.

La Organización de las Naciones Unidas, partiendo de la base del Modelo OCDE de 1963, también formuló un Modelo que pudiera servir de base para las negociaciones entre países desarrollados y países en vías de desarrollo, vistos los diversos objetivos que ambos tipos de países pueden tener en mente al negociar un CDI.

En efecto, para los países en vías de desarrollo el convenio representa un instrumento importante para la atracción de capitales y tecnologías y en general, de la inversión extranjera; mientras que para los países desarrollados, se busca aliviar lo que consideran un gravamen excesivo sobre las rentas de sus inversiones en el exterior, así como asegurarse de que sus residentes no sean objeto de discriminación en el exterior.

Por su parte, los países latinoamericanos han formulado también Modelos en apoyo de su postura de defensa del principio de territorialidad, a través del Modelo del Pacto Andino, esbozado en el Convenio tipo aprobado en 1971 por la Decisión 40 de la Comisión de la Comunidad Andina, para evitar la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio entre los países miembros del Pacto y a través de otro formulado en el seno de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC), hoy día la ALADI.

En la actualidad, son dos los modelos de convenio más utilizados internacionalmente: el de Naciones Unidas (ONU) y el de 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, es de notar que el Modelo de las Naciones Unidas prioriza el criterio de la fuente.

5.5 Modelo De La Organización De Cooperación Y Desarrollo Económico (Ocde)

El primer convenio para evitar la doble tributación entró en vigencia hace más de cien años y desde entonces los convenios han evolucionado mucho. Cuando se discuten los convenios como concepto, es mejor hablar de convenios modelos; por eso cuando un país contempla un programa de convenios, normalmente estudia los modelos y escoge una estrategia acorde con las circunstancias del país.

La historia de los modelos de convenios comienza hace setenta años con la Sociedad de las Naciones. A través de su Comité de Asuntos Económicos, este organismo enfocó el problema de la doble tributación y

emitió un primer modelo de convenio. Más adelante, durante la Segunda Guerra Mundial, con el fracaso de la Sociedad de las Naciones, este trabajo sobre tributación se trasladó a la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), la misma que se convirtió posteriormente en la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). El convenio modelo generado por la OCDE, con enmiendas y explicaciones que se actualizan cada dos o tres años, continúa hoy sirviendo de base para la gran mayoría de convenios bilaterales.

El convenio modelo de la OCDE presenta varios conceptos importantes. Entre ellos, que los países se comprometen recíprocamente a no gravar a residentes del otro país que no ejerzan un nivel mínimo de actividad dentro de sus fronteras.

La fijación de este mínimo depende del tipo de actividad; así por ejemplo, una empresa no paga impuestos si no tiene un «establecimiento permanente» concepto que queda definido en el convenio. Existen requisitos mínimos para los casos de prestación de servicios personales, y reglas que permiten establecer si una persona es residente de un país u otro. La idea general es facilitar el comercio. Al eliminar preocupaciones tributarias en el país «receptor», este país se beneficiará más cuando las empresas tengan una mayor presencia. Pero hay que reconocer que este concepto sólo tiene sentido en el contexto del sistema de fuente mundial de tributación que nuestro país tiene.

Cuando el Consejo de la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) adoptó su primera recomendación relativa a la doble imposición, el 25 de febrero de 1955, ya se habían logrado importantes avances en la lucha para combatir el problema de la doble tributación internacional. Como ya indicáramos supra, un número importante de

convenios bilaterales de carácter general habían sido suscritos entre los países que actualmente son Miembros de la OCDE. Estos convenios bilaterales alcanzaban la cifra de unos 70 acuerdos. Esto fue el fruto, en gran medida, de los trabajos comentados de los diversos comités de la Sociedad de Naciones iniciados en 1921.

En 1956, la OCDE creó el Comité Fiscal con el objetivo de establecer un Proyecto de Convenio que resolviera de forma eficaz los problemas de doble imposición entre los países Miembros de la OCDE, y que fuera aceptable para todos los países que lo conformaban. El Comité Fiscal partió de la base del Modelo de Londres de 1946, haciendo una revisión pormenorizada de los convenios bilaterales negociados hasta la fecha por los países miembros que siguieron ese modelo. Desde 1958 a 1961, el Comité Fiscal preparó cuatro Informes previos, antes de someter a consideración en 1963 su Informe final, titulado "Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y sobre el Patrimonio". El 30 de julio de 1963, el Consejo de la OCDE adoptó una Recomendación sobre la eliminación de la doble imposición e hizo un llamado a los países Miembros para que siguieran el Proyecto de Convenio cuando concluyeran o revisaran sus convenios bilaterales.

Este Modelo se conoció como "Modelo de la OCDE de 1963". Después de 1963 el Convenio Modelo de la OCDE ha tenido una gran influencia en la negociación, aplicación e interpretación de los convenios fiscales, tanto en el seno de los países miembros como de países ajenos a la organización. El Comité Fiscal de la OCDE había previsto, al presentar su informe en 1963, la posibilidad de que el Proyecto de Convenio fuera revisado en un momento posterior tras nuevos estudios.

La revisión del Modelo se hizo necesaria dada la experiencia adquirida por los países Miembros en la negociación y aplicación de sus CDI, así como por los cambios que se dieron en los sistemas fiscales de los países Miembros y el aumento de las relaciones fiscales internacionales, entre otros factores. Por todas esas razones, el Comité Fiscal primero y, después de 1971, su sucesor el Comité de Asuntos Fiscales, abordó la revisión del Proyecto de Convenio de 1963 y de los Comentarios al mismo. Ello condujo a la publicación en 1977 del nuevo Convenio Modelo y Comentarios.

El proceso de globalización y liberalización de las economías de los miembros de la OCDE también se aceleró en los 80. Consecuentemente, el Comité de Asuntos Fiscales, y en particular su Grupo de Trabajo N° 1, siguió estudiando y examinando el Modelo después de 1977 como parte de su programa de trabajo, lo cual condujo en definitiva! que en 1991, reconociendo que la revisión del Convenio Modelo y de sus Comentarios se había convertido en un proceso continuo, el Comité de Asuntos Fiscales adoptó el concepto de un Convenio Modelo "dinámico" que permitiera actualizaciones y modificaciones periódicas y puntuales, sin la necesidad de una revisión exhaustiva de todo el articulado del Modelo. Por ello, en 1992 se publicó una versión revisada del Convenio Modelo que tuviera en cuenta el trabajo realizado desde 1977, incorporando muchas de las recomendaciones recogidas en los informes elaborados con anterioridad. También más recientemente, el Comité decidió asimismo abrir el proceso de revisión a los comentarios y sugerencias que pudieran realizar los países no miembros, otras organizaciones internacionales y otras partes interesadas.

El Convenio Modelo OCDE describe en primer término su ámbito de aplicación (capítulo I) y define algunos términos y expresiones (capítulo II). La parte principal consiste en los capítulos III al V, que establecen en qué

medida cada uno de los dos Estados contratantes están autorizados para gravar la renta y el patrimonio y cómo ha de eliminar la doble imposición jurídica. Siguen las Disposiciones Especiales (capítulo VI) y las Disposiciones Finales (entrada en vigor y denuncia, capítulo VII)

Para eliminar la doble imposición, el Convenio establece dos mecanismos específicos. En primer lugar, los artículos 6 a 21 determinan los respectivos derechos de imposición por parte del Estado de la fuente y del Estado de la residencia, respecto de las diferentes categorías de renta, y el artículo 22 hace lo mismo en relación con el patrimonio. 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 así la doble imposición. En general, este derecho exclusivo de imposición se otorga al Estado de la residencia. En el caso de otras categorías de renta de patrimonio, el derecho de imposición no es exclusivo. Así por Ejemplo, en el caso de los dividendos e intereses, si bien ambos Estados tienen derecho de imposición, se limita el impuesto exigible por el Estado de la fuente a un techo o tope hasta el cual puede llegar la legislación interna de los Estados.

En segundo lugar, en la medida en que tales preposiciones confieren al Estado de la fuente un derecho de imposición (total o limitado), el Estado de la residencia deberá adoptar alguno de los métodos previstos en el acuerdo para evitar un doble gravamen (artículos 23A y 23B). El Convenio deja a los Estados contratantes la elección entre dos métodos, el de exención y el de imputación.

Los Comentarios al Modelo de la OCDE explican en detalle cuáles son las rentas específicamente asignadas al país de la fuente, al país de la residencia y aquellos casos donde el derecho ha sido compartido:

Las rentas y el patrimonio pueden clasificarse 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
- Rentas y elementos patrimoniales que no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación,

Las categorías de renta y patrimonio que pueden gravarse sin ninguna limitación en el Estado de la fuente o situación son las siguientes.

1. Rendimiento de bienes inmuebles situados en dicho Estado (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas y forestales), ganancias de capital derivadas de la enajenación de dichos bienes, y patrimonio que representan (artículo 6 y apartado 1 de los artículos 13 y 22);
2. Beneficios de los establecimientos permanentes situados en dicho Estado, ganancias de capital derivadas de la enajenación de un establecimiento permanente, y patrimonio representado por los bienes muebles que formen parte del activo de dicho establecimiento permanente (artículo 7 y apartado 2 de los artículos 13 y 22) se hace una excepción, sin embargo, si el establecimiento permanente se dedica al transporte marítimo internacional, el transporte por aguas

interiores o el transporte aéreo internacional (ver apartado 23 siguiente)

3. Rendimientos de las actividades de artistas y deportistas realizadas en dicho Estado, independientemente de que tales rentas se atribuyan al artista o deportista o a otra persona (artículo 17)
4. Rendimientos de los servicios personales independientes imputables a una base fija situada en dicho Estado, ganancias de capital derivadas de la enajenación de dicha base fija y patrimonio representado por los bienes muebles pertenecientes a la misma (artículo 14 y apartado 2 de los artículos 13 y 22)
5. Participaciones de consejeros pagadas por una sociedad residente en dicho Estado (artículo 16)
6. Remuneraciones por razón de un empleo en el sector privado realizado en dicho Estado, salvo cuando el empleado permanezca allí durante un período que no exceda de ciento ochenta y tres días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el período impositivo relevante y se cumplan ciertas condiciones; y remuneraciones de un empleo á bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional, o a bordo de una embarcación, si la sede de dirección efectiva de la empresa está situada en dicho Estado (artículo 15)
7. Remuneraciones y pensiones pagadas por razón de un empleo en el sector público, bajo ciertas condiciones (artículo 19).

Las siguientes categorías de renta pueden someterse a una imposición limitada en el Estado de la fuente:

Dividendos: en el caso de que la participación que genera los dividendos no está efectivamente vinculada a un establecimiento permanente o una base fija situados en el Estado de la fuente, ese Estado debe limitar su gravamen al 5 por 100 del importe bruto de los dividendos cuando el beneficiario efectivo sea una sociedad que detente directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos, y al 15 por 100 de su importe bruto en otros casos (artículo 10);

Intereses: en las mismas condiciones que para los dividendos, el Estado de la fuente debe limitar su gravamen al 10 por 100 del importe bruto de los intereses, tratándose de intereses que no excedan del importe normal de mercado (artículo 11).

Las restantes categorías de renta o de patrimonio no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación; como regla general, sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del contribuyente. Esto es válido, por ejemplo, para las regalías (artículo 12), las ganancias derivadas de la enajenación de acciones y otros valores mobiliarios (apartado 4 del artículo 13), las pensiones del sector privado (artículo 18), las cantidades percibidas por un estudiante para sus estudios o formación práctica (artículo 20), el patrimonio representado por acciones y otros valores mobiliarios (apartado 4 del artículo 22).

Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, o de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores, las ganancias derivadas de la enajenación de dichos buques, embarcaciones o aeronaves y el patrimonio representado por dichos buques, embarcaciones o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en el Estado en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa (artículo 8 y apartado 3 de los artículos 13 y 22). Los beneficios

empresariales y las rentas derivadas de la prestación de servicios personales independientes no imputables a un establecimiento permanente o a una base fija en el Estado de la fuente sólo pueden someterse a imposición en el Estado de la residencia (apartado 1 de los artículos 7 y 14).

Si un contribuyente residente de un Estado contratante obtiene rentas de fuentes situadas en el otro Estado contratante o posee elementos patrimoniales situados en ese otro Estado, que de acuerdo con el Convenio sólo pueden someterse a imposición en el Estado de la residencia, no se plantea problema de doble imposición, ya que el Estado de la fuente o situación deberá renunciar al gravamen de dichas rentas o patrimonio.

Si, por el contrario, de acuerdo con el Convenio, las rentas o elementos patrimoniales pueden someterse a imposición, de forma limitada o ilimitada, en el Estado de la fuente o situación, el Estado de la residencia estará obligado a eliminar la doble imposición mediante uno de los siguientes métodos:

Método de exención: las rentas o los elementos patrimoniales que pueden someterse a imposición en el estado de la fuente o situación están exentos en el Estado de la residencia, pero pueden ser tomados en consideración para determinar el tipo impositivo aplicable a las demás rentas o elementos patrimoniales del contribuyente;

Método de imputación: las rentas o elementos patrimoniales que puede someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación también someten a gravamen en el Estado de la residencia, pero el impuesto soportado en el Estado de la fuente o situación se deducirá del impuesto aplicado por el Estado de la residencia respecto de tales rentas o elementos patrimoniales.

Disposiciones Especiales

El Modelo de Convenio de la OCDE contiene también diversa disposiciones especiales referidas a los siguientes aspectos:

- La eliminación de la discriminación fiscal en determinadas circunstancias
- El establecimiento de un procedimiento amistoso para eliminar la doble imposición y resolver conflictos de interpretación del Convenio (artículo 25,,
- El intercambio de información entre las autoridades fiscales de los Estados contratantes
- El tratamiento fiscal de los agentes diplomáticos y los funcionarios consulares con arreglo al derecho internacional
- la extensión territorial del Convenio

5.6 Modelo De La Organización De Las Naciones Unidas (Onu)

Los países en vías de desarrollo siempre manifestaron su oposición a la utilización del Modelo de la OCDE sobre la base de su inclinada preferencia a otorgar derechos de imposición al país de la residencia en detrimento del país de la fuente.

No obstante, el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (ECOSOC) reconoció la conveniencia de fomentar CDI entre países desarrollados y países en vías de desarrollo y así lo reconoció en su resolución 1273 (XLIII), aprobada el 4 de agosto de 1967, donde se solicitaba al Secretario General "que cree un grupo de trabajo especial, integrado por

expertos y funcionarios de los servicios fiscales propuestos por los gobiernos, que actúen a título personal, procedentes de países desarrollados y en desarrollo y que representen de forma adecuada a las distintas regiones y sistemas fiscales, con la función de explorar, en consulta con los organismos internacionales interesados, los medios de facilitar la conclusión de acuerdos fiscales entre países desarrollados y en desarrollo, incluida la formulación, según proceda, de posibles normas y de técnicas para su uso en acuerdos fiscales que resulten aceptables para ambos grupos de países y que protejan plenamente sus respectivos intereses fiscales".

En 1967, ECOSOC instituyó el Grupo Ad Hoc de Expertos en Convenios Tributarios entre Países Desarrollados y Países en Vías de Desarrollo, el cual fue conformado por 20 miembros, divididos en partes iguales entre los países desarrollados y aquellos en vías de desarrollo. Como ya señaláramos, el punto de partida fue el Modelo de la OCDE de 1963 y, en la medida de lo posible, el Grupo de Expertos se fijó como meta regresar al principio de la fuente tal como lo propugnaba el Modelo de México de 1943. No obstante, el Grupo de Expertos pronto reconoció que sería imposible preparar unos lineamientos de negociación de estos acuerdos basados exclusivamente en el principio de la fuente.

El Grupo de Expertos elaboró un conjunto de informes con recomendaciones para ampliar los derechos del país fuente o receptor de las inversiones para gravar éstas en una mayor medida. Estos informes se concretaron en un Modelo de Convenio de 1980, hoy conocido como "Modelo ONU". También el Consejo Económico y Social de la ONU decidió en 1980 institucionalizar el Grupo de Expertos, convirtiéndose así en un organismo permanente bajo la denominación de "Grupo Ad Hoc de Expertos en materia de cooperación internacional en el área fiscal".

La Organización de las Naciones Unidas publicó ocho reportes titulados “Convenios Tributarios entre Países Desarrollados y Subdesarrollados” entre 1969 y 1980. Desde el primer reporte, se reconoció que:

- Los lineamientos para los Convenios para prevenir la doble imposición de 1963 elaborados por la OCDE eran una guía útil y práctica para las negociaciones tributarias entre los países desarrollados
- Era necesario adaptar el patrón de la OCDE a los problemas de los convenios celebrados entre países desarrollados y subdesarrollados, en particular el flujo de una vía de inversión y el riesgo de pérdida de recaudación.

En 1974 las Naciones Unidas publicó una Guía para la celebración de los Convenios Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo. La guía fue seguida por la publicación en 1979 de un Manual para la Negociación de Convenios Tributarios entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo; y en 1980 las Naciones Unidas emite su Modelo para la celebración de convenios para prevenir la doble imposición fiscal.

El modelo de la ONU, pone más énfasis en los derechos de los países donde proviene la renta, restringe más las circunstancias en las que empresas de otro país pueden operar sin pagar impuestos en el país de donde proviene la renta, y deja abierta la posibilidad de tener tasas de retención más altas sobre intereses, dividendos y regalías.

En comparación con las disposiciones del Modelo OCDE, las principales ampliaciones del derecho del país de la fuente de gravar los enriquecimientos en la fuente son las siguientes:

- Una más amplia definición de establecimiento permanente que permite un mayor número de circunstancias en que el inversionista extranjero se considerará con una presencia suficiente para someterlo a imposición.
- Las reglas previstas para la atribución de beneficios empresariales a un establecimiento permanente consagran un principio de atracción limitada que permite atribuir con más amplitud determinadas rentas (por ejemplo, las derivadas por la empresa extranjera por actividades similares a las desarrolladas por el establecimiento permanente) al establecimiento permanente de una empresa extranjera en el país de la fuente. Se limita la deducibilidad de determinados gastos atribuibles al establecimiento permanente
- Se consagra la posibilidad de gravar los pagos por regalías hasta un límite, en contraposición al modelo de la OCDE que consagra su gravamen exclusivo en el país de la residencia
- Reconoce el derecho compartido del estado de la fuente para gravar las ganancias de capital provenientes de la enajenación de acciones que observen determinadas condiciones
- Establece la posibilidad de que el estado de la fuente tribute en forma compartida las rentas que no puedan ser expresamente encuadradas dentro de las demás disposiciones del convenio.
- Un estudio reciente sobre el impacto del modelo ONU en la negociación de los CDI revela que el modelo ha sido una importante herramienta para la negociación de este tipo de acuerdos, siendo que una parte importante de los países en vías de desarrollo ha adoptado sus recomendaciones. También resulta interesante destacar que de la

revisión efectuada de 811 CDI, de los cuales 114 correspondían a tratados

5.7 Normas De La Omc Y Su Efecto En La Política Tributaria De Los Países En Materia De Doble Tributación

La Organización Mundial del Comercio (OMC) es la base jurídica e institucional del sistema multilateral de comercio. El Acuerdo por el que se establece ésta Organización, incorpora dentro de un mismo marco jurídico las principales obligaciones contractuales que determinan la manera en que los gobiernos desarrollan sus leyes y reglamentos comerciales, así como la forma en que se llevarán a cabo las relaciones comerciales entre los distintos países.

La Organización Mundial del Comercio (OMC) recoge acuerdos obligatorios para los países Miembros, denominados acuerdos multilaterales sobre el comercio de mercancías y servicios, un acuerdo sobre los asuntos comerciales relacionados con la propiedad intelectual, un sistema de solución de diferencias y un mecanismo de examen de las políticas comerciales. La OMC también administra dos acuerdos que tienen participación voluntaria: el de Aeronaves Civiles y el de Contratación Pública.

El compromiso de conformar una Unión Aduanera en Centroamérica data desde la firma del Tratado General de Integración Económica en 1960, cuando en el Artículo 1 de dicho Instrumento, se incluye el compromiso de “constituir una unión aduanera entre sus territorios”. Sin embargo durante las décadas siguientes el esfuerzo de los países se concretó en avanzar en el perfeccionamiento de la zona de libre comercio.

El 29 de octubre de 1993, los países centroamericanos suscribieron el Protocolo de Guatemala, mediante el cual se readecuan las normas del

Tratado General a la nueva realidad y necesidades de los países, estableciendo nuevamente, en su Artículo 15, el compromiso de constituir una Unión Aduanera entre sus territorios, la cual se alcanzará de manera gradual y progresiva, sobre la base de programas que se establecerán al efecto, aprobados por consenso.

Dicho protocolo faculta a los Estados Contratantes para que dos o más de ellos puedan avanzar con mayor celeridad en el proceso de integración económica centroamericana. En este sentido Guatemala y El Salvador decidieron avanzar rápidamente en el Proceso de Unión Aduanera, suscribiendo para el efecto un Convenio Marco en el año 2000.

Al mencionado proceso se adhirieron con posterioridad los Gobiernos de Nicaragua y Honduras, mediante Resoluciones del Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO) en el año 2000. El 24 de marzo del 2002 los Presidentes de la región aprobaron un Plan de Acción para acelerar el proceso de Unión Aduanera, conformando los diferentes grupos de trabajo para su aplicación.

Después de diferentes esfuerzos de avanzar hacia la misma Unión Aduanera por parte de los cuatro países, durante la XXI Reunión Ordinaria de Jefes de Estado y Gobierno, celebrada el 20 de junio de 2002 en Granada, Nicaragua, los Presidentes centroamericanos celebraron la decisión de Costa Rica de incorporarse plenamente al proceso de Unión Aduanera; asimismo, destacaron la importancia del referido Plan de Acción de la Integración Económica Centroamericana. Posteriormente el 29 de junio de 2004 se aprobó el Marco General para la Negociación de la Unión Aduanera en Centroamérica el que está sirviendo de base en las negociaciones que actualmente se realizan.

CAPITULO VI

IMPORTANCIA, LAS VENTAJAS, DESVENTAJA QUE EXPERIMENTAN LOS PAÍSES DONDE SE IMPLEMENTAN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

6.1 Objeto O Fines De Los Convenios De Doble Tributación

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.

Existen además otros fines quizás ya de carácter secundario al celebrar convenios de doble tributación internacional, tales como⁵:

- 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.

⁵ Página Web S.I.I. www.sii.cl

- 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.

6.2 Finalidad De Los Convenios Para Evitar La Doble Tributación Internacional Y La Evasión Fiscal

El satisfacer las necesidades públicas es la finalidad fundamental de un Estado y para poder hacerlo requiere contar con ingresos económicos. La principal fuente que tienen los Estados para obtener dichos ingresos es mediante la cobranza de tributos a las personas y empresas nacionales o extranjeras que realizan sus actividades dentro de su territorio o radican en él. Así, los impuestos se aplican a las personas y empresas en relación con ingresos o utilidades que obtengan; el patrimonio o la propiedad que tengan; o, sobre los consumos que efectúen.

Los impuestos por su naturaleza son de aplicación general y por tanto afectan a nacionales como a extranjeros que inviertan o realicen sus

actividades en el país. El inversionista extranjero para decidirse a invertir en un país usualmente toma en consideración una serie de aspectos de diversa índole como pueden ser el político, social, laboral y económico, siendo la tributación existente una materia de especial cuidado pues está estrechamente vinculada con la rentabilidad del proyecto.

Sin embargo, no basta el examen de la legislación tributaria del país en el que se va a invertir sino también la del país de procedencia del inversionista.

En efecto, es frecuente que las utilidades, dividendos, intereses, regalías u otro tipo de renta o beneficio no sólo sean gravados por el país en el que se ha hecho la inversión sino también por el país en el que radica o es nacional el inversionista, con lo cual puede producirse una doble tributación y, en muchos casos, hacer inviable el proyecto.

Frente a tal circunstancia, la inversión no se produce o, en caso que se decida realizarla, podría a llevarse a cabo pero mediante mecanismos elusivos para evitar que uno de los fiscos o ambos cobren los tributos por los montos que en realidad les corresponderían. Adicionalmente a ello, aun en el supuesto que no se den problemas considerables a raíz de una doble imposición, es posible que tratándose de inversionistas que operan a través de sucursales o empresas vinculadas, las Administraciones Tributarias de ambos países necesiten información sobre hechos con incidencia en el resultado económico de la actividad empresarial y que se producen en el otro país.⁶

De no existir un convenio entre Administraciones Tributarias que permita brindar información reservada al fisco del otro país, respecto de un determinado contribuyente, resulta prácticamente inútil solicitarla pues la

⁶ www.mef.gob.pe/FAQ/faq_convenios_doble_tributacion6.php - 93k

posibilidad que se acceda a otorgar la información requerida suele encontrarse con infranqueables normas internas que no lo permiten o, de no ser ese el caso, queda librada a la buena voluntad.

El medio más eficaz que tienen los Estados para enfrentar y resolver los casos de doble imposición internacional y de colaboración entre las Administraciones Tributarias, es la celebración de un acuerdo o convenio que contemple los mecanismos para que se dé la colaboración entre las Administraciones y las reglas que usarán para evitar la indeseada doble imposición. Es necesario resaltar que la celebración de convenios no está exenta de algún costo fiscal inicial, que hay que ponderar sin dejar de considerar la ventaja de tener una mayor inversión extranjera y, consecuentemente, en el futuro una mayor tributación. (www.mef.gob).

6.3 Efectos De La Doble Imposición Sobre El Comercio Internacional

La Doble Tributación Internacional, es un obstáculo para el comercio internacional, pues que encarece las inversiones exteriores. De ahí que los Estados tiendan a la neutralidad fiscal e intenten eliminar la Doble Tributación Internacional, mediante la aprobación de convenios o tratados.

Para desarrollar una buena operación de inversión en el exterior, es necesario que el inversor conozca las alternativas que le permitan minimizar la carga tributaria, o al menos, diferir en el tiempo el pago del impuesto.

Normalmente, es importante tener en cuenta si el país donde se va a realizar la inversión es políticamente estable, si tiene un buen sistema financiero y un buen número de convenios para evitar la doble imposición, en especial con el país donde el inversor mantiene su residencia. De esta forma, el contribuyente puede planificarse la mejor forma de repatriar beneficios.

Aunque también hay que señalar que normalmente los convenios contienen una cláusula que impide el mal uso o abuso de las estructuras del convenio.

De igual forma, ha de estudiarse el tipo de estructura que conviene constituir. Una entidad holding, que posea las acciones o participaciones de otras sociedades, puede recibir rentas de dividendos y de venta de acciones sin tributar por ellas. Un centro de financiación puede funcionar como un banco para el grupo, mejorando la gestión de los recursos del grupo, optimizando sus excedentes de tesorería y financiando a las sociedades del grupo. Un centro de distribución o de comercio canaliza las ventas del grupo y centraliza las gestiones administrativas.

Para complemento de los señalamientos anteriores añadimos las siguientes consideraciones expuestas por los expertos tributarios de la Universidad de Harvard, que textualmente dicen:

"El aspecto de la incidencia tributaria no es el factor primordial que tiene en cuenta un inversionista extranjero cuando decide llevar a cabo inversiones en el extranjero. Se convierte en una consideración importante cuando él puede escoger entre varios países, cuando cualquiera de ellos puede servir de base de operación para cubrir a más de un país en una región. Además, la carga impositiva constituye una de las consideraciones que hay que tener en cuenta y puede ser decisiva para determinar en caso de duda el sitio de inversión".

"Como regla general no debe ejercerse discriminación alguna contra las compañías extranjeras. Se debe tener especial consideración en lo que concierne a la doble tributación. En general es deseable que el inversionista extranjero pueda escoger la forma del negocio en el cual quiere tomar parte en el país donde va a invertir sin que tenga que referirse demasiado a las diferentes cargas impositivas. Por otra parte, el país en cuestión puede que desee canalizar las inversiones

en determinadas formas, y por lo tanto usar sistemas de impuestos diferenciales".⁷

6.4 Problemas O Inconvenientes Que Se Pueden Dar En Los Convenios De Doble Tributación

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.⁸

El modelo OCDE concede a menudo el derecho exclusivo de imposición al Estado de la residencia, lo que sin duda puede llevar a resultados poco igualitarios, dado el grado de desarrollo de los Estados contratantes.

Generalmente los países desarrollados prefieren el principio de la residencia ya que los Estados que se interesan por la inversión, tecnología y servicios será sin duda los países en vía de desarrollo, en este sentido lógicamente los países desarrolladas preferirán el principio de la residencia por sobre el principio de la fuente.

⁷ http://www.legalinfo-panama.com/articulos_27a.htm

⁸ Massone Parodi, Pedro, La Doble Tributación Internacional, Editorial Conosur Ltda.. P 47.

Así vemos que el principio de la residencia opera de mejor forma entre países desarrollados, de un nivel económico similar, cuyo flujo de inversiones y operaciones se dan a un mismo nivel.

6.5 Importancia De La Implementación De Convenios Para Evitar La Doble Tributación

La adopción por parte de los Estados de sistemas de imposición fundamentados en distintos criterios de tributación originará fenómenos de doble o múltiple imposición internacional, pues la superposición de criterios puede conducir a gravar dos o más veces una misma persona, un mismo bien o una misma renta.

La importancia de la celebración de convenios en los cuales se busque efectivamente evitar el pago doble por concepto de tributos es la principal esencia de la misma, es decir, la celebración de convenios para evitar la doble tributación tiene como importancia evidente evitar efectivamente la cancelación de dos tributos por un mismo hecho o acción.

Dicho lo antes expuesto se tiene que la importancia radica básicamente en que a través de la celebración de estos convenios ambas partes mantienen un escenario donde la seguridad y confianza son evidentes, sobre todo porque ellos manejan elementos relacionados con los tributos y la cancelación por concepto de ellos.

Los convenios son acuerdos entre países realmente convenientes para la economía del país, para determinar esto citamos al autor Saúl Ortega el cual resalta la importancia que tienen para nuestra nación la firma de estos acuerdos, debido a que representan un logro más en el proceso de integración económica con los diferentes países en el ámbito internacional.

Los convenios de doble tributación se insertan dentro del proceso de modernización, donde el objetivo de estos es evitar la doble tributación internacional, es decir, que el contribuyente pague dos veces: tanto en su país de origen como en el que lo acoge para hacer negocios.

Los convenios para evitar la doble tributación sirven para delimitar el alcance de la potestad tributaria de los Estados. Esto se hace a través de un reparto de las materias imponibles entre los dos países, previéndose el derecho de tributación de forma exclusiva por parte de uno de los Estados contratantes, en algunos casos, o de forma compartida, en otros casos.

Los convenios típicamente contienen normas contra la no discriminación entre nacionales y extranjeros y mecanismos (de resolución de controversias a través de un procedimiento amistoso entre los Estados. Se regula de igual forma la cooperación internacional entre las dos administraciones tributarias, a los fines de combatir la evasión y el fraude fiscal.

Uno de los aspectos más resaltantes de la celebración de los convenios radica en la posibilidad de obtener cláusulas de reconocimiento de los incentivos tributarios otorgados por el país receptor de la inversión extranjera. Además de formar parte de mecanismos que permiten evitar eficientemente la evasión fiscal y el fraude.

Para la economía nacional, la suscripción de estos convenios tiene efectos muy importantes por cuanto facilitan un mayor flujo de capitales, de tecnologías y de servicios transfronterizos, lo que permite a su vez un mayor desarrollo de las actividades vinculadas a la exportación de bienes y servicios.

El problema de doble tributación está comprendido en el tema de inversión internacional. Pero los convenios también tienen medidas para obtener información, y así evitar la evasión internacional. Estas medidas incluyen intercambio de información y acuerdo mutuo. Además, los Convenios incentivan a las empresas a invertir directamente de su país de residencia, y no canalizar su inversión por otro país si canalizan una inversión así pueden escapar el intercambio de información, pero no reciben los beneficios del convenio.

Otro elemento importante relacionado con la implementación de los convenios para evitar la doble tributación es que debido a la evolución de los acontecimientos internacionales, en especial la consolidación de grandes espacios económicos y la importancia de lograr una adecuada inserción internacional para los países tratantes o estados partes, éstos se han convencido de la necesidad de promover el desarrollo científico y tecnológico y de modernizar sus economías para ampliar la oferta y la calidad de los bienes y servicios disponibles con la finalidad de mejorar las condiciones de vida de sus habitantes.

Los convenios para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal son otorgados por los gobiernos de los estados contratantes y deben ser ratificados por ley por los respectivos parlamentos para que efectivamente entren en vigencia. Los convenios más frecuentes se refieren al impuesto sobre la renta y al patrimonio y su estructura fundamental es la siguiente: La primera parte del convenio hace referencia a su ámbito de aplicación. Allí se establecen los sujetos pasivos, así como los impuestos que son objeto del tratado.

Seguidamente, resulta necesario definir los términos que se utilizan en el documento a fin de darles un sentido único, aspecto por demás importante

en cualquier contrato, más aún cuando quienes lo suscriben son países con diferentes culturas e idiomas. Términos como "persona", "compañía", "empresa", "empresa de un Estado Contratante", "residente del otro Estado Contratante", "tráfico internacional", "establecimiento permanente", etcétera, son conceptos que deben ser definidos rigurosamente con miras a reducir el riesgo de que puedan surgir problemas de interpretación. Comienza entonces la determinación del lugar de imposición de las rentas que se generen, dependiendo de quién las produce, qué tipo de renta se trata, dónde se realiza, con cuáles medios de producción, etcétera. Se definen además los porcentajes máximos de retención de impuesto que se pueden practicar a los contribuyentes sometidos al tratado.

Posteriormente se establecen los métodos para evitar la doble tributación, los procesos para resolver controversias, los mecanismos de intercambio de información entre las autoridades competentes de los estados contratantes, y las aclaratorias finales

6.6 Ventajas Que Experimentan Los Países Donde Se Implementan Los Convenios Para Evitar La Doble Tributación

- Generan un ambiente favorable a 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, aun en el caso de modificación de la Ley interna.
- Consolidan un marco legal seguro y predecible, que resulta vital para la toma de decisiones de los inversionistas, que resulta vital para 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.

- Son instrumentos que pueden usar además 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 requiera.
- Facilitan que la Administración al conocer las estrategias que usan los agentes económicos internacionales, pueda detectar incumplimientos de obligaciones tributarias
- Los convenios establecen métodos para aliviar o neutralizar la doble imposición, los cuales no pueden ser alterados para los países contratantes.
- 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 nuestra Ley no afecte los dividendos.

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

6.7 Desventajas Que Experimentan Los Países Donde Se Implementan Los Convenios Para Evitar La Doble Tributación

- 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 y por ende esa pérdida es inevitable en un primer momento
- Disminuyen los pagos de los residentes por impuestos en el extranjero al establecer el tratado serán menores las tasas impositivas o incluso el método de exención.
- Disminuyen las deducciones que los residentes podrán practicarse en nuestro país, lo que conllevará un aumento de recaudación por este concepto.

- Si bien existe la posibilidad de sufrir una reducción de la recaudación, la realidad nos indica que se trata de reducciones en el corto plazo, tendiendo a compensarse a medio y largo plazo.
- Por otro lado, las situaciones de países que argumentan experiencias negativas en este sentido como razón en contra de la firma de convenios son cada vez menos frecuentes debido a que hoy en día, con modelos de referencia de uso generalizado como los de la ONU o la OCDE, las negociaciones se ajustan mucho más a los intereses de ambos países.
- La pérdida de recaudación ya que todo convenio para evitar la doble tributación al definir la exclusividad de uno de los Estados para gravar determinadas rentas o compartir la tributación respecto de otras rentas, conlleva necesariamente a un menor ingreso fiscal por la renuncia parcial a gravar en su totalidad determinado tipo de rentas, tales como dividendos, intereses o regalías.
- Cuando se realiza una inversión en otro país, las rentas que se obtienen pueden verse sometidas a doble imposición, es decir, pueden verse gravadas tanto por el Estado de la inversión como por el Estado del inversor. Esto ocurre porque los sistemas fiscales se solapan entre sí.
- Los sistemas fiscales se basan en el principio de residencia y/o en el principio de la fuente. El criterio de la residencia implica que el Estado donde la persona tiene fijada la residencia grava toda su renta mundial.

CAPITULO VII

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

7.1 Conclusiones

Del análisis de los tratados internacionales, podemos llegar a las siguientes conclusiones que en gran medida, nos explican por qué no es factible pensar que los graves problemas económicos derivados de la doble tributación internacional pueden ser resueltos a corto plazo de manera integral:

- Generalmente convenios para evitar la doble tributación se acuerdan o celebran entre países que, debido a razones de vecindad geográfica o de dependencia económica, generan un continuo intercambio comercial de bienes y servicios.
- La razón fundamental que da lugar a un convenio lo es sin duda la importancia del flujo económico entre ambos países y los efectos negativos sobre la inversión a los ingresos del contribuyente, inversionista o del fisco. Por lo anterior, es difícil pensar en un tratado entre países cuyas relaciones económicas no sean de trascendencia.
- Como los convenios en materia de doble tributación implican sacrificios económicos para las naciones signatarias, éstos suelen celebrarse entre países cuyas respectivas balanzas comerciales arrojan cifras más o menos equilibradas. De esa manera, el sacrificio económico resulta proporcional y equitativo en cada uno
- La suscripción de esta clase de convenios se dificulta entre los países en vías de desarrollo y los países altamente industrializados, ya que la

disparidad de sus respectivas balanzas comerciales hace que los sacrificios económicos, por una parte, sean una carga pesada y a veces insostenible para los países de economía deficitaria, y por otra, representan inconvenientes para lograr la rentabilidad máxima de las exportaciones, a la que tradicionalmente aspiran las naciones industrializadas

- Los métodos de eliminación de la Doble Tributación Internacional son fundamentalmente dos la imputación y la exención
- El método de la Imputación, consiste en que el Estado de residencia, somete a gravamen todas las rentas de la persona, incluidas las que obtiene en el extranjero, teniendo en cuenta los impuestos que el residente ha pagado en el país donde ha invertido, permitiéndole que se los deduzca o los reste del impuesto a pagar en su país. Este método sólo elimina parcialmente la doble imposición, porque normalmente la deducción del impuesto pagado en el extranjero se permite sólo hasta el límite del impuesto que le habría correspondido pagar de haberse realizado la inversión en el Estado de residencia.
- El método de Exención, es aquel en donde el Estado de residencia permite que no se incluyan las rentas obtenidas en el extranjero. Con este sistema, la inversión realizada tributa sólo en el Estado donde se hace la inversión. Por lo tanto, es más ventajoso este método para el contribuyente que la imputación. Ejemplo de esto es el impuesto sobre las ventas, en donde se utiliza el método de la exención para los artículos que se exporten, que se supone pueden ser afectados en el país consumidor con gravámenes semejantes.

- La Doble Tributación Internacional, es un obstáculo para el comercio internacional, puesto que encarece las inversiones exteriores. De ahí que los Estados tiendan a la neutralidad fiscal e intenten eliminar la doble imposición mediante la aprobación de convenios o tratados.
- Los modelos de convenios más utilizados para evitar la doble tributación son el de la OCDE y la ONU los cuales orientan sobre los principales problemas a los que se debe prestar especial atención en estos convenios, pues ambos modelos son muy parecidos y muestran similitudes, estos convenios a pesar de la renuncia de recaudación a los que se someten, ofrecen resultados muy favorables para los estados contratantes ya que hacer más firmes y amplias las inversiones las actividades económicas es decir el comercio y las relaciones personales entre países, obteniendo la posibilidad de disminuir la evasión fiscal.
- El Modelo de la OCDE describe en primer término su ámbito de aplicación (capítulo I) y define algunos términos y expresiones (capítulo II). La parte principal consiste en los capítulos III al V, que establecen en qué medida cada uno de los dos Estados contratantes están autorizados para gravar la renta y el patrimonio y cómo ha de eliminarse la doble imposición jurídica. Siguen las Disposiciones Especiales (capítulo VI) y las Disposiciones Finales (entrada en vigor y denuncia, capítulo VII).
- El Modelo ONU en la negociación de los CDI revela que este ha sido una importante herramienta para la negociación de este tipo de acuerdos, siendo que una parte importante de los países en vía de desarrollo ha adoptado sus recomendaciones.

7.2 Recomendaciones

De acuerdo a todo lo desarrollado y concluido podemos recomendar lo siguiente:

- Venezuela debe profundizar muchos más en los referente a las negociaciones y firmas de convenios para evitar la doble tributación entre los demás países con los que no tiene relaciones, pero en primer lugar con los países con que ya tiene acuerdos para seguir manteniéndolos respetando y cumpliendo todos los distintos aspectos pactados en la celebración de dicho convenio.
- La ley de impuesto sobre la renta debe modificarse para incluir la posibilidad de que las perdidas fiscales producidas en el extranjero puedan ser compensadas con los enriquecimiento de fuente territorial: De esta manera se respeta el principio constitucional con capacidad económica del contribuyente y equidad y se otorga igual trato a las inversiones venezolanas efectuadas en el extranjero y las realizadas en el país.
- Hacer uso de los convenios ya 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.
- Incentivar a los países con los que se mantiene constante relaciones comerciales y financieras a celebrar convenios para regular situaciones de doble imposición tributaria ya que convenios contemplan no sólo las reglas que usarán para evitar la doble

imposición sino también los mecanismos para que se dé la colaboración entre las Administraciones Tributarias a fin de detectar casos de evasión fiscal.

- Divulgar y dar a conocer a la comunidad en general cuales son los convenios para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal y que estos son otorgados por los gobiernos de los estados contratantes y deben ser ratificados por ley por los respectivos parlamentos para que efectivamente entren en vigencia.
- Fortalecer el marco jurídico interno para brindarle más apoyo y amplitud a la celebración de convenios internacionales para evitar la doble tributación, sin desmejorar lo ya constituido pero si con la intención de brindar más colaboración en cuanto a aquellas leyes que sea necesario flexibilizar su aplicabilidad para estar acorde con lo requerido en materia internacional para celebrar dichos convenios.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BÓVEDA Mery. (2002). Doble Tributación Internacional.

CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO (Gaceta Oficial N° 37.305, de fecha 17 de octubre de 2001).

CONSTITUCION DE LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA, (Gaceta Oficial nro. 36.860, de fecha 30/12/1999, reimpressa por error del ente emisor en Gaceta Oficial nro. 5.453, de fecha 24 de marzo de 2000).

EVANS Ronal (1999). Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional.

GULIANI, Carlos M. (1982) Derecho Financiero. Buenos Aires, Ediciones de Desalma. 5ta Edición.

HERNÁNDEZ SAMPIERI Roberto, Fernández Callado Carlos y Baptista Pilar Lucio. Segunda Edición, Metodología de la Investigación.

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA (Gaceta Oficial N° 38.628, de fecha 16 de febrero de 2007).

SALRIND Neil J. Método de Investigación, Tercera Edición. Pág. 13-14

VILLEGAS, Héctor B. (1992) Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires, Ediciones de Palma. 7ma Edición.

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

| | |
|------------------|--|
| TÍTULO | MECANISMOS Y CONVENIOS UTILIZADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN VENEZUELA Y LATINOAMÉRICA |
| SUBTÍTULO | |

AUTOR (ES):

| APELLIDOS Y NOMBRES | CÓDIGO CULAC / E MAIL |
|----------------------------|---|
| Castellón, María | CVLAC: 16.055.880 E MAIL: <i>castellonm@pdvsa.com</i> |
| Solano, verónica | CVLAC: 16.961.416 E MAIL: <i>veronicaasr@hotmail.com</i> |
| | CVLAC: E MAIL: |
| | CVLAC: E MAIL: |

PALÁBRAS O FRASES CLAVES:

 Convenios

 Mecanismos

 Internacional

 Doble tributación

 Evitar

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

| ÁREA | SUBÁREA |
|--------------------------|--------------------|
| CIENCIAS ADMINISTRATIVAS | |
| | Contaduría Pública |
| | |
| | |
| | |
| | |
| | |
| | |
| | |

RESUMEN (ABSTRACT):

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. En Venezuela, los primeros tratados internacionales de este tipo se suscribieron en el año 1980 con Brasil, Francia, Italia, Portugal y el Reino Unido. La realización de esta investigación permite divulgar y dar a conocer a la comunidad en general cuáles son los convenios para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal y que éstos son otorgados por los gobiernos de los estados contratantes y deben ser ratificados por ley por los respectivos parlamentos para que efectivamente entren en vigencia. La información contenida en esta investigación le permite a los investigadores y al público en general ampliar satisfactoriamente los conocimientos sobre la materia de la doble tributación, permitiéndoles prepararse y capacitarse, para que luego este sirva como ente multiplicador y transmisor de la información, la cual puede ser consultada en cualquier momento por aquellos que se interesen en el tema así como también facilita el entendimiento y comprensión de la misma dejando de esta forma un precedente de una investigación realizada, la cual podrá perfectamente ser utilizada como antecedente de investigación en trabajos futuros

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:**CONTRIBUIDORES:**

| APELLIDOS Y NOMBRES | ROL / CÓDIGO CVLAC / E_MAIL | | | | |
|---------------------|-----------------------------|------------------------|----|----|----|
| Lourdes Reyes | ROL | CA | AS | TU | JU |
| | CVLAC: | 8.286.033 | | | |
| | E_MAIL | lourdesreyes@cantv.net | | | |
| | E_MAIL | | | | |
| Torella, Ángelo | ROL | CA | AS | TU | JU |
| | CVLAC: | 8.899.260 | | | |
| | E_MAIL | atorella@hotmail.com | | | |
| | E_MAIL | | | | |
| García Guillermo | ROL | CA | AS | TU | JU |
| | CVLAC: | 8.282.863 | | | |
| | E_MAIL | guigar@gmail.com.ve | | | |
| | E_MAIL | | | | |
| | ROL | CA | AS | TU | JU |
| | CVLAC: | | | | |
| | E_MAIL | | | | |
| | E_MAIL | | | | |

FECHA DE DISCUSIÓN Y APROBACIÓN:

| | | |
|-------------|-----------|-----------|
| 2009 AÑO | 03 MES | 26 DÍA |
|-------------|-----------|-----------|

LENGUAJE. SPA

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:**ARCHIVO (S):**

| NOMBRE DE ARCHIVO | TIPO MIME |
|-------------------|--------------------|
| TESIS. ocde.doc | Aplication/ms Word |
| | |
| | |

CARACTERES EN LOS NOMBRES DE LOS ARCHIVOS: A B C D E F G H I J K L
M N O P Q R S T U V W X Y Z. a b c d e f g h i j k l m n o p q r s t u v w x y
z. 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9.

ALCANCE

ESPACIAL: _____ (OPCIONAL)

TEMPORAL: 6 meses (OPCIONAL)

TÍTULO O GRADO ASOCIADO CON EL TRABAJO:

LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA

NIVEL ASOCIADO CON EL TRABAJO:

PREGRADO

ÁREA DE ESTUDIO:

Departamento de Administración

INSTITUCIÓN:

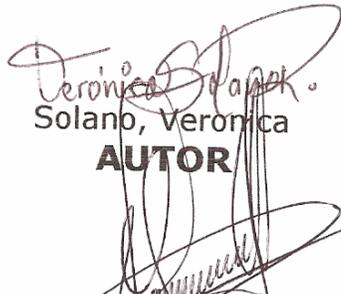
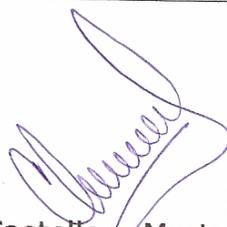
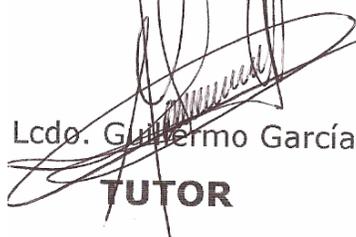
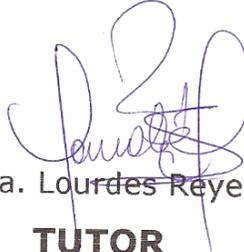
Universidad de Oriente – Núcleo de Anzoátegui

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

DERECHOS

De acuerdo al artículo 44 del Reglamento de Trabajo de grado:

“Los trabajos de grado son de exclusiva propiedad de la Universidad, y sólo podrán ser utilizados con otros fines con el consentimiento del Consejo del Núcleo respectivo, quien lo participara al Consejo Universitario”

| | | |
|---|---|---|
|  Veronica Solano, Solano, Veronica AUTOR |  Castellon, Maria AUTOR | |
|  Lcdo. Guillermo Garcia TUTOR |  Dra. Lourdes Reyes TUTOR |  Lcdo. Angelo Torella TUTOR |



Prof. Daysi Rodríguez
POR LA SUBCOMISION DE CURSOS
ESPECIALES DE GRADO