



**UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA
DIRECCIÓN GENERAL DE INVESTIGACIÓN Y POSTGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO**

**APLICABILIDAD DE LOS TRATADOS BILATERALES, ACUERDOS Y
CONVENIOS INTERNACIONALES COMO MECANISMOS PARA EVITAR
LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN VENEZUELA**

**Trabajo Especial de Grado, para optar al Grado de Especialista
en Derecho Tributario**

AUTORA:

Abog. Frandina Coromoto Hernández de Guaramato

TUTORA: Abg. Gladys E. Cárdenas Ortega

San Cristóbal, Marzo de 2008

ACEPTACIÓN DEL TUTOR

Por la presente hago constar que he leído el Proyecto de Trabajo de Grado presentado por FRANDINA COROMOTO HERNÁNDEZ DE GUARAMATO para optar al Título de Especialista en Derecho Tributario, cuyo título tentativo es: Aplicabilidad de los tratados bilaterales, acuerdos y convenios internacionales como mecanismos para evitar la doble tributación en Venezuela.

Así mismo hago constar que acepto asesorar al estudiante, en calidad de Tutor, durante el desarrollo del Trabajo hasta su presentación final y evaluación.

En San Cristóbal, a los 20 días del mes de enero de 2007.

Abg. Gladys Elizabeth Cárdenas Ortega
C.I. V-10.145.207

APROBACIÓN DEL TUTOR

En mi carácter de Tutor del Trabajo de Grado presentado por la ciudadana FRANDINA COROMOTO HERNÁNDEZ DE GUARAMATO, para optar al Título de Especialista en Derecho tributario, cuyo título es: Aplicabilidad de los tratados bilaterales, acuerdos y convenios internacionales como mecanismos para evitar la doble tributación en Venezuela, considero que dicho trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la evaluación correspondiente.

En San Cristóbal, a los 25 días del mes de Abril de 2007.

Abg. Gladys Elizabeth Cárdenas Ortega
C.I. V-10.145.207

DEDICATORIA

A Dios por permitirme estar aquí.

A Omar, por ser fuente de inspiración para continuar lo emprendido.

A mis pequeños hijos, Mariana, Ana María y Juan Diego, a quienes les robe parte de su tiempo.

A mis padres, hermanos y amigos que siempre han confiado en lo que hago.

A quien en algún momento pudiera servir esta investigación.

Frandina

ÍNDICE GENERAL

p.p.

Resumen	vi
Introducción	7
CAPÍTULO	
I EL PROBLEMA.....	9
Planteamiento del Problema	9
Objetivos de la Investigación	11
Justificación	12
II MARCO TEÓRICO	15
Antecedentes de la Investigación.....	15
Doble Tributación	19
Principios o Criterios para Gravar	22
Métodos para evitar la doble Tributación	26
Métodos para Evitar la Doble Imposición Jurídica Internacional en Venezuela.....	35
Convenios para Evitar la Doble Tributación	39
Base Legal que Permite Invertir en Venezuela	42
Acuerdos Comerciales	47
III MARCO METODOLÓGICO	51
Diseño	51
Preguntas de la Investigación	52
Técnicas e Instrumentos de Recolección de Información	53
Técnicas de Análisis de Información	54
Procedimiento de la Investigación.....	55
Factibilidad	56
CONCLUSIONES	57
RECOMENDACIONES	64
REFERENCIAS	66

**UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA
DIRECCIÓN GENERAL DE INVESTIGACIÓN Y POSTGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO**

**APLICABILIDAD DE LOS TRATADOS BILATERALES, ACUERDOS Y
CONVENIOS INTERNACIONALES COMO MECANISMOS PARA EVITAR
LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN VENEZUELA**

AUTORA:

Abog. Frandina Coromoto Hernández

Año: 2007

RESUMEN

La investigación, apunta hacia el análisis del grado de aplicabilidad actual de los tratados bilaterales, acuerdos y convenios internacionales como mecanismos para evitar la doble tributación en Venezuela para lo cual se plantearon como objetivos: Conceptuar que es la doble tributación y sus criterios de vinculación en Venezuela y otros países; Describir los convenios establecidos para evitarla y su ubicación dentro del ordenamiento jurídico venezolano; Detallar los mecanismos presentes en la legislación venezolana para evitar la doble tributación; Analizar si el régimen brinda un marco de seguridad jurídica adecuado para aumentar la inversión extranjera. Se utilizó una metodología centrada en un estudio monográfico, descriptivo, a través del análisis de contenido, recolectando la información bibliográfica de forma sistematizada, empleando la técnica del fichaje y realizando un análisis cualitativo de los datos recabados. Llegando a las siguientes conclusiones: la doble tributación ocurre cuando un mismo hecho imponible, esta sujeto a tributación en dos estados diferentes; la posibilidad de que este supuesto se presente, depende del sistema de tributación establecido en las leyes de cada país de los que el hecho resulta imponible. Los convenios internacionales se celebran con el preciso objeto de evitar o atenuar esta doble imposición internacional, y brindar un marco de seguridad jurídica a la inversión extranjera. En cuanto a los métodos para evitarla, éstos consisten esencialmente en establecer de antemano que una determinada renta es imponible solamente en uno de los dos Estados contratantes. En Venezuela se reconoce cuatro métodos: el reparto de la materia imponible, la división del producto, la exención y la imputación. La autora recomienda plantear una política económica acorde con la celebración de los tratados, para hacer más efectiva su aplicación y alcanzar los objetivos que los mismos se plantean al momento de se celebración.

Descriptor: Doble tributación, tratados, convenios, marco jurídico, aplicabilidad

INTRODUCCIÓN

Como es bien sabido, la crisis de la deuda dio lugar a profundos cambios en la estrategia de desarrollo de los países de América Latina y el Caribe. A medida que fue quedando de manifiesto que el proceso de cambios no se trataba de un evento transitorio sino más bien de un cambio permanente en el entorno macroeconómico, las medidas iniciales se transformaron rápidamente en programas de ajuste estructural orientados a promover las reformas económicas compatibles con el nuevo escenario.

A partir de la década de los ochenta se observa que, los países de América Latina y el Caribe, aunque con diferentes grados de intensidad, iniciaron un amplio programa de reformas estructurales, entre las que sobresalen la liberalización comercial y la integración económica; la apertura a la inversión extranjera; la liberalización de precios; la desregulación de los mercados financieros; la flexibilización en el mercado de trabajo; la privatización de los servicios públicos; capitalización de las empresas públicas; el cambio del modelo de financiamiento de la previsión social ; y la descentralización fiscal, especialmente de la prestación de servicios sociales como la educación y la salud. En consecuencia, la reorientación del desarrollo regional ha girado en torno a la revisión del rol asignado al Estado, configurando un cambio permanente de régimen fiscal.

Tomando en consideración lo antes mencionado, este trabajo de investigación analiza las implicaciones, dentro del Derecho Fiscal, de una materia que se basa sobre todas las cosas, en la necesidad que tiene Venezuela y los demás países de América Latina de buscar una verdadera y sólida integración económica, haciendo énfasis en una aspecto tan importante como

lo es el Comercio Internacional, y la búsqueda de la eliminación de la doble tributación internacional, dentro de los sistemas tributarios de estos Estados.

Es por ello, que dada la importancia de este tema, es necesario abordar el mismo, no sin antes expresar que la materia aquí tratada constituye un verdadero reto para los gobiernos que buscan, mediante las diversas políticas tributarias, incentivar el comercio y la inversión extranjera dentro de sus fronteras, para lo cual los países celebran tratados para eliminar o aminorar la doble tributación, estableciendo ciertos procedimientos que se contemplan para ello y que se mencionan en el presente trabajo.

El estudio pretende analizar la forma como Venezuela está enfrentando este obstáculo en la negociación con sus pares, los convenios que ha celebrado y lo que existe actualmente en su legislación. Se señalan además, los tipos de convenios existentes para evitar la doble tributación, sus fines, inconvenientes, así como su grado de aplicabilidad actual.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

La globalización es un proceso en el cual desaparecen las fronteras tradicionales, que produce una integración acelerada en el ámbito internacional de bienes, tecnología, trabajo y capital; por lo cual en los últimos 20 años entre los países se han formado bloques, comenzando las fronteras a ser determinadas hoy en día, cada vez más, por la comunidad de intereses económicos y políticos, en lugar de las jurisdicciones territoriales tradicionales.

Cabe señalar que con la globalización comercial, los países tratan de mejorar sus niveles de productividad a través de mejor formación de medios de producción, que les permitan desarrollar industrias exportadoras. Un país que ignore la existencia de la globalización comercial, normalmente se vuelve un país importador de materias primas y algunos productos manufacturados, y presenta periódicamente problemas en sus balanzas de pago.

Este proceso de transformación ha dado lugar también a una búsqueda en paralelo sobre nuevas concepciones de las políticas de desarrollo económico, puesto que está visto que el reto que las economías enfrentan es más complejo y mucho más impresionante y, en muchos casos, ya no hay ni siquiera el tiempo que las sociedades de antes podían dedicarle a la meditación y a la negociación; las exigencias son mucho más difíciles.

Todo lo anteriormente señalado, puede verse frustrado por la carga arancelaria impuesta por cada país, dada la soberanía que tiene cada Estado

para aplicar impuestos dentro de su territorio. En este sentido, distintos organismos internacionales se han preocupado del tema de la doble imposición, buscando eliminarla o al menos aminorarla.

De acuerdo con Buhler, O. (1999)

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”.¹

El concepto encierra 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, lo que implica una carga injusta para el contribuyente, vulnera su capacidad económica y por lo tanto tiende a desestimular y hacer prohibitivas las inversiones extranjeras.

Surge entonces la necesidad de proponer vías para prevenir esta posibilidad de conflicto y lograr una armonización tributaria en el ámbito internacional, que permita estimular las inversiones y facilitar la corriente de capitales, insumos, tecnología y servicios hacia el país. Desde hace tiempo, el mecanismo para afrontar esta necesidad es la firma de tratados, acuerdos o convenios que permitan prevenir o eliminar la doble imposición y de esta

¹ Buhler, O. (1999), Principios de Derecho Internacional Tributario, pág. 44.

manera mejorar el clima fiscal en general. La celebración de tratados tributarios constituye un importante instrumento disponible para los países en desarrollo, que coadyuva al incremento de las inversiones, promoción de transferencia de tecnología y asistencia técnica y el combate de la evasión y elusión fiscal.

En Venezuela, los primeros tratados internacionales de este tipo se suscribieron en el año 1980 con Brasil, Francia, Italia, Portugal y el Reino Unido, actualmente se encuentran vigentes y han suscritos otros con numerosos países 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. Sin embargo, el cumplimiento de estos tratados y la aplicación de los mecanismos jurídicos existentes para su aplicación son de difícil cotejo, por lo que puede estarse incurriendo en el doble tributo, infringiendo con ello los acuerdos y haciendo cada vez más difícil atraer la inversión extranjera hacia el país.

Sobre la base de lo anteriormente planteado, cabe preguntarse: ¿Cuál es el grado de aplicabilidad actual de los tratados bilaterales, acuerdos y convenios internacionales como mecanismos para evitar la doble tributación en Venezuela?

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Analizar el grado de aplicabilidad actual de los tratados bilaterales, acuerdos y convenios internacionales como mecanismos para evitar la doble tributación en Venezuela.

Objetivos Específicos

Conceptuar que es la doble tributación y sus criterios de vinculación en Venezuela y otros países.

Describir los convenios establecidos para evitar la doble imposición, su ubicación dentro del ordenamiento jurídico venezolano.

Detallar los mecanismos presentes en la legislación venezolana para evitar la doble tributación.

Analizar sí el régimen para evitar la doble tributación en Venezuela, brinda un marco de seguridad jurídica adecuado para aumentar la inversión extranjera.

Justificación

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 internacionales. 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 que 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.

Es de hacer notar que las administraciones tributarias 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 estos se encuentran más allá de las fronteras del domicilio del contribuyente. De allí que los distintos países del planeta suscriban tratados

internacionales que aspiran tutelar los dos aspectos citados: por una parte, que los contribuyentes quienes realicen negocios o efectúen inversiones en otros países, no sean castigados a través de la doble tributación, es decir, a pagar los impuestos en el país donde se realiza la inversión además de aquellos tributos que el contribuyente ha de pagar en el país donde se encuentra su domicilio fiscal; por la otra, que las administraciones tributarias de los estados contratantes tengan acceso a la información requerida para detectar la evasión y el fraude fiscal que se produzcan en virtud de negocios o inversiones realizados fuera del domicilio fiscal del contribuyente.

El propósito fundamental de la realización de este estudio, consiste en analizar si los tratados para evitar la doble imposición pueden evitar que se establezca un mayor margen de imposición que aquel previsto en la legislación interna de los Estados contratantes, es decir, que no se pueda hacer más gravosa la situación del contribuyente que aquella prevista en la legislación interna, conforme a lo establecido por el principio de no-agravación, a través de opciones claras para su aplicación y de medios adecuados y eficaces para la aplicación de los Tratados de doble tributación internacional, en la búsqueda de conseguir un mejor intercambio económico con los demás Estados implicados en los mismos.

Comenzar por una evaluación y análisis jurídico aunado a la realidad social existente en la implementación de la Tratados Internacionales de la Doble Tributación, es el primer paso en la tarea que se emprende; para posteriormente realizar un estudio jurídico que logre elevar los conocimientos legales como el medio más idóneo para poder hacer efectiva la aplicación de los tratados de la doble tributación, convirtiendo a éstos en un pilar fundamental que garantice al inversor o al contribuyente una tributación imparcial y equilibrada.

En este sentido se analiza la concepción legal y la aplicación práctica a la realidad socio-económica del país y se establecen las ventajas y desventajas de esta figura jurídica, que en la actualidad presenta soluciones al conflicto planteado, a través de una investigación, descriptiva y explorativa que profundice sobre este tema legal tan novedoso como es, los Tratados Internacionales de Doble Tributación dirigida a todas las personas que tengan interés en conocer las características de estos Tratados, especialmente a los Legisladores, a la Administración Tributaria SENIAT, a las Agencias de Aduanas, debido que son ellos los encargados de crear, modificar y aplicar las normas legales destinadas a regular la Tributación.

Así mismo, se considera importante para los Abogados, estudiantes de pre-grado, postgrado en Derecho Tributario y Estudiantes de la Escuela de Hacienda, pues ofrece los análisis jurídicos de algunas normas legales o de sus sentidos de interpretación que les posibilitan un mejor ejercicio y aplicación.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Antecedentes de la Investigación

Albornoz, J. (2006) elaboró un trabajo titulado: Efectos tributarios de los tratados de doble tributación suscritos por Chile con los otros países, para analizar y determinar la incidencia sobre la carga tributaria de los profesionales independientes que prestan servicios en el extranjero, en la Universidad de Santiago, con el objeto de establecer como se gravan las rentas de fuente extranjera y los beneficios de acreditar los impuestos pagados en el exterior, así como conocer los impuestos que afectan las rentas de los profesionales independientes que prestan servicios en los países en estudio para determinar la conveniencia de acogerse al convenio de doble tributación.

Desarrollado bajo la modalidad de investigación documental y descriptivo, y una vez analizadas las fuentes, el estudio permitió establecer que la suscripción de los acuerdos de doble tributación permiten evitar que las personas que invierten o presten servicios en alguna de las dos partes deban tributar en su territorio de origen y en el de destino.

El análisis de estos tratados adquiere importancia, debido al incremento de las relaciones comerciales que ha tenido el comercio bilateral desde la suscripción de los tratados comerciales con los países. Considerar los efectos en todos los aspectos que contemplan los acuerdos, permite conocer los beneficios y desventajas de los mismos, lo cual implica un aspecto relevante al momento de suscribir nuevos acuerdos.

Campos B. (2006) realizó un trabajo titulado: Doble Tributación Internacional, para la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad de Panamá, con el objetivo de describir los efectos de la doble imposición sobre el comercio internacional. Para ello, realizó un análisis comparativo de la Doble Tributación Interna de ese país y de la Doble Tributación Internacional, en un estudio explicativo y descriptivo con fundamentación documental.

Obteniendo como conclusiones que los Estados participantes en convenios y tratados deben reafirmar y revisar, sus políticas tributarias tanto a nivel interno como externo, mediante el acercamiento con los demás Estados miembros de la región, para la celebración de convenios o tratados tendientes a eliminar o atenuar, la Doble Imposición Internacional, todo esto tendiente a crear un ambiente seguro para la inversión extranjera y así facilitar el comercio internacional.

Así mismo, al analizar el principio general, concluyó que la actitud del inversionista extranjero está acondicionada al clima de inversión y uno de los componentes de este ambiente lo constituye la seguridad relativa con la que él pueda calcular las futuras obligaciones por concepto de gravámenes Tributarios. Expuso además que una tradición de inestabilidad en la legislación tributaria puede producir efectos desfavorables.

Tapia, D. (2003), realizó un trabajo de investigación en el marco del Foro sobre negociación y suscripción de convenios para evitar la doble tributación internacional, organizado por el Servicio de Impuestos Internos de Santiago de Chile, con el objeto de analizar la doble tributación internacional, sus implicaciones y las iniciativas destinadas a evitarla, dado que éstas son materias que han adquirido una importancia creciente para el desempeño de las economías, especialmente con la internacionalización de las mismas y la fuerza que ha alcanzado la globalización. La especialista realizó un estudio

monográfico de diseño descriptivo, empleando como metodología el análisis de contenido de las fuentes jurídicas relacionadas con el tema.

Las conclusiones del trabajo indican que los convenios facilitan la colaboración y complementación entre las autoridades tributarias, estableciendo mecanismos formales y permanentes de intercambio de información así como normas específicas relativas a los ajustes en materia de precios de transferencia, lo cual permite mejores condiciones para luchar contra la evasión fiscal. Asimismo, éstos dan a los inversores un marco legal de mayor certeza en cuanto al régimen tributario aplicable, protegen de la discriminación tributaria a los residentes de un país que desarrollan actividades en el otro y establecen un procedimiento para resolver, en la medida de lo posible, las disputas tributarias que se produzcan en su aplicación.

Planteo además que, en cuanto a la doble tributación internacional, los convenios buscan resolver el problema de la doble tributación, estableciendo la forma en que los estados se distribuyen la potestad tributaria para gravar los distintos tipos de rentas. Así, respecto de ciertos tipos de renta, el Estado de la residencia, es decir, donde reside la persona que percibe la renta, tiene un derecho exclusivo de imposición. Respecto de otros tipos de renta, refiere que ambos Estados tienen derecho de imposición, pudiendo el Estado de la fuente, donde se genera la utilidad, estar sujeto a un determinado límite. En este caso, la doble tributación 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 pagado en el Estado de la fuente.

Sanmartín, P. (2003) elaboró un trabajo titulado: La neutralidad de los métodos para evitar la doble Imposición internacional en un contexto de libre Circulación de capitales, para la Universidad de Alicante, con el objetivo

demostrar los efectos que tienen los principales métodos para evitar la doble imposición internacional sobre la eficiencia en la asignación de los capitales a nivel mundial. A través de un estudio monográfico basado en el análisis de contenido de los principios existentes y su cumplimiento.

El autor refiere en su trabajo que en economías abiertas, los efectos sobre la misma de las formas de paliar la doble imposición serán tanto más relevantes cuanto mayor sea la integración de los mercados, y su estudio deviene esencial si, como en el caso de la Unión Europea, existe libre movilidad de capitales. En su análisis reseña que el sistema impositivo que grave las rentas internacionales del capital en este contexto debe promover la eficiencia, incrementando el bienestar de los estados implicados, y no condicionar las decisiones de localización de los capitales.

Portillo, E.; González, D. y Velazco, Á. (2004), elaboraron un trabajo titulado: Los dividendos en el convenio de doble tributación sobre las rentas internacionales entre Estados Unidos de América y Venezuela, para la Revista de Ciencia Sociales en Maracaibo, Venezuela, con el objetivo fundamental de analizar el tratamiento dado a estos dividendos, a la luz de los principios del Derecho Tributario Internacional. Esta investigación de carácter analítico descriptiva, se efectuó a partir del análisis comparativo de la normativa sobre dividendos en el Sistema Tributario venezolano y dicho tratado internacional. De tal análisis se concluyó que este convenio proporciona más ventajas a los Estados Unidos que a Venezuela, por un lado, por cuanto la relación de las inversiones entre ambos países es más favorable a ese país, y, por ende, la distribución de beneficios y el impuesto a los dividendos que de ello se deriva; por el otro lado, el sistema de control fiscal es más efectivo en el primer país que en el segundo, dada la experiencia en materia tributaria que ambos poseen.

Doble Tributación

Antecedentes

De Acuerdo con Portillo, E. (2007)², los estudios internacionales sobre el problema de doble tributación internacional se iniciaron, a cargo de especialistas en la materia, en la década de los años 20 a través de la Sociedad de las Naciones. Se reiniciaron después de la segunda guerra mundial en 1943, con la 2º Conferencia Regional, del Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones Unidas, celebrado en México, en la que se aprueba un Modelo de Convención sobre doble imposición y evasión que recoge definitivamente la doctrina latinoamericana, la cual fue contradicha y sustituida en 1946, en la Conferencia de Londres, por la posición sustentada por los países desarrollados.

A partir de ello, los Tratados o Convenios encuentran en el Modelo de la Organización para el Comercio y el Desarrollo Económico (OCDE) una formulación que se ha ido imponiendo en el derecho comparado, incluso en los países latinoamericanos, en ocasión de los tratados celebrados con los países desarrollados.

Cabe señalar que aun cuando el problema de la doble imposición tributaria internacional se viene ventilando desde las primeras décadas del Siglo XX, en Venezuela es de reciente data, debido a los inmensos ingresos provenientes de la bonanza petrolera que prevaleció hasta los años setenta. Sin embargo, la disminución progresiva de estos ingresos petroleros, la pérdida de valor del Bolívar frente al Dólar; la mala utilización de dichos ingresos por muchos años, y el peso de una alta deuda externa e interna, el país requiere cada vez más, de ingentes recursos que le permitan cumplir con

² Portillo, Edin (2004), *La doble tributación*, Revista de Ciencias Sociales ISSN 1315-9518 versión impresa, Universidad del Zulia, Maracaibo, Venezuela. p.26

las necesidades socioeconómicas mínimas para la supervivencia de la población. Igual suerte ha seguido la Administración Tributaria, la cual, desde sus inicios ha estado inmersa en el desorden que ha significado el manejo burocrático de la Administración Pública. Durante la década de los 90, se ha intentado dar respuesta a esta situación, con la reforma del Sistema Tributario y la creación (1994) del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

La doble tributación internacional surge entonces,

...porque existen dos grupos de países con intereses contrapuestos que en defensa de esos intereses hacen jugar principios distintos como factores de atribución del poder tributario. Tradicionalmente se hablo de países importadores y exportadores de capital, observándose actualmente con la evolución del concepto, que en términos generales, los segundos, o sea, los países que exportan capital, son desarrollados, y los que reciben son subdesarrollados o en vías de desarrollo.³

Por todo ello el Estado venezolano, comprometido, con los organismos multilaterales internacionales, ha llevado adelante un programa de reformas de tipo económico y social, entre las que se encuentran las medidas monetarias y fiscalistas, que incluyó la reforma del Sistema Jurídico Tributario y de la Administración Tributaria.

Concepto

Para la elaboración de un concepto acerca de la Doble Tributación Internacional, es necesario tomar en consideración que muchas legislaciones de nuestros países no contemplan esta institución del Derecho Fiscal Internacional, además de que algunos tratadistas rechazan la existencia de la Doble

³ Calderón, José (2001), *La doble Imposición Internacional y los métodos para su eliminación*, Centro de Estudios Financieros, Madrid p.441.

Imposición, la práctica 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.

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. Distinguidos y diversos autores que tratan la materia, cuando definen la Doble Tributación, en la mayoría de la veces, consideran en forma notoria alguno de los elementos que conforman su naturaleza.

Luzardo, R. (2000) expresa que “hay doble tributación cuando se pretende exigir dos o más tributos sobre un mismo hecho imponible. Y aún cuando la tendencia normal es afirmar que la doble tributación es ilegal, en realidad es muy raro encontrar una prohibición legal expresa a la doble tributación”⁴. De acuerdo con el autor, la doble tributación consiste entonces, en una violación formal que requiere de un mismo hecho y de una misma actividad, que no debe estar sometida más que a una soberanía única, tanto en materia fiscal como en materia política o jurídica.

De acuerdo con Villegas, H. (1999), “hay doble imposición, cuando el mismo destinatario legal tributario es gravado dos, o más, veces, por el mismo hecho imponible, en el mismo período de tiempo, y por parte de dos, o más, sujetos con poder tributario”⁵ El concepto arroja cuatro requisitos que se configuran en el fenómeno, estos son: a) el destinatario legal debe ser el

⁴ Luzardo, B. Rodolfo, (2000), *Ámbito Constitucional de los Tratados para evitar la Doble Tributación Internacional*, Ponencia, IV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Puerto La Cruz, Venezuela, Livrosca, (p. 345).

⁵ Villegas, B, Hector, (1999), *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 7ª edición, Depalma, Buenos Aires, Argentina. p.p.483-484.

mismo; b) el gravamen debe derivar del mismo hecho generador, siendo ello lo esencial; c) la imposición doble o múltiple debe ser simultánea, ya que si se grava el mismo hecho pero en diferentes períodos de tiempo, habrá imposición sucesiva y no doble tributación; d) diversidad de sujetos fiscales.

De acuerdo a Bettinger B, Herbert (2000), “las causas de la doble tributación pueden ser Económicas, Jurídicas o Mixtas”⁶. : a) Económicas: dado el intercambio de los factores de la producción y de los bienes y servicios en la esfera internacional; b) Jurídicas: dada la diferencia de las formas jurídicas con la que los Estados tratan el objeto imponible de conformidad con el factor de conexión de la tributación prevista en sus leyes tributarias. Esos factores pueden ser: La Territorialidad, según el cual en un Estado sólo se grava las rentas que tengan su fuente dentro del límite de sus fronteras, independientemente de la nacionalidad, domicilio o residencia de los receptores de las rentas. Se grava entonces, la renta territorial. La extraterritorialidad, según la cual un Estado grava las rentas de los receptores sean nacionales, residentes o domiciliados en su territorio, tanto con relación a las rentas obtenidas en su territorio como fuera de él. Se grava entonces la renta mundial. Mixtos: Algunos Estados combinan ambos criterios, o adoptan en cuanto al criterio de la extraterritorialidad factores de conexión únicos o combinados.

Principios o Criterios para Gravar

Los distintos países aplican diferentes principios o criterios para gravar las rentas. Estos criterios permiten la potestad tributaria y la vinculación entre el hecho imponible y el destinatario legal del tributo. La relación entre Estados contratantes con condiciones económicas, socio-políticas y

⁶ Bettinger B. Herbert (2001). *Estudio Práctico sobre los Convenios Impositivos para evitar la doble tributación*. Mc Graw Hill, México. p.191.

tecnológicas en fuerte contraste exige que se establezcan estos principios para que señalen deberes y derechos de cada uno, de modo de alcanzar una negociación justa, ante las diferencias de expectativas de cada Estado. De acuerdo con Villegas, Héctor (1999)⁷ estos criterios son:

a) *Nacionalidad*: Es el más antiguo y consiste en sostener que el derecho a gravar deriva de la nacionalidad del contribuyente, entendida ésta como el vínculo que une a un individuo con el país. Según el criterio, “cualquiera sea el lugar éste viva, trabaje tenga ganancias o posea sus bienes, debe tributar en el país al cual está vinculado por la ciudadanía”⁸.

b) *Domicilio*: Según este criterio, la facultad de gravar corresponde al Estado donde el contribuyente se radica con carácter permanente y estable, presentándose diferencias entre el domicilio civil y fiscal, el cual se apoya en elementos tangibles que facilitan la recaudación de tributo y reduce los elementos del domicilio civil.

c) *Residencia*: Este criterio se diferencia del de Domicilio, en que para atribuir potestad tributaria se tiene en cuenta la simple habitación en un lugar sin que concorra la intención de permanencia. Los conceptos “residencia o domicilio”, se rigen por las legislaciones internas de los dos países contratantes. 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 producirse 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.

⁷ Villegas, B, Hector, (1999), *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 7ª edición, Depalma, Buenos Aires, Argentina. p.p.483-484.

⁸ Ob.cit. p.485

En el caso de sociedades pueden adoptarse distintos criterios de residencia: lugar de constitución, desembolso del capital, ubicación física de la actividad, gestión efectiva, y otros, 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 que país tiene prioridad para la aplicación del principio de residencia.

d) *Establecimiento permanente*: Según este criterio, el hecho de establecimiento permanente en un país, da derecho al mismo para gravar la actividad económica que allí se desarrolla.

e) *Fuente*: este criterio establece que corresponde gravar al país donde está la fuente productora de riqueza, pudiendo ser el lugar de radicación de los bienes, o en general el lugar donde el contribuyente realiza su actividad productiva, con total independencia del domicilio, residencia o nacionalidad. 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 los principios de fuente y residencia.

f) *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, así: “No se permitirá discriminaciones fundadas en la raza, el sexo, el credo, la condición social o la nacionalidad” (Asamblea Nacional, 1999: Art.21). Se debe tener en cuenta que de acuerdo al orden jerárquico tributario, la Constitución tiene primacía respecto a los tratados, convenios o acuerdos internacionales celebrados, por lo cual este principio se contemplará en cada uno de ellos.

g) *Intercambio de Información*: Se establece este criterio o principio para el cumplimiento de los Convenios o del derecho interno de los países participantes. 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 los países involucrados. En el caso venezolano este principio está contenido en la Constitución Nacional y ha sido desarrollado, tanto por el Código Orgánico Tributario (COT), como por las leyes tributarias especiales.⁹

Conviene señalar, que los países exportadores de capitales, que son industrializados o desarrollados, tienden a la aplicación de los tres primeros criterios, especialmente los del domicilio y la residencia, por razones obvias de conveniencia, dado que como exportan los capitales a otras regiones del mundo, fuera de sus fronteras, desean gravar esos capitales en cualquier lugar en que se hallen. En cambio, la casi totalidad de los países en vías de desarrollo postulan el criterio de la fuente, dado que reciben los capitales del exterior, y de allí su lógico interés de gravarlos.

Desde 1942, fecha de la primera Ley de Impuesto sobre la Renta, Venezuela, como país importador de capitales y con grandes riquezas naturales y que sigue las corrientes tributarias latinoamericanas, adoptó el régimen de tributación en la fuente o principio de territorialidad, para gravar las rentas de sus residentes y las producidas en el país, régimen que mantuvo hasta el año 2000. Por excepción, en alguna oportunidad Venezuela gravó ciertas rentas de fuente extraterritorial¹⁰ A partir del 1 de enero de 2001 entraron en vigencia en Venezuela las modificaciones de la Ley de Impuesto

⁹ Portillo, Edin (2004), *La doble tributación*, Revista de Ciencias Sociales ISSN 1315-9518 versión impresa, Universidad del Zulia, Maracaibo, Venezuela. p.26

¹⁰ Evans, Ronald, (1998), *Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional*, McGraw-Hill, Caracas.

sobre la Renta, mediante las cuales, Venezuela, acogiendo la tendencia mundial, cambió su régimen territorial de imposición a la renta por el régimen de renta mundial.

Ahora bien, 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. Así tendríamos, por ejemplo, en el caso de una renta obtenida en un Estado que grava en la fuente, por un nacional de un Estado que grava a sus nacionales, que a su vez es residente de otro Estado que grava bajo el criterio de la residencia, dicha renta podría estar sometida a imposición en tres jurisdicciones fiscales distintas.

Métodos para Evitar la Doble Tributación

Bettinger B. Herbert (2001) refiere que “existen tres métodos para evitar la doble tributación: deducción, exención y crédito” ¹¹ . Estos métodos se emplean tanto en la definición legal de doble tributación como en la económica. Desde el punto de vista de los métodos, la doctrina reconoce cuatro métodos 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

¹¹ Bettinger B. Herbert (2001). *Estudio Práctico sobre los Convenios Impositivos para evitar la doble tributación*. Mc Graw Hill, México. p.191.

multilaterales (medidas multilaterales)¹².

Es de hacer notar que, 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 yuxtaposición de gravámenes cuando las reglas de reparto del poder tributario establecen la posibilidad de imposición en ambos Estados contratantes.

Así, 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. De acuerdo con Bóveda, M. (2002),

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 interpretación¹³.

Por su parte, los convenios multilaterales, si bien en teoría producen una unificación del derecho fiscal de los países miembros regulados por dichos convenios y constituyen, por tanto, una solución ideal para evitar problemas de doble o múltiple imposición entre los países suscriptores del convenio multilateral, en la práctica, dichos convenios han tenido poco éxito.

¹² Tovillas Morán, J.M., (1996) *Estudio del Modelo de Convenio sobre Renta y Patrimonio de la OCDE de 1992*, Marcial Pons, Madrid, p. 188.

¹³ Bóveda, Mery (2002), *Los métodos para evitar la doble tributación internacional en Venezuela. Algunos comentarios*. Publicado en *Impuesto sobre la renta e Ilícitos tributarios*, VI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Editorial AVDT, Caracas, Venezuela.

En 1973, Venezuela se adhirió al "Acuerdo de Cartagena" o Pacto Andino, y en consecuencia, adoptó la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena, que había sido aprobada en 1971, la cual es una convención multilateral para evitar la doble tributación con respecto a la renta y al capital, para ser aplicada entre los países miembros del Acuerdo de Cartagena. Dicha Decisión 40 contiene un modelo tipo para la negociación de acuerdos para evitar la doble tributación entre un país del grupo andino y otro fuera de la región. La característica fundamental de ambos convenios tipo es la adopción del criterio de territorialidad por el cual la distribución del poder tributario se realiza exclusivamente siguiendo el criterio de imposición en el país de la fuente (13)¹⁴. Esta Decisión 40 no llegó a ser aplicada por Venezuela.

Reparto de la Materia Imponible

“Este método consiste en atribuir la imposición de un bien o de una renta, a título exclusivo, a uno de los Estados con el cual el contribuyente se encuentra en una determinada situación”¹⁵. Como mecanismo para evitar la doble imposición este método sólo puede adoptarse mediante un acuerdo internacional, pues será necesario que un Estado declare su derecho exclusivo a gravar determinado bien o renta y otro Estado se comprometa a respetar ese derecho exclusivo y a no gravar ese bien o esa renta. La declaración unilateral de uno solo de los Estados de su derecho exclusivo de gravar un bien o una renta no vincula a otros Estados, los cuales mantienen su derecho a gravar aquel bien o aquella renta.

¹⁴ Evans, R. (1998), *Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional*, McGraw-Hill, Caracas p. 170

¹⁵ Bóveda, Mery (2002), *Los métodos para evitar la doble tributación internacional en Venezuela. Algunos comentarios*. Publicado en Impuesto sobre la renta e Ilícitos tributarios, VI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Editorial AVDT, Caracas, Venezuela. p.5

La División del Producto

Este mecanismo consiste en que, mediante acuerdo internacional, dos Estados con potestad tributaria para gravar determinada renta o bien, convienen en que únicamente uno solo de dichos Estados percibirá el impuesto que grave esa determinada renta o bien, pero luego la cantidad cobrada la repartirá con el otro Estado con el que la renta o el perceptor se encuentre en determinada situación.¹⁶

Método de Exención

“En el método de exención un Estado renuncia a someter a imposición todas las rentas generadas fuera de su territorio”¹⁷. 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.

El 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. La exención, según Calderón, (2001)¹⁸ puede ser integral o parcial.

¹⁶ Ibidem.

¹⁷ Ob. Cit. P.6

¹⁸ Calderón Carrero, J.M., (2001), *La Doble Imposición Internacional y los métodos para su eliminación*, en *Fiscalidad Internacional*. Centro de Estudios Financieros, Madrid.

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.

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 redunda en una menor base imponible y consiguientemente, en un menor tipo aplicable y un menor impuesto a pagar.

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. Si bien las rentas de fuente extranjera no forman parte de la base imponible del impuesto a pagar en el Estado de residencia (con lo que se ha evitado una doble imposición sobre las mismas), las mismas sí se consideran para fijar la tarifa aplicable, con lo que el total del impuesto a pagar en el Estado de residencia aumenta, en comparación con el método de exención total, debido a la progresividad de la tarifa del impuesto en el Estado de residencia.

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 limitada¹⁹.

Imputación Total o Integral: En esta modalidad el Estado de residencia admite la deducción total de los impuestos pagados en el extranjero correspondientes a la misma renta o patrimonio que se pretende someter a tributación.

En la aplicación del método de imputación total, para fijar la base imponible y la tarifa aplicable, se toman en cuenta todos los ingresos, tanto nacionales como extranjeros, para determinar el impuesto a pagar en el

¹⁹ Calderón Carrero, J.M., (2001), *La Doble Imposición Internacional y los métodos para su eliminación*, en *Fiscalidad Internacional*. Centro de Estudios Financieros, Madrid., p. 479.

Estado de residencia, si bien luego se resta la totalidad del impuesto pagado en el exterior.

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 aquellos casos en que la tarifa de impuesto en el Estado de la fuente sea superior a la tarifa del Estado de residencia, el monto que se podrá deducir como crédito de impuesto estará limitado al monto que correspondería pagar por dicho impuesto en el Estado de residencia.

En la aplicación de los métodos de imputación encontramos que en los casos en que el impuesto debido en el Estado de la fuente sea inferior al impuesto del Estado de residencia por dicha renta, el contribuyente siempre pagará el mismo monto de impuesto que hubiera tenido que pagar si solo hubiera estado sujeto a impuesto en el Estado de residencia, como si todo el beneficio lo hubiera obtenido en el Estado de residencia.

El mismo resultado se obtiene cuando el impuesto debido en el Estado de la fuente es mayor pero el Estado de residencia imputa la totalidad del impuesto pagado en el Estado de la fuente, al menos mientras el impuesto total debido en el Estado de residencia sea igual o superior al monto del impuesto debido en el Estado de la fuente.

En caso que el impuesto debido en el Estado de la fuente sea superior y el Estado de la residencia limite la deducción del impuesto, el contribuyente no obtendrá una deducción total del impuesto pagado en el Estado de la fuente, por lo que el resultado será menos favorable para el contribuyente que si la totalidad de sus ingresos provinieran del Estado de residencia. En estas circunstancias el método de imputación total tendrá el mismo efecto que el método de exención con progresividad.

Cabe mencionar que la diferencia entre los métodos de exención y los métodos de imputación radica en que los métodos de exención se refieren a la renta, mientras que los métodos de imputación se refieren al impuesto. 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.²⁰

Las Cláusulas Tax Sparing Y Matching Credit

Algunos Estados, especialmente los menos desarrollados, otorgan distintos incentivos fiscales a las inversiones con el objeto de atraer nuevas inversiones, principalmente inversiones extranjeras. Cuando el Estado de residencia de un inversionista extranjero aplica el método de imputación, el beneficio del incentivo otorgado por el Estado de la fuente se reduce o anula, pues el Estado de residencia al gravar la renta que se ha beneficiado del incentivo, sólo permitirá la deducción del impuesto efectivamente pagado en el Estado de la fuente. Igualmente, si el Estado de residencia aplica el método de exención pero sujeto a la aplicación de que la renta sea gravada a cierto nivel, el otorgamiento de una reducción de impuesto por el Estado de la

²⁰ Arespachaga, J. (1996) , *Planificación Fiscal Internacional*, 1ª edición, Marcial Pons, Madrid, p. 342.

fuente ocasionará que el inversionista no pueda aplicar el método de exención en el Estado de residencia. En ambos casos, el sacrificio fiscal hecho por el Estado de la fuente se ve anulado por el Estado de residencia, el cual finalmente se beneficiará (una menor tributación en el Estado de la fuente ocasionará una mayor tributación en el Estado de residencia cuando el método adoptado es el de imputación), en perjuicio tanto del inversor (quien no se aprovechará del incentivo fiscal) como del Estado de la fuente (que habrá hecho un sacrificio inútil), no siendo éste el fin perseguido por el Estado de la fuente.

Para evitar estos efectos en el Estado de residencia algunos Estados que han adoptado sistemas de incentivos fiscales para atraer inversiones, desean incluir en los tratados disposiciones mediante las cuales el inversor extranjero se beneficie efectivamente de estos incentivos fiscales. Esto es lo que se denominan disposiciones de Tax Sparing, expresión que ha sido traducida como cláusula de imputación de impuestos no pagados. El objetivo de estas cláusulas, según el tributarista brasileiro Francisco Dornelles es permitir a los no residentes obtener créditos fiscales extranjeros por los impuestos que le han sido "perdonados" bajo el sistema de incentivos fiscales del Estado de la fuente, o bien, asegurarse que esos impuestos perdonados van a ser tomados en cuenta para la aplicación de las condiciones que pueden tener los métodos de exención, para ser aplicados en el Estado de residencia.²¹.

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.

²¹ Citado por EVANS, R.: *Op. cit.*, p. 36.

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 según lo referido por Calderón, (1997), 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"²²

De acuerdo con los comentarios de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) las cláusulas de "Tax Sparing", pueden adoptar diferentes formas:

a) el Estado de residencia permitirá como deducción el monto total, o el limitado por el Convenio, del impuesto que el Estado de la fuente pudo haber percibido de acuerdo con su legislación ordinaria, sin considerar los incentivos fiscales, incluso si el Estado de la fuente ha renunciado a la totalidad o a parte del impuesto por los incentivos fiscales otorgados para la promoción de su desarrollo económico;

b) el Estado de residencia considera exenta la renta que se ha beneficiado de incentivos fiscales en el Estado de la fuente.

Métodos para Evitar la Doble Imposición Jurídica Internacional en Venezuela

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.

²² Calderón Carrero, J.M., (1997), *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, Aranzadi, Pamplona, p. 158.

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 LISR).

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.

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). En este sentido, la LISR 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 LISR establece:

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.²³

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

²³ Ley de Impuesto sobre la Renta de Venezuela (Gaceta Oficial N° 5.566 Extraordinario del 28-12-2001. Artículo 2.

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."

Para comprender cómo se aplica la citada disposición es necesario referirse a las normas de determinación del enriquecimiento gravable. Así, se tiene que la LISR 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 (artículo 4 de la LISR). Las pérdidas de fuente extranjera sólo pueden compensarse con enriquecimientos de fuente extranjera hasta los tres años subsiguientes (artículo 55 de la LISR). La LISR también obliga a que la determinación del enriquecimiento de fuente extranjera se realice de acuerdo con las normas de la LISR determinantes de los ingresos, costos y deducciones (artículo 4 de la LISR), 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 LISR, 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.

Otra disposición que llama la atención en la LISR es la referida a la prohibición de compensar pérdidas fiscales de fuente extraterritorial con los enriquecimientos de fuente territorial.

Convenios Bilaterales

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 ²⁴

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.

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.

Convenios para Evitar la Doble Tributación

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 internacionales. Así, es política de

²⁴ Dictamen de la Gerencia Jurídico-Tributaria del Seniat N° HGJT-200-3373 de fecha 5-11-97, citado en EVANS, R: *Op. cit.*, p. 55.

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 que desarrollen sus actividades extra fronteras. Golia, J. (2007) refiere que:

Es un hecho cierto que 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, las administraciones tributarias 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 estos se encuentran más allá de las fronteras del domicilio del contribuyente.²⁵

De allí, que los distintos países del planeta suscriban tratados internacionales que aspiran tutelar los dos aspectos citados en los párrafos anteriores: por una parte, que los contribuyentes quienes realicen negocios o efectúen inversiones en otros países, no sean castigados a través de la doble tributación, es decir, a pagar los impuestos en el país donde se realiza la inversión además de aquellos tributos que el contribuyente ha de pagar en el país donde se encuentra su domicilio fiscal; por la otra, que las administraciones tributarias de los estados contratantes tengan acceso a la información requerida para detectar la evasión y el fraude fiscal que se produzcan en virtud de negocios o inversiones realizados fuera del domicilio fiscal del contribuyente.

Los primeros tratados internacionales, por razones obvias, se produjeron en torno de la actividad del transporte internacional. Incluso

²⁵ Golia A. Juan A.(2007), *Acuerdos para evitar la doble tributación y la evasión fiscal*, Revista DINERO , Grupo Editorial Producto, Caracas, Venezuela, s/p

cuando no existía el término "globalización" las empresas de transporte internacional aéreo y marítimo vivían del negocio internacional. En Venezuela, los primeros tratados internacionales de este tipo se suscribieron en el año 1980 con Brasil, Francia, Italia, Portugal y el Reino Unido.

Refiere el mencionado autor, que 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.

Cabe señalar que 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", y otros, 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.

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.

Base Legal que Permite Invertir en Venezuela

- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Art. 301)
G.O. Extraordinaria No. 5.453 de fecha 24-03-2000
- Decisión 291 del Acuerdo de Cartagena. Régimen Común de Tratamiento a los Capitales Extranjeros y Sobre Marcas, Patentes, Licencias y Regalías, G.O. Extraordinaria No. 4.284 de fecha 28-06-1991
- Decisión 292 del Acuerdo de Cartagena. Régimen Uniforme para Empresas Multinacionales Andinas, G.O. Extraordinaria No.4.284 de fecha 28-06-1991
- Decreto Reglamentario No. 2.095 Reglamento del Régimen Común de Tratamiento a los Capitales Extranjeros y Sobre Marcas, Patentes, Licencias y Regalías, aprobado por las Decisiones 291 y 292 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, G.O. No. 34.930 de fecha 25-03-1992.
- Decisión 486 del Acuerdo de Cartagena sobre el Régimen Común

de Propiedad Industrial de fecha 14-09-2000, Sustituye la Decisión No. 344 de fecha 21-10-1993

- Decreto No. 1.103. Reglamento Parcial del Régimen Común de Tratamiento a los Capitales Extranjeros y Sobre Marcas, Patentes, Licencias y Regalías, G.O. No. 34.548 de fecha 07-09-1990
- Ley de Promoción y Protección de Inversiones, G.O. Extraordinaria No. 5.390 de fecha 22-10-1999
- Reglamento del Decreto con rango y Fuerza de Ley de Promoción y Protección de Inversiones. Decreto No. 1.867, G.O. No. 37489 de fecha 22-07-2002

En el marco Legal general se encuentran:

- Convenio Cambiario No. 1, G.O. No. 37.625 de fecha 05-02-2003
- Ley de Zonas Especiales de Desarrollo Sustentable (ZEDES), G.O. Extraordinaria No. 5.556 de fecha 13-11- 2001
- Ley Orgánica para la Ordenación del Territorio, G.O. extraordinaria No. 3.238 de fecha 11-08-2003
- Ley de Licitaciones, G.O. Extraordinaria No. 5.556 de fecha 13-11-2001.
- Reglamento Parcial del Decreto de Reforma Parcial de La Ley De Licitaciones, para la Adjudicación Directa en caso de contratación de obras, servicios, o adquisición de bienes, G.O. No. 37.688 de fecha 13-05- 2003.
- Ley de Simplificación de Trámites Administrativos, G.O. No. 36.845 de fecha 07-12-1999.
- Normas sobre Evaluación Ambiental de Actividades Susceptibles de Degradar el Ambiente. Decreto No. 1257, G.O. No. 35.946 de fecha 25-04-1996.
- Ley de Zonas Francas, G.O. No. 34.772 de fecha 09-08-1991
- Ley para promover y Proteger el Ejercicio de la Libre Competencia

G.O. No. 34.880 de fecha 13-01-1992.

- Reglamento No. 1 para Promover y Proteger el Ejercicio de la Libre Competencia, G.O. No. 35.202 de fecha 03-05-1993.
- Reglamento No. 2 para Promover y Proteger el Ejercicio de la Libre Competencia, G.O. No. 35.963 de fecha 21-05-1996
- Ley de Privatización, G.O. No. 5.199 de fecha 30-12-1997
- Lineamientos de Evaluación de los Contratos de Franquicia, G.O. Extraordinaria No. 5.431 de fecha 07-01- 2000

Mientras que en el Marco Legal Sectorial se encuentran:

- Ley Orgánica de Hidrocarburos Gaseosos, G.O. No. 36.793 de fecha 23-09-1999
- Ley Orgánica de Hidrocarburos, G.O. No. 37.323 de fecha 13-11-2001.
- Reglamento de la Ley Orgánica de Hidrocarburos Gaseosos, G.O. Extraordinaria No. 5.471 de fecha 05-06-2000
- Ley de Estímulo al Desarrollo de las Actividades Petroquímica, Carboquímica y Similares, .O. No. 36.537 de fecha 11-09-1999
- Ley de Promoción de la Inversión Privada bajo el Régimen de Concesiones, G.O. Extraordinaria No. 5.394 de fecha 25-10-1999
- Ley General de Puertos, G.O. No. 37.331 de fecha 23-11-2001
- Ley del Sistema de Transporte Ferroviario Nacional, G.O. No. 37.313 de fecha 30-10-2001
- Ley de Reactivación de la Marina Mercante, G.O. No. 36.980 de fecha 26-06-2000
- Ley Orgánica del Servicio Eléctrico, G.O. Extraordinaria No. 5.568 de fecha 31-12-2001.
- Reglamento General de la Ley de Servicio Eléctrico, G.O. No. 5.510 de fecha 14-12-2000. Decreto No. 1.124

- Ley de Minas, G.O. Extraordinaria No. 5.382 de fecha 28-09-1999
Reglamento General de la Ley de Minas, G.O. No. 37.155 de fecha 09-03-2001.
- Ley de Pesca y Acuicultura, G.O. No. 37.727 de fecha 08-07-2003
- Ley de Tierras y Desarrollo Agrario, G.O. No. 37.323 de fecha 13-11-2001.
- Ley de Mercadeo Agrícola, G.O. No. 37.389 de fecha 21-02-2002.
- Ley Orgánica del Turismo, G.O. No. 5.554 de fecha 13-11-2001
- Reglamento Parcial de La Ley Orgánica de Turismo sobre Establecimientos de Alojamiento Turístico, G.O. No. 36.607 de fecha 21-12-1998.
- Ley General de Marinas y Actividades Conexas, G.O. No. 37.321 de fecha 09-11-2001.
- Reglamento Parcial de la Ley Orgánica de Turismo Sobre Incentivos Aplicables A Las Empresas Prestadoras de Servicios Turísticos, G.O. No. 36.623 de fecha 18-01-1999.
- Ley de Telecomunicaciones, G.O. No. 36.970 de fecha 12-06-2000.
- Reglamento de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones sobre el Servicio Universal de Telecomunicaciones, G.O. No. 37.781 de fecha 23-09-2003.
- Decreto - Ley para la Promoción y Protección de Inversiones en el Uso y Explotación del Espectro Radioeléctrico, G.O. Extraordinaria No. 5.397 de fecha 25-10-1999.

Acuerdos Internacionales

Venezuela ha suscrito un conjunto de Convenios Internacionales cuyo objetivo es evitar la doble tributación de las empresas por sus negocios e inversiones realizados en territorio venezolano, estos convenios son:

- Decisión No. 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, para

Colombia, Perú, Ecuador y Bolivia 1.620 Ext. 01-11-1973

- Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte 5.218 Ext 06-03-1998.

País	G.O. No.	Fecha
Italia	4.580 Ext.	21-05-1993
Francia	4.635 Ext.	28-09-1993
Alemania	36.286	11-08-1997
Países Bajos	5.180 Ext.	04-11-1997
Portugal	5.180 Ext.	04-11-1997
Republica Checa	5.180 Ext.	04-11-1997
Noruega	5.265 Ext.	01-10-1998
Bélgica	5.269 Ext.	22-10-1998
México	5.273 Ext.	06-11-1998
Suecia	5.274 Ext.	12-11-1998
Estados Unidos	5.427 Ext	05-01-2000
Barbados	5.507 Ext.	31-12-2000
Indonesia	5.506 Ext.	13-12-2000
Trinidad y Tobago	5.180 Ext.	04-11-1997
Suiza	5.192 Ext.	18-12-1997
Dinamarca	37.219	14-06-2001
Canadá	37.927	29-04-2004
España	37.913	05-04-2004
Cuba	38.086 Ext.	14-12-2004
China	38.089 Ext.	17-12-2004

Los aspectos más importantes de estos acuerdos, según Bóveda²⁶ son:

- a. Se aplican a los tributos que graven las rentas y el patrimonio.

²⁶ Bóveda, Mery (2002), *ob.cit.* p.26

- b. Las ganancias y utilidades de una empresa constituida en Venezuela sólo pueden estar sujetas al pago de tributos existentes en el país.
- c. Las ganancias y utilidades de empresas que realicen actividades en dos o varios países, estarán sujetas al pago de tributos por las ventas u otras actividades efectuadas en el respectivo país.
- d. El país receptor de una inversión sólo podrá gravar hasta 5% del monto de los dividendos obtenidos en su territorio por un inversionista, si éste es propietario de más del 10% de las acciones de la compañía receptora; y en los demás casos, el gravamen no podrá exceder del 10% del monto del dividendo.
- e. El país receptor de un crédito sólo podrá gravar hasta 5% del monto de los intereses obtenidos en su territorio, en el caso de instituciones financieras, y en los demás casos, el gravamen no podrá exceder del 10% del monto de los intereses.
- f. El país receptor de licencias y tecnologías sólo podrá gravar hasta 20% de los pagos por concepto de licencia de marcas y patentes; y hasta 10% del monto bruto del pago por asistencia técnica.

Acuerdos Comerciales

La República Bolivariana de Venezuela es miembro activo de:

Comunidad Andina de Naciones – CAN: la cual funciona entre sus miembros como Zona de Libre Comercio, por lo que el intercambio de las mercancías originarias de cada uno de los países integrantes, se encuentra libre de restricciones y de derechos de importación en la Subregión. Los países Miembros: Colombia, Ecuador, Bolivia, Perú y Venezuela.

Grupos de los Tres - G-3 : el cual es un tratado de libre comercio que contempla un programa de desgravación lineal y automática (reducción arancelaria del 10% anual), que debería conducir a una Zona de Libre

Comercio para el año 2005 entre sus miembros. Además de los asuntos propiamente comerciales se incluyen en el acuerdo normas sobre inversión, servicios, propiedad intelectual y compras gubernamentales. Países Miembros: Colombia, México y Venezuela.

La Asociación Latinoamericana de Integración - ALADI: organismo intergubernamental que, continuando el proceso iniciado por la ALALC en el año 1960, que promueve la expansión de la integración de la región, a fin de asegurar su desarrollo económico - social. Países Miembros: Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Cuba, Ecuador, México, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela.

Así mismo, el país ha firmado Acuerdos de Garantía Contra Riesgos No Comerciales, manteniéndose activa en el Convenio Constitutivo del Organismo Multilateral de Inversiones (OMGI-MIGA), cuya Ley Aprobatoria fue publicada en la Gaceta Oficial de la Republica de Venezuela No. 4.634 Extraordinaria, de fecha 22 de septiembre de 1993.

Este Organismo Multilateral de Garantía de Inversiones, podrá garantizar las eventuales pérdidas en que pudiere incurrir un inversionista como consecuencia de acontecimientos cuya naturaleza sea distinta a la comercial, tales como: a) Restricciones sobre la transferencia al exterior de monedas libremente convertibles; b) Expropiaciones o cualquier medida de la autoridad gubernamental del país receptor que tenga por objeto privar al inversionista del control o de la propiedad de su inversión; c) Acciones militares o disturbios civiles en el territorio del país receptor. Además el organismo podrá otorgar reaseguros contra pérdidas que se deriven de eventos no comerciales.

En cuanto al intercambio comercial con los Estados Unidos, el país firmó el Acuerdo sobre incentivos para las inversiones entre Venezuela y Estados Unidos (Overseas Privated Investment Corporation-OPIC), suscrito

en fecha 22 de junio de 1990 publicado en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela No. 34.511 del 17 de julio de 1990. Este convenio busca proporcionar seguros, garantías de inversión y reaseguros por riesgos no comerciales tales como: inconvertibilidad de la moneda, expropiación, violencia política y otros riesgos análogos. Además, garantiza los pagos a los inversionistas con respaldo del Gobierno de los Estados Unidos. Otros Acuerdos Bilaterales de Promoción y Protección de Inversiones son:

<u>País</u>	<u>G.O. No.</u>	<u>Fecha</u>
Alemania	36.383	28-01-1998
Argentina	4.801 Ext.	01-11-1994
Barbados	4.853 Ext.	08-02-1995
Brasil *	36.268	13-08-1997
Canadá	5.207 Ext.	20-01-1998
Costa Rica *	36.383	28-01-1998
Chile	4.830 Ext.	29-12-1994
Dinamarca	5.080 Ext.	23-07-1996
Ecuador	4.802 Ext.	02-11-1994
España	36.281	01-09-1997
Gran Bretaña	36.010	30-07-1996
Lituania	5.080 Ext.	23-07-1996
Países Bajos	35.269	06-08-1993
Perú	36.266	11-08-1997
Portugal	4.846 Ext.	26-01-1995
Paraguay	36.301	29-09-1997
República Checa	36.002	17-07-1996
Suecia	5.192 Ext.	18-12-1997
Suiza	4.801 Ext.	01-11-1994
<u>Uruguay *</u>	<u>36.519</u>	<u>18-08-1998</u>

* En espera de notificación por los gobiernos de dichos países

El contenido de los antes referidos Acuerdos de Promoción y Protección de Inversiones es de naturaleza muy similar, sus aspectos más importantes son los siguientes: a) Las inversiones y las ganancias generadas por ellas en Venezuela, propiedad de inversionistas nacionales de países contratantes, gozarán de un tratamiento igual al de los inversionistas nacionales; b) Se garantiza a los inversionistas la libre transferencia al exterior de sus inversiones y sus ganancias, en moneda libremente convertible; c) Las controversias que surjan como consecuencia de una inversión realizada en Venezuela, pueden ser dirimidas por el “Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones (CIADI)”, bajo el auspicio del Banco Mundial, y en conformidad con el “Convenio Sobre Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones entre Estados y Nacionales de Otros Estados”.

CAPÍTULO III

METODOLOGÍA

Diseño

Carlos Sabino, refiere que “el diseño de Investigación, se ocupa de proporcionar un modelo de verificación que permita contrastar hechos con teorías y su forma es la de una estrategia o plan general que determina las operaciones necesarias para hacerlo”²⁷, es por ello que el estudio que se desarrolló, está enmarcado dentro de la modalidad de investigación documental, dada sus características y el enfoque que la investigadora quiere dar al mismo. Es de hacer notar que este enfoque se basa en lo expuesto por Arias, Fidias, quien expresa que “es aquella que se basa en la obtención y análisis de datos provenientes de materiales impresos u otros tipos de documentos”²⁸, lo cual se logró a través de la revisión sistemática, rigurosa y profunda de fuentes de distintos formatos que se relacionan con el tema de la doble tributación.

Cabe señalar que como una de las más importantes fuentes a ser consultada se tienen los instrumentos jurídicos, convenios y leyes que contemplan el tema, así como los trabajos nacionales e internacionales que analizan la doble tributación y el papel de los convenios y tratados para neutralizar su efecto en la inversión. Esta modalidad, permitirá el desarrollo sistemático del estudio de acuerdo a las etapas que contempla la investigación documental; etapas que coadyuvaron a que se conocieran, recolectaran, clasificaran, evaluaran y analizaran los datos de las fuentes

²⁷ Sabino, C., (2003). El Proceso de Investigación. Buenos Aires: El Cid. Editor. Pág. 64.

²⁸ Arias, F., (2006). El Proyecto de Investigación. Caracas: 3ra Edición. Editorial Episteme. Pág. 43.

antes mencionadas de forma organizada, sistemática y efectiva.

Es de hacer notar que la investigación adquiere también carácter monográfico, el cual según Urbina Mendoza, “es un estudio identificable por su unidad, temática y exhaustividad bibliográfica”²⁹, por cuanto tratará sólo la parte de las ciencias jurídicas que se relacionan con la doble tributación. Igualmente se desarrolló el estudio con un nivel descriptivo tomando como orientación la opinión de Mario Tamayo, quien expresa: “la investigación descriptiva trabaja sobre realidades de hechos y su característica fundamental es la de presentarnos una interpretación correcta”³⁰ con lo cual se pudo describir las variables del estudio sin manipulación de las mismas y con la objetividad que requiere el estudio.

En base a lo anterior, para coordinar el desarrollo de la investigación de forma sistematizada y ordenada, contemplando la obtención y manejo de los datos, la investigadora planteó una serie de interrogantes que le permitieron ordenar, de acuerdo con los objetivos específicos del estudio anteriormente planteados; las variables e indicadores, que a su consideración, son relevantes para el análisis de la doble tributación, sus causas, consecuencias jurídicas, relación con la inversión, entre otras.

Preguntas de la Investigación

¿Qué es la doble tributación y cuales son sus criterios de vinculación en Venezuela y otros países?

¿Cuáles son los mecanismos presentes en la legislación venezolana para evitar la doble tributación?

²⁹ Urbina, E. (2001). Teoría de la Interpretación Jurídica. Trabajo de Ascenso no Publicado. Universidad Católica del Táchira: San Cristóbal, Pág. s.n.

³⁰ Tamayo, M. (1997). El Proceso de Investigación Científica. México: Editorial Limusa. Pág.46

¿Qué convenios se han establecido para evitar la doble imposición, cual es su ubicación dentro del ordenamiento jurídico venezolano y las políticas nacionales actuales en esta materia?

¿El régimen para evitar la doble tributación en Venezuela, brinda un marco de seguridad jurídica adecuado para aumentar la inversión extranjera?

Técnicas e Instrumentos de Recolección de Información

Según Hernández, las técnicas de recolección de datos “permiten elaborar y seleccionar un instrumento de medición, aplicarlo y precisar la validez y la confiabilidad, preparar las mediciones obtenidas codificando y tabulando los resultados”³¹. En base a las características del estudio, la recolección de datos se realizará a través de la técnica de revisión bibliográfica de fuentes claves de aquella información que contempla los aspectos estrechamente ligados al tema de estudio, como lo es la desaparición forzada de personas.

Para ello, se hará uso de la técnica del fichaje, la cual según Acevedo Rolando “es la técnica que permite la recolección sistemática de la información bibliográfica en fichas ordenadas de forma tal que su contenido pueda ser analizado para formar parte, o no, del desarrollo teórico de la investigación. Estas pueden ser de resumen, textuales o bibliográficas”³². Esta forma de recolección permitirá el ordenamiento, clasificación, evaluación y análisis de los datos, a través de fichas de diferentes tipos que facilitarán la elaboración del trabajo investigativo.

En el orden de las ideas anteriores, a fin de sistematizar, la información se empleó de la técnica de análisis de contenido, la cual puede

³¹ Hernández, R. (2000) Metodología de la Investigación. México: Mc Graw Hill . Pág. 38.

³² Acevedo, R. (1996). Técnicas de Investigación y Documentación II. Caracas: Universidad Nacional Abierta. Pág. 234.

entenderse siguiendo a Hernández y Otros como “El proceso a través del cual las características relevantes del contenido de un mensaje son transformadas a unidades que permitan su descripción y análisis preciso. Lo importante del mensaje se convierte en algo susceptible de describir y analizar..³³ En este sentido, para poder codificar, es necesario definir el universo a analizar, las unidades de análisis y las categorías de análisis. Las unidades de análisis del estudio estuvieron conformadas por los aspectos involucrados en los objetivos específicos definidos en la investigación.

Análisis e Interpretación de la Información

De acuerdo a la característica descriptiva de la investigación y tomando en cuenta que se estudia más de una variable, el análisis de los datos será realizado de forma cualitativa, de la cual Sabino refiere que “es el análisis que podemos hacer en la información de tipo verbal que, de un modo general se ha recogido mediante técnicas de uno u otro tipo”. De esta forma, una vez clasificada la información de las fuentes escogidas, será preciso tomar cada uno de los grupos que se han formado para proceder a analizarlos. El análisis se efectuará cotejando los datos que se refieren a un mismo aspecto y tratando de evaluar la fiabilidad de cada información en la búsqueda de dar respuesta a cada uno de los objetivos planteados para la investigación.

Este análisis se realizará respetando la hermenéutica jurídica que se encarga de teorizar los métodos de interpretación de las normas relacionadas con el tema de estudio, los cuales están compuestos por seis pasos o elementos: el literal; que traduce la necesidad del estudio de cada una de las palabras que integran la norma, el lógico: para ofrecer sentido a la norma de acuerdo a la finalidad que persigue la misma; el sistemático, que obliga a

³³ Hernández, R. Fernández, C. y Baptista, P. (1998). Metodología de la Investigación. México: 2da edición MacGraw Hill. Pág. 303.

interpretar el dispositivo jurídico en función del resto de las normas que integran el ordenamiento jurídico en cuestión; el histórico, que requiere el análisis de los antecedentes de la norma que se estudia; el elemento sociológico, que exige observar las circunstancias de tiempo y lugar en la sociedad en la cual se pretende la aplicación de la norma; la vocación de vigencia de la norma, que implica que las normas antiguas deben adaptarse a la actualidad en los casos que constituye derecho vigente.

En este análisis, las cualidades estudiadas se sustentaran en las características jurídicas de la doble tributación. Asimismo, la interpretación se basa en argumentaciones relacionadas con las actuaciones y políticas del Estado para que se apliquen y cumplan los convenios, los principios del derecho internacional tributario y otros, utilizando criterios propios de la investigadora para hacer creíbles y confiables los resultados.

Procedimiento de la Investigación

-Selección y Delimitación del problema: es la fase que sirvió de base e impulso a la investigación, donde se define la problemática que se desea abordar y los alcances que tendrá el estudio. Para ello se consultaran a un experto que orientó su delimitación.

-Revisión bibliográfica: es la etapa en la cual se realizó el arqueológico bibliográfico con relación al tema de estudio, de muy diversas fuentes de información, para proceder a su clasificación, evaluación y ordenamiento dentro del contexto del estudio y del tema seleccionado. En este sentido, se relacionó y se extrajo la información a través de técnicas apropiadas y métodos pertinentes, procediendo luego a la lectura, análisis e interpretación de los textos para finalmente hacer una síntesis de los mismos dando basamento teórico a la formulación de objetivos y relacionando las variables,

dado que la concepción misma de las variables surge como producto de la investigación bibliográfica.

-Análisis e interpretación: en esta fase se aplicaron las técnicas de análisis elegidas por la investigadora. Las cuales, dado el carácter monográfico del estudio, son de tipo cualitativas e interpretativas. Éstas permitieron la redacción de las conclusiones del estudio, en las que se dio respuesta a las interrogantes planteadas y se cumplieron los objetivos específicos planteados al inicio.

-La fase final fue la redacción, transcripción, revisión y consignación del informe monográfico final, con el objeto que fuese evaluado por el jurado examinador convocado al efecto.

Factibilidad

La factibilidad del estudio viene dada por la capacidad de desarrollarla de manera efectiva y en base a su planificación, dado que se cuentan con los recursos necesarios para ello. Estos recursos contemplan las fuentes de información, a las cuales se tiene acceso; los recursos tecnológicos necesarios para la elaboración del proyecto, los recursos humanos en los que se incluye al tutor del trabajo, entre otros. En este sentido el estudio se considera factible de ser desarrollado y concluido de forma satisfactoria.

CONCLUSIONES

Como resultado del análisis de los diferentes conceptos sobre la Doble Tributación, se puede indicar que ésta se da, cuando un mismo hecho imponible es gravado más de una vez por el mismo impuesto, por varios sujetos sea en el ámbito nacional o internacional, en un mismo periodo de tiempo. Los supuestos que se dan para que ésta se genere son: impuestos comparables, el mismo contribuyente, la misma renta e idénticos períodos impositivos.

Otra forma de decirlo es que la doble tributación ocurre cuando un mismo hecho imponible, esta sujeto a tributación en dos estados diferentes. La posibilidad de que este supuesto se presente depende del sistema de tributación establecido en las leyes de cada país de los que el hecho resulta imponible.

Se observa claramente que el fenómeno de la doble tributación se da primordialmente por la interposición de dos o más sistemas tributarios, los cuales buscan gravar no solo la renta que se da en su territorio sino además la renta de origen externo.

Venezuela se encuentra desde hace algún tiempo enfrentando una serie de cambios, pretendiendo enmarcarse dentro del proceso de globalización y de integración, a la cual todos los países están llamados, de allí que ha incrementado sus relaciones internacionales y comerciales con diversos países. El intercambio comercial cada vez es mayor, se tiene una economía abierta a propuestas que sean beneficiosas para todos los países contratantes en los Convenios.

En virtud de ello hay que tomar en cuenta que en Venezuela, el ingreso fiscal es una de su primordial fuente y por lo tanto busca de alguna manera una mayor tributación, gravando tanto las rentas nacionales producidas dentro del país, como las rentas nacionales generadas en el exterior, y así mismo, las rentas extranjeras generadas en Venezuela.

Los convenios internacionales para evitar la doble tributación se celebran con el preciso objeto de evitar o atenuar la doble imposición internacional, y brindar un marco de seguridad jurídica a la inversión extranjera y para que como consecuencia última sea el consumidor final, el más beneficiado en cuanto a los costos de los productos.

Venezuela ha celebrado con este firme propósito, diversos convenios o acuerdos, buscando promover la inversión privada en este país, asegurándoles que los beneficios tributarios otorgados por el país sean atractivos para el país inversor.

Asimismo con la celebración de acuerdos y tratados se busca fomentar la transferencia de tecnología de esta manera evitar el freno al desarrollo económico y en particular a las inversiones extranjeras; de igual forma se le brinda protección a los contribuyentes de ambos Estados contratantes y dar estabilidad a las normas tributarias, evitando con esto una carga excesiva e injusta para los contribuyentes. Asimismo se busca prevenir la discriminación y garantizar la igualdad de tratamiento entre nacionales y extranjeros; facilitar la expansión de las empresas; Combatir la evasión y elusión de impuestos pues se contaría con una mayor información a nivel internacional.

Venezuela propone incentivos tributarios, mencionando entre otros una tasa máxima de Impuesto Sobre la Renta no mayor al 34%; según sea el caso exoneraciones a los enriquecimientos netos de fuente venezolana; Rebajas a inversiones en hidrocarburos y actividades conexas, las inversiones

en los sectores agrícolas, agroindustriales, pesqueros, pecuarios, turísticos, telecomunicaciones entre otras. De la misma manera establece incentivos comerciales como la suspensión de derechos arancelarios y del IVA a importaciones de bienes e insumos para ser incorporados a productos de exportación. Así como regímenes de Puerto Libre y Zona Franca.

En cuanto a los métodos para evitar la doble imposición, éstos consisten esencialmente en establecer de antemano que una determinada renta es imponible solamente en uno de los dos Estados contratantes. En Venezuela se reconoce cuatro métodos para evitar o reducir la doble imposición, siendo: el reparto de la materia imponible, la división del producto, la exención y la imputación.

El país, 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 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 la legislación tributaria interna existen mecanismos generales previstos para prevenir la doble imposición: el reparto de la materia imponible, que consiste en atribuir la imposición de una renta a título exclusivo a uno de los Estados con el cual el contribuyente se encuentra en una determinada situación. El Método de la división del Producto, mediante acuerdo internacional, en el cual, los dos Estados con potestad tributaria para

gravar determinada renta o bien, convienen en que únicamente uno solo de dichos estados percibirá el impuesto que grave esa determinada renta.

Cabe señalar que el método de exoneración o exención en el que el estado del domicilio, renuncia a gravar las rentas provenientes del país fuente es decir, excluye de la base imponible las rentas que sus residentes obtienen en el extranjero; mientras que 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.

Ejemplo de que Venezuela ha acogido diversos métodos para eliminar los efectos de la doble tributación internacional, es el Convenio con los Estados Unidos de América, donde se prevé que Venezuela deberá permitir a sus residentes la eliminación de la doble imposición por las rentas que puedan ser sometidas a imposición en los Estados Unidos. La legislación interna en Venezuela establece como método para evitar la doble imposición internacional el método de imputación limitada, por lo que, en cumplimiento de lo acordado en dicho Convenio, éste será el método a utilizar para las rentas obtenidas en los Estados Unidos.

El Método de Exención, es utilizado 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, al disponer que cuando un residente de Venezuela obtenga rentas que conforme a las disposiciones del Convenio son imposables en el otro país, dichas rentas quedarán exentas del impuesto sobre la renta venezolano.

De la misma manera, el Convenio suscrito con Francia se acoge como principio el método de exención total, por el cual las rentas que sean imposables 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.

El Método de Imputación Limitada es aplicado en los Convenios suscritos con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, México, Indonesia, Barbados y Dinamarca y en los suscritos con Portugal, República Checa, Trinidad y Tobago, Suiza y Noruega, 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, 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.

Así mismo la Ley de Impuesto Sobre la Renta 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. Con la Ley de Impuesto sobre la Renta 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.

Otro aspecto importante del estudio han sido los convenios, determinándose que la existencia de convenios de doble imposición refleja la clara intención de los países contratantes de proteger, fomentar las inversiones y operaciones comerciales entre ambos países.

En la practica, el Modelo de Convenio utilizado por Venezuela, que es el de OCDE, se recomienda hacer una revisión del mismo, y crear un

modelo que cubra las necesidades de los países en desarrollo como es el caso nuestro y que otorgue beneficios. Se debe buscar que este modelo sea tanto de la utilidad para la economía latinoamericana y que no se convierta en un impedimento para los países desarrollados sino al contrario que sea considerado como un respaldo, una garantía para estos países y se convierta en una perspectiva en materia tributaria y de inversión extranjera. Un Modelo dinámico que permita actualizaciones y modificaciones periódicas, puntuales, que exista igualdad de condiciones. Podría hablar de un modelo que impulse el lento proceso de la integración latinoamericana, debe ser entonces un instrumento útil para negociar frente a otros países.

Con referencia al Ordenamiento Jurídico venezolano, la legislación venezolana contempla, en La Constitución Bolivariana de la República, el Código Orgánico Tributario y básicamente en la Ley de Impuesto a la Renta los articulados que tienen relación con los convenios para evitar la doble tributación, algunos claramente se refieren a estos y otros solo tocan el tema.

La Constitución establece que en materia tributaria, los venezolanos y los extranjeros tienen los mismos deberes y derechos constitucionales. Estableciéndose en el Código Orgánico Tributario, el fundamento para la aplicación de los Tratados de doble tributación, así como la no aplicación de la Doble Tributación, es decir, evitar los efectos de la Doble Tributación. De la misma manera establece la posibilidad de la Administración Tributaria de condonar ciertos impuestos para así de esta manera evitar o disminuir la Doble tributación.

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. Este

criterio ha sido admitido por la Administración tributaria venezolana en dictamen de la Gerencia Jurídico-Tributaria del Seniat

Es importante resaltar que así como el Código toda la legislación venezolana, respalda en todo momento la aplicabilidad de los Tratados Internacionales para evitar la Doble Tributación, colocándolos como fuentes inmediatas del Derecho, situándolos en un lugar privilegiado después de la Constitución Nacional.

RECOMENDACIONES

Plantear una política económica acorde con la celebración de estos tratados, analizando por una parte cuanto se dejaría de percibir por concepto de impuestos dejados de pagar por extranjeros, y en cuanto aumentaría la inversión extranjera en Venezuela debido a los beneficios tributarios otorgados a través de los Convenios internacionales.

Seguir los ejemplos de países latinoamericanos que han celebrado Convenios para evitar la doble tributación con países desarrollados y que benefician a sus economías internas y celebrarlos con aquellos países que tenga mayores lazos comerciales.

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.

Así mismo se considera necesario, buscar un mecanismo por el cual se reconozca de manera favorable el impuesto pagado en el exterior en aquellos casos en que las tarifas de impuesto sobre la renta en el Estado fuente sean más altas que las tarifas del impuesto sobre la renta en Venezuela.

Hacer un verdadero estudio, y unificar criterios sobre los Métodos a utilizarse o aplicarse en los Convenios, de manera que sea el Estado venezolano beneficiario de estos métodos y que a su vez estimule la inversión extranjera y el intercambio comercial. Además que con la celebración de los tratados o convenios se propicie una armonización tributaria principalmente en los países latinoamericanos y a posterior con el resto del mundo, para garantizar y brindar la seguridad jurídica que el inversor extranjero desea para su empresa en el país.

Se recomienda conceptuar de manera unánime que son los Convenios para Evitar la Doble Tributación, que se defina cual es el objeto de los mismo.

Se recomienda hacer un seguimiento y continuidad, a los Convenios después de celebrados, para que sea totalmente público y de conocimiento tanto de los empleados de la Administración Tributaria como de todos los usuarios o contribuyentes.

Es necesario que sea de total aplicabilidad los Convenios, que los negociadores o funcionarios sean totalmente calificados para tal fin, quienes deben tener un conocimiento previo del tema, no exclusivo del sistema tributario venezolano, sino también de los aspectos y características del sistema tributario del país con el cual van a negociar. Esto traerá como consecuencia una mayor claridad sobre el alcance y viabilidad de cada cláusula del convenio. Que lejos de ser la celebración de un tratado muchas veces con fines políticos, se estudie verdaderamente su eficacia y efectividad en la práctica.

REFERENCIAS

- Acevedo, R. (1996): Técnicas de Investigación y Documentación II. Caracas: Universidad Nacional Abierta.
- Albornoz, J. (2006): Efectos tributarios de los tratados de doble tributación suscritos por Chile con los otros países para analizar y determinar la incidencia sobre la carga tributaria de los profesionales independientes que prestan servicios en el extranjero. Trabajo de Grado, Universidad de Santiago, Chile.
- Arespacochaga, J. (1996): Planificación Fiscal Internacional, Madrid: 1ª edición. Marcial Pons.
- Arias, F., (1999): El Proyecto de Investigación. Caracas: 3ra Edición. Episteme.
- Bettinger, H. (2001): Estudio Práctico sobre los Convenios Impositivos para evitar la doble tributación. México: Mc Graw Hill.
- Bóveda, M. (2002): Los métodos para evitar la doble tributación internacional en Venezuela. Algunos comentarios. Impuesto sobre la renta e Ilícitos tributarios. VI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Caracas: AVDT.
- Buhler, O. (1999): Principios de Derecho Internacional Tributario. México: Mc Graw Hill.
- Calderón, José (2001): La doble Imposición Internacional y los métodos para su eliminación. Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- Campos B. (2006): Doble Tributación Internacional. Trabajo de Grado, Facultad de Derecho y Ciencias Políticas, Universidad de Panamá.
- Carballo, M.; Díaz, A.; Freitas, J.; Martínez, J. y Sobrevilla, R. (2004): Tratados y derechos comerciales. Caracas: Escuela Nacional de Administración de Hacienda Pública.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999): Gaceta Oficial Extraordinaria 36.860, Diciembre 30, 1999.

Dictamen de la Gerencia Jurídico-Tributaria del Seniat HGJT-200-3373. Noviembre 11, 1997.

Evans, R. (1998): Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional. Caracas: Mc Graw-Hill.

Golia, J. (2007): Acuerdos para evitar la doble tributación y la evasión fiscal. Caracas: Revista Dinero. Grupo Editorial Producto.

Hernández, R. (2000): Metodología de la Investigación. México: Mc Graw Hill.

Hernández, R. Fernández, C. y Baptista, P. (1998): Metodología de la Investigación. México: 2da edición MacGraw Hill

Ley de Impuesto sobre la Renta (2001): Gaceta Oficial 5.566 Extraordinario. Diciembre 28, 2001.

Luzardo, R. (2000): Ámbito Constitucional de los Tratados para evitar la Doble Tributación Internacional. Ponencia. IV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Puerto La Cruz: Livrosca.

Portillo, E.; González, D. y Velazco, Á. (2004): Los dividendos en el convenio de doble tributación sobre las rentas internacionales entre Estados Unidos de América y Venezuela. Maracaibo: Revista de Ciencia Sociales.

Portillo, E. (2004): La doble tributación. Revista de Ciencias Sociales ISSN 1315-9518 versión impresa, Maracaibo: Universidad del Zulia

Sabino, C. (2003): El Proceso de Investigación. Buenos Aires: El Cid Editor.

Sanmartín, P. (2003): La neutralidad de los métodos para evitar la doble Imposición internacional en un contexto de libre circulación de capitales, Trabajo de Grado, Universidad de Alicante. España.

Tamayo, M. (1997): El Proceso de Investigación Científica. México: Limusa.

Tapia, D. (2003): Evitar la doble tributación internacional, Foro sobre negociación y suscripción de convenios. Servicio de Impuestos Internos de Santiago de Chile.

Tovillas Morán, J.M., (1996): Estudio del Modelo de Convenio sobre Renta y Patrimonio de la OCDE de 1992. Madrid: Marcial Pons.

Urbina, E. (2001): Teoría de la Interpretación Jurídica. Trabajo de Ascenso no Publicado. Universidad Católica del Táchira, San Cristóbal.

Villegas, H. (1999): Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires: 7ª edición, Depalma.