



UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TACHIRA
VICERRECTORADO ACADEMICO
DIRECCIÓN GENERAL DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

**RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL,
ESTABLECIDO EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

**Trabajo presentado como requisito para optar al título de
Especialista en Gerencia Tributaria**

AUTOR: Angelina Ramírez U.

C.I. V- 13.999.277

TUTOR: Marisela Rondón P.

C.I. V- 11.109.000

San Cristóbal, Septiembre de 2005

APROBACIÓN DEL TUTOR

En mi carácter de tutor del trabajo de grado presentado por la ciudadana Angelina Ramírez Urbina, para optar al título de Especialista en Gerencia Tributaria, cuyo título es RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL, ESTABLECIDO EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, considero que el trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la evaluación correspondiente.

En San Cristóbal, a los 28 días del mes de Septiembre de 2005.

Marisela Rondon Parada
C.I. V- 11.109.000

INDICE

| | Pag. |
|--|-------------|
| Resumen..... | v |
| Introducción..... | 1 |
| CAPITULO | |
| I EL PROBLEMA..... | 3 |
| Planteamiento del Problema..... | 3 |
| Objetivos..... | 7 |
| Objetivo General..... | 7 |
| Objetivos Específicos..... | 7 |
| Justificación..... | 8 |
| II Marco Teórico..... | 10 |
| Antecedentes de la Investigación..... | 10 |
| Bases Teóricas..... | 11 |
| Los Tributos y el Sistema Tributario..... | 11 |
| Ley de Impuesto Sobre la Renta..... | 20 |
| Régimen de Transparencia Fiscal Internacional | 28 |
| Marco Normativo..... | 43 |
| Definición de Términos..... | 47 |
| III Marco Metodológico..... | 53 |
| Tipo de Investigación..... | 53 |
| Diseño de la Investigación..... | 54 |
| IV Análisis funcional del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional | 56 |
| Conclusiones..... | 64 |
| Recomendaciones..... | 68 |
| Bibliografía..... | 70 |

| | |
|--|----|
| ANEXOS..... | 74 |
| 01 Ley de Impuesto Sobre la Renta, normativa del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional Art. 101 al 111..... | 74 |
| 02 Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, normativa del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional Art. 201 al 208..... | 80 |
| 03 Providencia Administrativa N° SNAT/2004/0232 por Medio de la cual se califican las Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal a los efectos del Impuesto sobre la Renta | 86 |

UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TACHIRA
VICE-RECTORADO ACADEMICO
DIRECCIÓN GENERAL DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

**Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, establecido en la Ley de
Impuesto Sobre la Renta.**

Autor: Ramírez, Angelina

Tutor: Rondon, Marisela

Año: 2005

RESUMEN

El Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, es una estrategia de control de rentas extraterritoriales de reciente vigencia en Venezuela, incorporado a la Ley de Impuesto Sobre la Renta mediante la adopción del Principio de la Renta Mundial. Dado que el Régimen no es muy conocido, pero si es muy importante para el marco fiscal del país, se presenta este análisis que permitió realizar una revisión crítica de su contenido, con énfasis en las ventajas y desventajas para el marco fiscal y el Sistema Tributario. Dado su importancia se centro en su análisis, mediante una Investigación Documental, revisión crítica y reflexiva sobre la base de analizar el contenido de dicho régimen en tres dimensiones formal, estructural y funcional, que oriento a la formulación de algunas conclusiones que resaltan las ventajas del Régimen como mecanismo de control fiscal y defensa de los ingresos públicos Venezolanos; así como una serie de recomendaciones dirigidas a promover la difusión de su existencia y contenido, así como el de hacer un documento de fácil interpretación y aplicación que permita a los Contribuyentes comprenderlo.

Descriptor: Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, rentas extraterritoriales, sistema tributario, paraísos fiscales, Renta Mundial, análisis formal, análisis estructural y análisis funcional, marco fiscal.

INTRODUCCIÓN

El sistema tributario venezolano ha sufrido reformas en los últimos años, debido a que el Estado Venezolano, empezó a tomar con mas seriedad los tributos y a estudiar los ingresos obtenidos mediante éstos; de allí, se ha ido incrementando las alícuotas de los tributos existentes, se han creado tributos, unos temporales otros permanentes. Adicionalmente ha implementado los controles y la supervisión para el cumplimiento de estos tributos, por parte de los contribuyentes.

El principal tributo en Venezuela lo constituye el Impuesto Sobre la Renta, que fue creado en el Gobierno del General Isaías Medina Angarita, para lo que nombra una "Comisión de Estudios de Legislación Fiscal", que redacta la primera ley de Impuesto Sobre la Renta, promulgada el 17 de julio de 1942; y entra en vigencia el primero de enero de 1943.

Desde esa fecha, hasta los tiempos actuales, ha sufrido 18 reformas. En el año 1999 sufrió un cambio importante, con la incorporación del Principio de Renta mundial, apoyado en el principio democrático de la igualdad de sus habitantes y de la progresividad, que indica que todos los residentes y domiciliados en Venezuela van a pagar impuestos de acuerdo con su capacidad contributiva; es decir, entre mayor ingreso, mayor impuesto.

Con la adopción del principio de Renta Mundial fue necesario incorporar controles para su aplicación efectiva, entre estos controles destacan el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, que es el objeto de estudio de esta investigación.

Se tiene entonces, que el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional es un control conformado por un conjunto de normas a las cuales se somete a los Contribuyentes residentes o domiciliados en Venezuela que posean inversiones en jurisdicción de baja imposición fiscal.

La integración del Estado Venezolano a este Régimen, genera grandes expectativas y promueve la necesidad de conocerlo a fondo, para poder dimensionar las potencialidades de su aplicación. Este es precisamente el propósito de este estudio, determinar los beneficios de la aplicación del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional para el marco fiscal de la Republica Bolivariana de Venezuela.

La investigación se desarrolló orientada por este propósito y el informe del fruto de dicha investigación se presenta, de acuerdo con el instructivo facilitado por la universidad, estructurado de la siguiente manera: en el Capítulo I, se desarrolla el planteamiento y formulación de la problemática a investigar, se formulan los Objetivos (tanto el general como los específicos) y se justifica la investigación haciendo énfasis en su importancia.

En el Capítulo II, se remite al Marco Teórico, constituido a su vez por los antecedentes, relacionados con trabajos que se relacionan con el tema; las Bases Teóricas, que son aspectos conceptuales que apoyan el contenido y la intención del estudio. También se incorpora el Marco Normativo y un conjunto de términos significativos para aclarar los contenidos.

En el Capítulo III, se muestra la Metodología que contempla el tipo de investigación y el diseño, basado en la investigación documental, centrada en el análisis crítico del objeto de estudio. El Capítulo IV, indica el desarrollo, análisis crítico del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, en tres dimensiones formal, estructural y funcional. Finalmente, se presentan las conclusiones a que llega la autora y las recomendaciones, que ofrece como investigadora.

CAPITULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

El 22 de octubre de 1999, fue publicada en la Gaceta Oficial N° 5.390 Extraordinario, el Decreto con rango y fuerza de Ley N° 307, mediante el cual se reformó la Ley de Impuesto Sobre la Renta venezolana. Este Decreto trae cambios importantes en tres ramas independientes, estos son: (a) La Aplicación extraterritorial del Impuesto Sobre la Renta (ISLR). (b) Dividendos de Sociedades Anónimas y limitadas. (c) Operaciones con empresas vinculadas.

El objeto de esta investigación se centra en el primer aspecto, la aplicación extraterritorial del ISLR, este aspecto se refiere a que, todos los contribuyentes, personas residentes y domiciliadas en Venezuela, tanto naturales como jurídicas, que inician su ejercicio económico desde el 1ro. de enero del 2001, pagan impuesto por las rentas percibidas en el exterior, de acuerdo con lo establecido en el Art. 1 de la ley; por lo tanto, estas rentas deben ser declaradas a la Administración Tributaria. De esta manera se amplía la base imponible existente para las rentas gravables del Impuesto Sobre la Renta. Asimismo, permite descontar al contribuyente, del Impuesto que le corresponda pagar aquí en Venezuela el impuesto pagado en el Exterior, cumpliendo con los requisitos y los límites establecidos en el Art. 2 de la ley.

Caso particular de esta reforma, es el control y supervisión que se va a ejercer sobre las inversiones y compras de valores que se tengan en los llamados Paraísos Fiscales, o sea países o lugares donde se paga muy poco o ningún impuesto y esta contenido en el Titulo VII Del Control Fiscal, Capitulo II Del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, del Art. 101 al 111. Régimen que entra en vigencia para los ejercicios económicos que se inicien a partir del 01 de Enero de 2.001; entonces, el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional va estrictamente vinculado con el Principio de Renta Mundial.

Posteriormente, fue publicada en la Gaceta Oficial N° 5.662 Extraordinario, de fecha 24/09/03 el decreto N° 2.507, donde aparece que se reformó el Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta venezolana, y es, en esta reforma donde se incluye el capítulo V “Del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional” que va del Artículo 201 al 208, donde se aclaran y definen algunas disposiciones establecidas en la ley acerca de esta materia.

Este Régimen no establece un tributo nuevo o adicional del ISLR, puesto que actualmente nuestro sistema tributario esta regido por el principio de Renta Mundial. El Régimen de Transparencia Fiscal Internacional lo que hace es establecer deberes a los cuales deben someterse los contribuyentes sujetos a él, no son mas que un conjunto de disposiciones anti-paraísos fiscales, dirigidas a luchar contra la lista de Estados o territorios considerados como refugios tributarios o jurisdicciones de baja tributación. Adicionalmente el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional busca integrar los enriquecimientos obtenidos en jurisdicciones de baja imposición fiscal a la base imponible del contribuyente, y por tanto, en principio, tributar en Venezuela. Esto trae como consecuencia, disminuir la defraudación a través de un mayor control sobre los enriquecimientos obtenidos en las fuentes extranjeras.

La implementación de este régimen, tiene como objetivo principal desanimar el uso de países de baja imposición, conocidos como paraísos fiscales, porque estos aplican un mínimo gravamen sobre ciertos tipos de renta y capital que permiten una evasión fiscal en el país de residencia del contribuyente (persona natural o jurídica). Evasión que se puede realizar en diversos tributos, Cruz (2000) enumera los siguientes: Impuesto Sobre la Renta, impuesto sobre ventas de bienes, Impuesto Sobre Sucesiones y donaciones, licencia comercial, impuestos sobre patrimonio, impuesto sobre incremento de capital, Seguro Social Obligatorio, IVA, etc. (no todos se aplican en Venezuela).

De manera que puede decirse que los ingresos fiscales perdidos, son parte de la razón por la que diversos países, entre ellos Venezuela, decidieron adoptar este Régimen como medida de control. el objeto del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional es mejorar el sistema de tributación sobre renta mundial, para lograr una mejor aplicación del sistema de renta mundial y transparencia en la realización de las operaciones. De manera que esto entra dentro de un marco de preocupación y análisis de las consecuencias que sobre marco fiscal mundial producen las prácticas fiscales que realizan las jurisdicciones consideradas de baja imposición fiscal así como las medidas para controlar la fuga de capitales o contrarrestar el atractivo que estas jurisdicciones tienen para hacer inversiones en ellas.

A pesar de la importancia que puede tener este mecanismo de control muchas personas desconocen el contenido y la forma de aplicación del Régimen, entre ellas, los funcionarios de la Administración Tributaria que es el ente fiscalizador en Venezuela, muchas veces incluso lo llegan a confundir con los Precios de Tránsito, que es también un mecanismo de control vinculado al Principio de Renta Mundial. Pareciera que no se ha reflexionado sobre la importancia y aplicación del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, ya que existe desconocimiento de la materia por parte de ese ente. El legislador adopta el régimen, y el encargado de su aplicación, no ha

analizado su complejidad, aplicabilidad y beneficios, aspectos que deben analizarse y tenerse muy presente.

Dadas las condiciones anteriores se infiere que este Régimen, cumple con un papel significativo dentro del marco tributario del Estado Venezolano, quien es el principal beneficiario, representado por la Administración Tributaria, encargada de promover y poner en práctica la ejecución de este Régimen. Es precisamente esta situación la que induce la realización de este estudio, la investigadora considera que existe falta de conocimiento en los contribuyentes del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, y falta de divulgación oficial tanto de la normativa como de los beneficios que implica la aplicación por parte del Estado.

Es necesario destacar, la importancia del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional en el marco tributario nacional, resaltando las ventajas, y dándole la importancia debida, cuando hoy día las economías de todo el mundo están adoptando este control, recuperando ingresos que ilegalmente estaban fluctuando hacia otros países provocando evasión fiscal y a la vez provocando efectos económicos que en un principio afectan a la nación pero a la larga recae sobre los contribuyentes quienes tienen que pagar mas impuesto por los impuestos dejados de pagar de los contribuyentes que evaden.

Objetivos de la Investigación:

Objetivo General:

Establecer los beneficios de la aplicación del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional para el marco fiscal de la República Bolivariana de Venezuela.

Objetivos Específicos:

- Caracterizar la normativa contenida en el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional.
- Establecer el origen de la implantación del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional.
- Determinar las ventajas que significan para la nación la implementación del Régimen.

Justificación e Importancia

Esta investigación busca en primera instancia, analizar el contenido del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, en todos sus elementos estructurales, con el objeto de poder establecer de manera clara y precisa, cuales pueden ser sus beneficios en el marco fiscal Venezolano.

Se pretende, que el estudio signifique una contribución teórica para todas las personas interesadas y que pueden verse afectadas con la implantación de este Régimen, como pueden ser las personas sometidas al mismo. Puede ser una manera de incentivar y promover la cultura tributaria, ya que al conocer los beneficios del Régimen, se puede contribuir a concienciar a los contribuyentes; a la vez que se desanimarían a colocar sus capitales en jurisdicciones de baja imposición fiscal que a la larga le traerían desventajas y discriminaciones en los países a los cuales son residentes estos inversionistas.

Se considera que este estudio, significa un aporte técnico e informativo para las Instituciones Financieras quienes lo pueden aprovechar desde dos puntos de vista (1) porque las mismas deben monitorear y reportar las operaciones, de sus clientes hacia o desde instituciones ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, y (2) porque el Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, establece que “Las Instituciones Financieras deberán informar mensualmente a la Administración Tributaria los titulares residentes del país que posean cuentas ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal...”.

Esta investigación también puede ser un incentivo para que un Economista continúe con la investigación, y reflejar cuantitativamente los beneficios a la economía del país, del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional.

Para los estudiantes significa un apoyo teórico ya que la bibliografía y trabajos sobre este tema, son muy escasos, y muy pocos consideran el

reglamento, en vista de que este fue reformado en el 2003 y es allí donde es incluido el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, por ser un régimen nuevo en el Sistema Tributario Venezolano.

Al mismo tiempo, este trabajo puede ser, una guía para los inversionistas, ya que los mismos para medir el beneficio de sus inversiones, deben relacionar el porcentaje de rentabilidad del negocio versus el porcentaje de costo impositivo, y de esta forma obtener el ingreso verdadero que le brinda la inversión. En este trabajo se explica como se gravaran las rentas obtenidas en jurisdicción de baja imposición fiscal, rentas que antes estaban exentas de impuesto, por lo cual eran atractivas ya que si su rendimiento era menor estaba compensado por el bajo costo impositivo que en algunas veces es cero.

Finalmente, esta investigación es de importancia e interés para cualquier profesional, estudiante, empresario, ente regulador, e investigador, ya que estudia, analiza y profundiza sobre un tema poco tratado y conocido pero muy interesante que trae beneficios que se traducen a buenas practicas impositivas, que a la larga se transforma en un mejor comportamiento tributario y ciudadano del contribuyente. va a ser mas transparente, y va a incrementar los ingresos del Estado, para satisfacer las necesidades públicas.

CAPITULO II

MARCO TEORICO

Antecedentes de la Investigación

En cuanto a trabajos realizados acerca del tema, no se evidenció alguno. Es posible que sea debido a que este instrumento tributario es de reciente incorporación. Desde Octubre de 1.999 Venezuela cuenta con el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, que entró en vigencia el 01 de enero del 2001. Es un tema nuevo y muy específico que afecta solo a un grupo de contribuyentes por lo cual es estudiado por especialistas en Impuestos, en San Cristóbal estos son egresados por la Universidad Católica del Táchira y la Universidad Santa Maria, no se evidencio algún trabajo sobre el tema, sin embargo por medio de una docente de la UCAT, se evidencio el siguiente trabajo:

Anaya Gómez, Carmen (2004), realizó en la Universidad Santa Maria, una investigación basada en el principio de Renta Mundial, para optar al título de Magíster en Derecho Tributario. El objetivo de la investigación fue determinar las experiencias de la Renta Mundial en otros países y analizar los criterios de vinculación, para entrar en un análisis de la Aplicación de la Renta Mundial en Venezuela, y los conflictos de la doble tributación.

Por la falta de trabajos de investigación sobre el tema, solo puedo mencionar algunos libros y paginas en internet que brindan información y la orientación necesaria para poder desarrollar esta investigación. De estas fuentes conseguidas en internet, se mencionan:

Benson, Pérez y Watts, (1999) elaboraron un informe, con la idea de comentar, en forma resumida, los temas fundamentales que forman parte de la reforma, que es mas un cambio casi total del régimen de imposición a la renta venezolana, que ha estado en vigencia durante los últimos 21 años.

Aguilar (1998), habla de la Transparencia Fiscal Internacional, de quiénes están sujetos a este régimen tributario en España. Heredia (2000) analiza la Transparencia fiscal internacional para determinar cómo entender un régimen tan complejo.

Bases Teóricas

En esta parte del capítulo se intenta desglosar, los aspectos teóricos existentes, que a juicio de la investigadora se vinculan directamente con el tema, para fundamentar y apoyar los conocimientos que guiaron la investigación. Al mismo tiempo, se presentan organizados desde lo general hasta lo particular, para ubicar el tema en estudio, iniciando con el Sistema tributario, luego el Impuesto Sobre la Renta desde su creación, sus posteriores reformas hasta llegar a los aspectos actuales de la misma donde esta inmerso el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, todo ello para mostrar la significación del mismo, dentro del marco tributario del Estado venezolano

Los Tributos y El sistema Tributario:

Para realizar una presentación global del tema, es importante iniciar con la significación del término *tributo* (del latín *tributu*), es una carga u obligación de las personas consideradas contribuyentes. Viene como actividad social, desde épocas ancestrales, que la historia registra desde la edad media, cuando los *vasallos* entregaban al *señor* en reconocimiento de su *señorío* y más adelante, con la aparición del Estado, el súbdito le

entrega cierta cantidad de dinero o especie para las atenciones públicas. De allí que, suele asumirse el tributo, dentro de la teoría de los ingresos públicos. Pero además, Josar (2002) con la evolución y modernización del Estado y de las prácticas administrativas, el tributo se ha convertido en toda una institución. Ha llegado a constituirse en un conjunto de normas que regulan una gran diversidad de relaciones jurídicas, entre las que destacan: derechos, obligaciones, potestades, deberes y sujeciones, llamada relaciones jurídica tributaria. Esta relación es la que existe entre los ciudadanos y la Hacienda pública del Estado. Es en esta relación que se concreta; es decir, se hace efectivo el derecho al cobro de las cargas y obligaciones por parte del estado.

La finalidad del tributo es una prestación en términos de dinero en efectivo (periódica o no, dependiendo del hecho que la motive) a que está obligado el contribuyente o ciudadano sujeto a su pago. Dicha obligación tributaria nace de la ley, de modo que es un principio de rango universal y reconocido en todas las constituciones, como principio de reserva de ley para la imposición de los tributos, y garantizar así las notas de obligatoriedad y exigibilidad, pero protegiendo el principio de igualdad que aplicado a esta materia se traduce en el pago proporcional con arreglo a la capacidad económica del sujeto pasivo o contribuyente.

Los tributos existen en un país dentro de una estructura que conforma el Sistema Tributario de ese país. Este sistema está formado y constituido por el conjunto de tributos que estén vigentes en un país determinado y por supuesto, en una época establecida. Chryssopoulos (2000) Esto explica que cada sistema tributario es distinto a otro, ya que cada uno de ellos está integrado y formado por los variados impuestos que cada país adopte según sea su producción, formas políticas, tradiciones, y naturaleza geográfica de los mismos.

El sistema tributario venezolano ha ido evolucionando y madurando paulatinamente, para así lograr la integración entre las características de los

tributos que lo conforman y las particularidades y necesidades económicas del país. Es por ello, que las disposiciones legales que regulan los tributos que conforman el sistema tributario venezolano, han sido modificadas y reformadas en la medida que las condiciones económicas de Venezuela lo ameriten.

No cabe duda, que los tributos forman parte de la economía de Venezuela. También aquí son prestaciones de dinero que el Estado exige en virtud de una ley, como consecuencia de hacer frente a las necesidades públicas, que son aquéllas que nacen de la vida colectiva y se satisfacen o se intentan satisfacer mediante la actuación del Estado, tales como: defensa y resguardo de la soberanía del país, salud, educación, crecimiento, desarrollo, etc. con el fin último de lograr el beneficio colectivo. De manera que, el aumento de los mismos, producirá un incremento en el nivel de renta nacional y en caso de una reducción tendrá un efecto contrario.

Los tributos se materializan en varias figuras que no son más que la esencia de la clasificación de los tributos, representada en tres elementos:

- Impuestos
- Tasas
- Contribuciones
 - o Especiales
 - o Parafiscales

Los impuestos son prestaciones, por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas. El impuesto es una prestación tributaria obligatoria, de dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas naturales y jurídicas para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo e inmediato.

En su mayor parte, los impuestos no se establecen con una finalidad propia sino subordinada. Chrysopoulos (2000) La misión principal del ingreso público es su finalidad recaudatoria: se exige que el ciudadano satisfaga un pago obligatorio al Estado en función de sus características personales o de las actividades económicas que realiza, para cubrir el financiamiento de las actividades que la sociedad solicita al Sector Público. En este sentido, se dice que los impuestos están subordinados al gasto; puesto que no tienen una función específica más allá que la de financiarlo: el gasto y la regulación pública constituyen el fin propio de la actuación del Sector Público, mientras que el impuesto es el medio necesario para que el fin pueda ser alcanzado.

Características Esenciales:

- Una obligación de dar dinero o cosa (prestación).
- Emanada del poder de imperio estatal, lo que se supone su obligatoriedad y la compulsión para hacerse efectivo su cumplimiento.
- Establecida por la ley.
- Aplicable a personas individuales o colectivas.
- Que se encuentren en distintas situaciones predecibles como puede ser determinada capacidad económica, realización de ciertos actos, etc.

Clasificación de los Impuestos

Tradicionalmente los impuestos se dividen en Directos e Indirectos, por lo que hace radicar la clasificación en el sistema de determinación y cobro adoptado por la legislación de cada país, considerando directo como el impuesto que afecta cosas o situaciones permanente y que se hace efectivo mediante nóminas o padrones, e indirecto al impuesto que se vincula con actos o situaciones accidentales, pero prescindiendo de su carencia de valor

científico en un hecho tan mudable y arbitrario como es la organización administrativa.

De tal forma, por último se concluye expresando que los impuestos directos se dividen, a su vez, en personales (subjetivos) y reales (objetivo) según tenga en cuenta la persona del contribuyente o a la riqueza en si misma sin atender a las circunstancias personales. Un ejemplo de los impuestos personales se encuentra, la imposición progresiva sobre la renta global que tienen en cuenta situaciones como las cargas de familia, el origen de renta, etc. Así, como un ejemplo de los impuestos reales están, los impuestos a los consumos o el impuesto inmobiliario.

Elementos de los impuestos

- Hecho imponible: acción o circunstancia que origina la obligación tributaria, según lo establecido por la ley.
- Sujeto pasivo: persona natural o jurídica que está obligada por ley al cumplimiento de las imposiciones tributarias.
- Base imponible: cuantificación del hecho imponible, ya sea bajo forma monetaria, o por pesos, volúmenes o medidas.
- Tipo de gravamen (impositivo): proporción o cantidad que se aplica sobre la base imponible para calcular la cuota, es decir para determinar la cantidad que será impuesta.
- Cuota tributaria: cantidad que representa el gravamen, que podrá ser una cantidad fija o bien el tipo impositivo multiplicado por base liquidable.
- Error de salto: situación que se produce cuando al incremento en la base tributaria se sigue un aumento mayor en la cuota tributaria. La Ley prohíbe la existencia del error de salto, puesto que el error de salto hace que el impuesto sea confiscatorio.
- Deuda tributaria: cantidad a satisfacer a la autoridad fiscal (la cuota tributaria), con aplicación de deducciones en la cuota (incentivos,

impuestos pagados por pagos fraccionados, retenciones efectuadas con anterioridad) o incrementos (intereses de demora, sanciones).

- Evasión fiscal: la no satisfacción o infravaloración de la deuda tributaria contraída con la administración fiscal por retraso en el pago, falsificación u ocultación de documentos.
- Elusión fiscal: no satisfacer toda o parte de la deuda tributaria correspondiente a la actividad económica realizada o a las características económicas del contribuyente, utilizando para ello lagunas en la legislación fiscal o subterfugios legales.

Las Tasas Es el tributo que probablemente mayores discrepancia ha causado y el que más dificultades presenta para su caracterización. Ello, se debe en parte, a que quienes la han tratado han confundido elementos económicos, jurídicos y políticos pero que con el pasar del tiempo se ha logrado que a demás de estas razones se obtenga la caracterización correcta de la tasa en donde tiene trascendencia en virtud del tan necesario perfeccionamiento en la construcción jurídica de la tributación.

De modo que se define la tasa como "un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente".

Características Esenciales

Surgiendo por consiguiente ciertas características esenciales de la tasa como lo son:

- El carácter tributario de la tasa, lo cual significa, según la caracterización general "una prestación que el Estado exige en el ejercicio de su poder de imperio".
- Es necesario que únicamente puede ser creada por la ley.

- La noción de tasa conceptúa que su hecho generador "se integra con una actividad que el Estado cumple" y que está vinculada con el obligado al pago.
- Se afirma que dentro de los elementos caracterizantes de la tasa se halla la circunstancia de que "el producto de la recaudación sea exclusivamente destinado al servicio respectivo".
- El servicio de la tasa tiene que ser "divisible".
- Corresponde el examinar la actividad estatal vinculante en donde "debe ser inherente a la soberanía estatal".

Clasificación de las Tasas

Dada a la importancia relativa de las tasas, la misma se clasifica de la siguiente manera:

- Tasa Jurídicas:
 - De jurisdicción civil contenciosas (juicios civiles propiamente dichos, comerciales, rurales, mineros, etc.)
 - De jurisdicción civil voluntaria (juicios sucesorios, información sumaria, habilitaciones de edad, etc.)
 - De jurisdicción penal (proceso de derecho penal común y derecho penal contravencional)
- Tasas Administrativas:
 - Por concesión y legalización de documentos u certificados (autenticaciones, legalizaciones, etc.)
 - Por controles, fiscalizaciones, inspecciones oficiales (salubridad, pesas y medidas, etc.)
 - Por autorizaciones, concesiones y licencias (permisos de edificación, de conducir, de caza y pesca, etc.)
 - Por inscripción de los registros públicos (registro civil, del automotor, prendario, etc.).

Diferencia de las Tasas con los Impuestos

Teniendo en cuenta correctamente de lo que es tasa se plantean una serie de diferencia con los impuestos, pero si bien es cierto no existe una diferencia sustancial entre el impuesto y la tasa ya que son afines jurídicamente. Y por esto el criterio de diferenciación radica en la naturaleza de la relación entre el llamado organismo público y el usuario del servicio o la persona a quien le interesa la actividad y en ese sentido debe analizarse si hay de por medio una relación contractual (pago fundado en la voluntad de las partes) o una relación legal (pago por mandato de ley; independientemente de la voluntad individual). Si la relación por consiguiente es contractual habrá ingreso de derecho privado (Impuesto) y si es legal será tasa. Además se puede decir que la tasa se encuentra vinculada con actividad estatal; actividad ésta que no existe en el impuesto ya que el mismo trata de un tributo no vinculado.

Basado en las definiciones anteriores podemos decir el impuesto se paga para sufragar los gastos de toda índole de la Administración Pública se use o no los servicios que ofrece, mientras que la tasa se paga por algún servicio oficial que recibe la persona.

Las Contribuciones Especiales son aquellas que cobra el estado por los servicios que presta en beneficio de la colectividad en general; pero cuya carga recae sobre ciertos contribuyentes también beneficiados. Ej. los derechos de frente. (Ley Org. De Hacienda Publica Estatal). Y las Contribuciones Parafiscales, son los tributos que se pagan para financiar con el dinero que reciben de los contribuyentes, las actividades u obras desarrolladas por entes específicos del Estado. S.S.O., L.P.H., INCE.

La comprensión de la composición y aplicación de los tributos y del sistema tributario Venezolano, nos ayuda a saber no solo cuales son las obligaciones, sino también los derechos como contribuyentes. A su vez permite a los encargados de planificar las finanzas nacionales, determinar

cuales son los criterios, que de aplicarse, serán los más beneficiosos para la población.

En nuestro país, mas del 90% de la renta fiscal proviene del Petróleo, por ser Venezuela uno de los principales países exportadores de petróleo, es por ello que el Estado no le había tomado real importancia a las tributaciones, pero como desde hace algunos años los ingresos provenientes de los recursos petroleros se hicieron insuficientes y cambiantes, se ha buscado otras formas de financiación que le sean más efectivas.

En este sentido, se inicio en nuestro país un esfuerzo de modernización del estado cuyo principal objetivo consistió en procurar soluciones a la grave crisis del sistema de las finanzas públicas. Se comenzó por reformas en las leyes, creación e implementación de nuevos impuestos; así como, la aplicación de controles más efectivos para evitar la evasión fiscal. Todas estas acciones están produciendo cambios profundos en el sistema tributario venezolano.

Ley de Impuesto Sobre la Renta

La figura legal más importante que abarca todo lo referente a la tributación en Venezuela es la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Fue promulgada con la intención de iniciar un proceso de modernización en el funcionamiento administrativo del Estado. Salazar (2002) A la muerte de Juan Vicente Gómez hubo fuertes presiones para que se estableciese en Venezuela el Impuesto Sobre la Renta. Por estas presiones, el General Eleazar López Contreras lo incluyese en su "Programa de Febrero". Pero no fue sino, el Presidente Isaías Medina Angarita quien nombró una "Comisión de Estudios de Legislación Fiscal", para que redactara un proyecto, el cual es presentado al Congreso el 25 de mayo de 1942, fue sancionado el 10 de Julio y promulgado el 17 de ese mismo mes y año; posteriormente publicada en gaceta oficial número 20.851 siendo puesto en vigencia con una vacatio legis hasta el 31 de diciembre de 1942 entrando en vigencia a partir del primero de enero de 1943.

Esta Ley se caracterizaba por estar estructurada bajo la forma de sistema mixto como lo aconsejaba el desarrollo del país para esa época. Este sistema mixto de la ley original estaba formado por: nueve impuestos cedulares básicos de tarifas proporcionales diferentes, según que la renta proviniera del capital, del trabajo o de la combinación de ambos factores y por un pago complementario calculado con base a una tarifa progresiva sobre la renta global formada por la suma de las rentas cedulares.

El Impuesto Sobre la Renta se implantó en Venezuela mediante ley especial naturalmente, pero no se reformó la Constitución Nacional, que es la que determina la repartición de los impuestos entre las diferentes entidades de Derecho Público (Nación, Estados, Distritos y Municipios), en el sentido de colocar al Impuesto Sobre la Renta como arbitrio rentístico de la Nación. El nuevo impuesto se estableció sobre la base de una vieja coletilla de la misma Constitución que decía "y los demás que con el carácter de impuestos

nacionales estableciere la ley". En posterior enmienda constitucional, se colocó como de la competencia del Poder Nacional, el Impuesto Sobre la Renta y otros, para evitar contrarias interpretaciones.

La Ley de Impuesto Sobre la Renta, grava, los enriquecimientos anuales, globales, netos y disponibles obtenidos en dinero y/o en especie, por una persona natural residente o no, o una persona jurídica domiciliada o no.

La Ley de Impuesto Sobre la Renta esta basado en cuatro principios fundamentales, que son los elementos primordiales del impuesto, como los son:

- La Renta Neta, ya que grava las ganancias, es decir los ingresos brutos después de haberle restados los costos y deducciones (gastos denominados así por la ley), y los desgravámenes en el caso de las Personas Naturales Residentes.
- Anualidad, porque abarca el periodo de un año, doce meses, el ingreso a ser gravado debe corresponder a un periodo anual, previamente fijado por el contribuyente como ejercicio fiscal.
- La Disponibilidad, un enriquecimiento se considera disponible cuando este se encuentre en poder o por lo menos a disposición del contribuyente, sin limitación alguna de manera que él pueda usarlo, gozarlo y/o disponer de él. La ley establece tres momentos: (a) en el momento del pago o abono en cuenta (b) en el momento en que se realiza la operación que los produce (c) en el momento en que son devengados.
- La Territorialidad: este principio determina la territorialidad de los ingresos que debe declarar, Las Personas Naturales residente y Personas Jurídicas domiciliada tributan con base a la Renta Mundial, es decir ingresos obtenidos dentro y fuera del país. Personas Naturales no residente y Personas Jurídicas no domiciliada tributan con base a Renta Territorial, es decir solo los ingresos obtenidos

dentro del país y las Personas Naturales o Personas Jurídicas residente en el extranjero, con establecimiento permanente o base fija tributan con base a la Renta Mundial, atribuibles a dicho establecimiento o base.

Reformas de la Ley de Impuesto Sobre la Renta

Se han realizado 18 reformas legales de las cuales se mencionan brevemente las más importantes a continuación:

En el año 1.948, en la Gaceta Oficial número 216, extraordinario, del 12 de noviembre, se publicó una versión que derogó la ley del año 1.943, y sus sucesivas reformas. Aumentó la participación de la Nación en las ganancias de las empresas explotadoras de recursos mineros y petroleros, por medio de un impuesto adicional.

En 1.955, según Gaceta Oficial número 24.816 del 8 de agosto, se derogó la ley de 1.948. Esta nueva versión entraba en vigencia el día primero de enero de 1956, manteniendo la estructura cedular concebida en la ley de 1943.

En el año 1.958 se produjeron dos modificaciones a la ley, una primera, bajo la modalidad de reforma, publicada en la gaceta oficial número 567, extraordinario, del 10 de julio, y la segunda, que derogó la Ley de 1955, publicada en la gaceta oficial número 577, extraordinario, del 19 de diciembre de 1.958, la cual entró en vigencia el día primero de enero de 1.959.

En el año 1.961, según la gaceta oficial número 669, extraordinario, del 17 de febrero de ese año, se reformó la Ley del de 1.958, y ésta, a su vez, vino a ser derogada por una nueva versión, la cual quedó publicada en la gaceta oficial de la República de Venezuela número 1.069, extraordinario, del 23 de diciembre de 1.966, vigente a partir del primero de enero de 1967. en la cual se estableció el cambio del sistema cedular por un sistema global progresivo con tres tipos de tarifas; la "A" para las personas jurídicas,

comunidades y rentas empresariales; la "B" para las empresas mineras y de hidrocarburos y la "C" para las personas naturales.

La nueva ley se distanciaba de la estructura cédular del impuesto consagrado en las leyes anteriores, unificando la mayor parte de las rentas bajo un único tipo de tarifa progresiva, aunque aún se conservaban algunas diferencias de acuerdo a ciertos tipos de renta. Esta versión, al igual que las anteriores, se ocupaba además de temas tales como, reglas de control fiscal, infracciones, recursos, prescripción, entre otros, que posteriormente habrían de ser tratados por el Código Orgánico Tributario.

A finales del año 1.970, se modificaron cinco artículos de la ley en la cual se reserva al Ejecutivo Nacional la facultad de fijar unilateralmente los valores de exportación a los efectos de la determinación del impuesto. Esta reforma significó para el país la posibilidad de determinar en forma autónoma el monto de la participación fiscal en los enriquecimientos de las ex-concesionarias de hidrocarburos.

En el año 1.974, según publicación efectuada en la gaceta oficial número 1.677, extraordinario, del 27 de agosto de ese año, se produjo varias reformas en las cuales se aumentó la exención de base para las personas naturales a Bs. 24.000,00; aumentaron los límites de desgravámenes, se concedió la rebaja de impuesto a las personas naturales con rentas inferiores a Bs. 120.000,00; se concedió la compensación. En ese mismo año, en otra reforma parcial, se concedió una rebaja de impuesto a las ex-concesionarias de hidrocarburos por el monto de los desembolsos hechos con el fin de preservar los bienes de la industria, que serían luego expropiados por el proceso de nacionalización petrolera.

En el año 1.978 se derogó la Ley de Impuesto Sobre la Renta del año 1.966 y sus reformas parciales, de acuerdo con la gaceta oficial número 2.277, extraordinario, del 23 de junio de 1978. Esta ley estableció la estructura del Impuesto que hoy conocemos, en el sentido de que todas las personas naturales debían declarar la totalidad de sus rentas,

independientemente de su origen, aplicándoseles una tarifa progresiva única; de igual forma se comenzó a gravar a las personas jurídicas, previendo un capítulo especial sólo para las rentas de origen petrolero y minero, aún vigente. Se exime de gravámenes los ingresos de las personas naturales por la enajenación de su vivienda principal y se somete a declaración estimada y anticipo el impuesto causado por la enajenación de inmuebles, se eliminó la garantía como requisito de interposición de recurso de reconsideración administrativa.

En el año 1.981, según Gaceta Oficial N° 2.984 del 23 de diciembre; se limitaron las facultades del Ejecutivo para la fijación de los valores de exportación, se aumentó la exención de base para las personas naturales.

En el año 1.986, según Gaceta Oficial N° 3.888 del 3 de octubre, la cual se adapta a la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario; se representa una reforma importante en tres diferentes aspectos:

- En las rentas que obtengan en el exterior tanto los venezolanos como los extranjeros residentes en el país, las cuales ahora se gravan (Artículo 65).
- La consolidación de balances para declarar ante la Administración del Impuesto, cuando las sociedades estén vinculadas entre sí por tratarse de los mismos accionistas o parientes de ellos (Artículo 75).
- El asunto de los desgravámenes domésticos que se restan de la renta de toda persona natural residente en el país (Artículo 83).

En el año 1.991, según Gaceta Oficial N° 4.300 del 13 de agosto; esta ley presenta una modificación más moderada que las leyes anteriores en los siguientes casos:

- a) Grava moderadamente las rentas personales, pues la Tarifa 1 para las personas naturales ofrece una exención de base de 50 salarios mínimos (Artículo 53).

- b) También grava más moderadamente que antes las rentas de las sociedades anónimas y limitadas, pues el máximo de la escala de la tarifa 2 es actualmente no el 50% como era antes, sino el 30%.
- c) Se han eliminado los permisos que, con el nombre de Certificados de Solvencia, era preciso obtener para realizar muchas transacciones.
- d) No se gravan los dividendos de las sociedades.

En el año 1.993, según Gaceta Oficial N° 4.628 del 9 de septiembre; y en el año 1.994, según Gaceta Oficial N° 4.727 del 27 de mayo, la cual incorpora el concepto de Unidad Tributaria; y se establecen distintas tarifas o alícuotas que varían según el tipo de contribuyente.

- a) Se establece una Tarifa N° 1 para las personas naturales y aquellas que la propia ley asimila a las personas naturales como son las herencias yacentes.
- b) Se establece una Tarifa N° 2 para las compañías anónimas y los contribuyentes asimilados a éstas, que realicen actividades distintas a las de hidrocarburos o actividades conexas, gravando el enriquecimiento o renta obtenida por éstas con una alícuota progresiva.

Sin embargo, esta Tarifa N° 2 se aplicará igualmente para los casos de enriquecimientos obtenidos por contribuyentes distintos de las personas naturales y de sus asimilados, que se dediquen a la explotación de hidrocarburos y actividades conexas, en razón de nuevas actividades que para la ejecución de proyectos en materia de explotación y refinación de crudos pesados y extra-pesados y de explotación y procesamiento de gas natural libre, siempre y cuando se realicen (a) bajo convenios de asociación celebrados conforme a la Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y el Comercio de los Hidrocarburos, o (b) mediante contratos de interés nacional previstos

en la Constitución Nacional, además de las empresas ya constituidas y domiciliadas en Venezuela.

c) Se establece una Tarifa N° 3 que varía según el tipo de enriquecimiento que perciban los contribuyentes que se señalan a continuación:

- Por el enriquecimiento obtenido por los contribuyentes distintos a las personas naturales y sus asimilados que se dediquen a la explotación de hidrocarburos o actividades conexas en razón de actividades que ellas realicen, tales como la refinación y el transporte o la compra o adquisición de hidrocarburos y sus derivados.
- Por los enriquecimientos obtenidos por personas naturales y sus asimilados que se dediquen a la explotación de minas o actividades conexas, en razón de regalías y demás participaciones análogas.

En esta reforma el concepto de la unidad tributaria ha sido introducido a fin de tener un sistema tributario cuyas tarifas no cambien cada año debido al proceso de inflación. Este concepto se estableció por la última reforma del Código Orgánico Tributario.

El cambio de valor de la unidad tributaria de acuerdo con la inflación, le permite al Fisco que sus ingresos suban con dicha inflación en lugar de quedar estancados. Beneficia a los pequeños contribuyentes pues la exención de base sube de acuerdo con el valor de la Unidad Tributaria.

En el año 1.995, según Gaceta Oficial N° 5.023 del 18 de diciembre, la ley sufre otra reforma.

En el año 1999, según Gaceta Oficial N° 5.390 del 22 de octubre de 1.999; se establecieron una serie de innovaciones, aunque fue modificada posteriormente en el año 2.001, según Gaceta Oficial N° 5.557 del 13 de noviembre, en su artículo 14 numeral 1 (las exenciones) y Artículo 53 punto b (tarifa 3, tarifa proporcional para las empresas petroleras). Nuevamente el

contenido de esta gaceta se modifico en la Gaceta Oficial Extraordinaria 5.566, del 28-12-01, que representa la totalidad del texto actualmente vigente.

Innovaciones de la ley de Impuesto decretada en 1999, que se mantienen vigentes en la Ley de Impuesto Sobre la Renta actualmente vigente desde el 28 de diciembre del 2001.

Aparte de la exención de base a los agropecuarios y de algunos cambios en materia de exención de impuesto a las inversiones, tanto industriales como agropecuarias, turísticas y ambientales, etc., la ley actual ha innovado en tres campos importantes:

1. La Aplicación del Principio de la Renta Mundial, la Ley de Impuesto Sobre la Renta establece a partir del 1° de Enero de 2001 también pagarán impuesto los residentes y domiciliados en Venezuela individuos o empresas por las rentas que reciban del Exterior, las cuales deberán declarar y se permite el acreditamiento de impuestos pagados en el exterior; es decir, podrán descontar del impuesto que paguen aquí, el pagado en el Exterior.
2. La implementación del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, el cual consiste en un especial control sobre las inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal.
3. Dividendos de Sociedades Anónimas y Limitadas. Se crea, un gravamen proporcional a los dividendos originados en la renta neta del pagador que exceda de su renta neta fiscal gravada.
4. Operaciones con Empresas Vinculadas: Precios de Transferencia.

Régimen de Transparencia Fiscal Internacional

Con la aplicación del Principio de Renta Mundial se introduce el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional que viene a ejercer un control especial de aquellas inversiones cuyas ganancias no están sujetas a un impuesto, y se hacen en jurisdicciones que no tienen ninguna clase de control o cooperación con otros países. De allí, su nombre Transparencia, pues Implica que las normas tributarias deben ser normas inteligibles, claras, precisas, fiscales, porque se refiere al Impuesto Sobre la Renta e internacional porque precisamente regula las inversiones realizadas y las rentas obtenidas en el exterior específicamente en zonas consideradas paraísos fiscales.

Es importante la Definición del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, Heredia (2000) lo presenta como:

El conjunto de regulaciones que someten al Impuesto Sobre la Renta todas las operaciones, que los contribuyentes residentes o domiciliados en el país, que ejecuten en las llamadas jurisdicciones de baja imposición (Paraísos Fiscales), vinculado con el Principio de Rentas Mundiales.” ya que es este el que me va a permitir grabar los enriquecimientos obtenidos fuera del territorio nacional.

La implementación de este Régimen tiene por objeto mejorar el sistema de tributación sobre renta mundial. Así, una entidad constituida en una jurisdicción de baja imposición, se considera transparente y el contribuyente obligado a reportar sus rentas mundiales, deberá reportar los ingresos, costos y gastos de la entidad como propios. Como generalmente las rentas obtenidas por esas entidades no son gravadas, el resultado de aplicar esta norma es que las rentas de la entidad extranjera serán gravadas con el impuesto venezolano.

Antecedentes de la transparencia fiscal internacional venezolana

El Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, tiene su trasfondo en la lucha de los países desarrollados contra las jurisdicciones de baja imposición fiscal, quienes con sus bajas tasas impositivas alteran el marco fiscal de los demás países. Puede establecerse como un origen de este régimen, la creación de una organización de estos países, para presionar a los demás países miembros o no a tomar medidas en contra de estos entes fiscalmente perjudiciales. Esta organización es para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). México es el representante por América Latina de esa organización, por lo cual el antecedente de todas las normas de transparencia fiscal internacional venezolana, es la legislación Mexicana, sin embargo hay otros países que lo han adoptado como los son Argentina, España, Brasil, Francia, Estados Unidos, entre otros.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos es una organización internacional intergubernamental que reúne a los países más industrializados de economía de mercado, los representantes de los países miembros se reúnen para intercambiar información y armonizar políticas con el objetivo de maximizar su crecimiento económico y coadyuvar a su desarrollo y al de los países no miembros.

La OCDE tiene sus orígenes en 1948, en la Organización para la Cooperación Económica Europea que tuvo el objetivo de administrar el Plan Marshall para la reconstrucción europea. En 1960, el Plan Marshall había cumplido su cometido y los países miembros acordaron invitar a Estados Unidos y Canadá en la creación de una organización que coordinara las políticas entre los países occidentales. La nueva organización recibió en nombre de Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos y su

sede se encuentra en París. La OCDE es el mayor productor mundial de publicaciones en economía y asuntos sociales con más de 500 títulos por año, más documentos de trabajo y otros productos, entre ellos esta el modelo de tratados internacionales para evitar la doble tributación.

En materia de Transparencia Fiscal Internacional, la OCDE viene promoviendo acuerdos entre los países miembros y no, debido a que todos son afectados, para unirse en contra de la Competencia Fiscal Nociva, promoviendo acuerdos entre los países respecto a la Transparencia Fiscal Internacional. Estos acuerdos facilitan el intercambio de información y el establecimiento y aplicación de metodologías para enfrentar estas competencias nocivas, asimismo, se han estado identificando prácticas dudosas desde hace siete años. Los sistemas que aplican sólo una tasación baja son evaluados de varias formas, siendo la más importante la relacionada con la transparencia y la existencia de reglas sobre el intercambio de información con otras autoridades fiscales. Los centros que no cumplen con las normas en todas estas áreas son llamados en la actualidad “Paraísos Fiscales”.

Esta organización ha venido entablando una lucha contra 35 jurisdicciones (en su mayoría pequeños países del Caribe y el Pacífico) llamadas “Paraísos Fiscales” al considerar que sus dañinas prácticas fiscales atraen a evasores de impuestos y delincuentes.

Asimismo antes que Venezuela adoptara el Principio de Renta Mundial y por ende el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, otros países ya lo habían adoptado, se hace referencia de algunos y sus principales aspectos:

Legislación Española:

El Régimen de Transparencia Fiscal Internacional aparece en España con la Ley 42/94, que intenta proteger al erario público de la creación de

“Bolsas Exteriores” o drenaje de bases españolas al exterior, hecho por residentes españoles hacia países de baja tributación.

De acuerdo con esta Ley, son cuatro los requisitos de aplicación del régimen: 1) que el sujeto pasivo sea residente en España; 2) que tenga participación en una entidad no residente en más del 50%; 3) la sociedad no residente debe tributar por debajo del 75% de lo que correspondería en España y 4) las rentas a imputar serán sólo las positivas.

Se imputará la renta positiva obtenida por la sociedad, en tanto dicha renta, provenga de alguna de las siguientes fuentes:

- Titularidad de inmuebles no afectos a una actividad empresarial.
- Participación en fondos propios de cualquier entidad y cesión a terceros de capitales propios (con exclusiones).
- Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios (salvo casos).
- Transmisiones de bienes y derechos que generen ganancias y pérdidas patrimoniales.

Legislación Francesa:

En esta legislación el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, afecta solo a personas jurídicas, debido a que establece que cuando una persona jurídica, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, explota una empresa fuera del país sometido a un régimen impositivo privilegiado, obteniendo directa e indirectamente al menos el 10% de las acciones partes, derechos financieros o derechos de votos o que obtenga una participación igual o superior a un determinado monto en francos, esta persona jurídica someterá a imposición en Francia el resultado que alcance dicha empresa.

Legislación Norteamericana:

En Estados Unidos se aplicara el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, si más del 50% del total de los derechos de voto del total de las acciones es poseído directa e indirectamente o constructivamente por uno o más socios de Estados Unidos.

Para el caso de las participaciones indirectas, aquellas que son poseídas a través de entidades interpuestas y en el caso de las participaciones constructivas, aquellas que recogen un conjunto de participaciones sobre la entidad no residente y que va a ser atribuida *ope legis* a una determinada persona en virtud de las relaciones que mantiene con otra que evidencie la propiedad jurídica privada.

Contenido del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional inmerso en la Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.

Con la publicación el 22 de octubre de 1999, de la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.390 el decreto N° 307 con rango y fuerza de ley, mediante el cual se reforma la Ley de Impuesto Sobre la Renta Venezolana, se introdujo en el Sistema de Impuesto Sobre la Renta Venezolano al sistema de Renta Mundial, estrictamente vinculado con éste se encuentran las normas contenidas en el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, las cuales representan un control derivado de la aplicación del Principio de Renta Mundial. Este Control se ha mantenido sin modificaciones en las sucesivas reformas a la Ley de Impuesto Sobre la Renta (ISLR), siendo la ultima reforma de fecha 28 de Diciembre de 2001.

A continuación, se presentan organizados, los diferentes Artículos que forman parte de la normativa referente a la aplicación del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, contenido en la Ley de Impuesto Sobre la Renta Venezolana, así como su Reglamento, vigente, modificado con el

decreto 2.507 del 11 de Julio de 2003, publicado en Gaceta Oficial N° 5.662 Extraordinario del 24 de septiembre del 2003

Contribuyentes Sujetos al Régimen de Transparencia Fiscal Internacional:

Según el Art. 101 de la Ley de ISLR, un contribuyente de Impuesto Sobre la Renta esta sujeto al Régimen de Transparencia Fiscal Internacional cuando tenga inversiones directas o indirectas en Personas jurídicas, sucursales, bienes muebles e inmuebles, acciones, cuentas bancarias o de inversión, fideicomiso, asociaciones en participación, fondos de inversión, así como en cualquier otra figura jurídica similar ubicados en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Siempre y cuando el contribuyente pueda decidir el momento de reparto o distribución de los rendimientos, utilidades o dividendos o tenga el control de la administración de las mismas, ya sea en forma directa o indirecta. La Administración Tributaria presumirá que el contribuyente tiene influencia en la administración y control de las inversiones, a menos que este pruebe lo contrario.

En el Art. 204 del Reglamento de ISLR se indica que los contribuyentes, que a la fecha de cierre del ejercicio, no puedan decidir el momento de reparto o distribución de los rendimientos, utilidades o dividendos derivados de las inversiones ubicadas en las jurisdicciones de baja imposición fiscal, o cuando a esa fecha no tenga el control de la administración de las mismas, ya sea en forma directa, o indirecta o a través de personas interpuestas, no estarán obligados a aplicar el régimen de transparencia fiscal internacional. A tal efecto, el contribuyente a la fecha de la presentación y pago de impuesto, deberá notificar, mostrar y comprobar ante la Administración Tributaria tal situación.

Normas de Exclusión a la sujeción al Régimen de Transparencia Fiscal Internacional

En el Art. 101 párrafo segundo de la Ley de ISLR, Se excluyen del régimen bajo estudio, las inversiones realizadas por la República, los Estados y los Municipios, en forma directa o a través de sus entes descentralizados o desconcentrados.

Asimismo, el Artículo 102 de la ley y 201 del Reglamento de ISLR, excluye del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional a los ingresos gravables provenientes de la realización de actividades empresariales en Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal, cuando más del 50% de los activos totales de estas inversiones, consistan en activos fijos afectos a la realización de dichas actividades y estén situados en tales Jurisdicciones.

Para la determinación de este porcentaje, deben considerarse los bienes del activo fijo, derivados de la actividad empresarial de que se trate. El valor de los activos totales de estas inversiones, se efectuará conforme las disposiciones establecidas en la Ley de Impuesto a los Activos Empresariales.

No obstante, si se obtienen ingresos por concepto de cesión del uso o goce temporal de bienes, dividendos, intereses, ganancias de enajenación de bienes muebles e inmuebles o regalías, que representen más del 20% del total de los ingresos obtenidos por el Contribuyente en las mencionadas Jurisdicciones, la exclusión anterior no es aplicable.

En el Art. 203 del Reglamento de ISLR reafirma lo mencionado anteriormente, porque cuando el porcentaje de participación de los ingresos totales a que se refiere el aparte único del artículo 102 supere el veinte por ciento (20%), el contribuyente deberá gravar la totalidad de los ingresos causados obtenidos por el ente ubicado en la jurisdicción de baja imposición fiscal, durante el período fiscal de que se trate, en la proporción y con la participación directa o indirecta que posea dicho contribuyente en dicha jurisdicción. De igual manera se procederá en los casos en que el porcentaje

de bienes del activo fijo a la realización de la actividad empresarial de que se trate, sea igual o inferior al cincuenta por ciento (50%) de los activos totales del ente.

Este porcentaje se determinará según el Art. 201 del Reglamento de ISLR, relacionando el monto de los ingresos brutos causados en el ejercicio de que se trate, con la totalidad de ingresos brutos causados, obtenidos en la jurisdicción de baja imposición fiscal por el ente con o sin personalidad jurídica, fideicomiso, etc., ubicados en la misma.

Supuestos para considerar que una inversión está ubicada en una jurisdicción de baja imposición fiscal:

El Artículo 103 de la ley de ISLR establece que para considerar que una inversión esta ubicada en un paraíso fiscal debe ocurrir cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Cuando las cuentas, sean en instituciones financieras ubicadas en Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal y sean propiedad o beneficien a su pareja, sus ascendientes o descendientes en línea recta, su apoderado o cuando estos últimos aparezcan como apoderados o autorizados para firmar u ordenar transferencias.
2. Cuando las inversiones de cualquier clase se encuentren en instituciones situadas en dicha jurisdicción.
3. Cuando se cuente con un domicilio o apartado postal en esa jurisdicción;
4. Cuando la persona tenga su sede de dirección o administración efectiva o principal o cuente con un establecimiento permanente en dicha jurisdicción.
5. Cuando se constituya en dicha jurisdicción.
6. Cuando tenga presencia física en esa jurisdicción.
7. Cuando se celebre, regule o perfeccione cualquier tipo de negocio jurídico de conformidad con la legislación de tal jurisdicción.

Adicionalmente a lo anterior en el Artículo 104 de la Ley de ISLR, se consideran inversiones del Contribuyente, las cuentas abiertas en instituciones financieras ubicadas en Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal que sean propiedad o beneficien a su pareja, sus ascendientes o descendientes en línea recta, su apoderado o cuando estos últimos aparezcan como apoderados o autorizados para firmar u ordenar transferencias.

Presunción de inversión en paraísos fiscales (Artículo 105 de la Ley de ISLR):

El Estado presume que existe inversión en *paraísos fiscales*, cuando las transferencias efectuadas u ordenadas por el Contribuyente a cuentas de depósito, inversión, ahorro o cualquier otra similar, abiertas en instituciones financieras situadas en Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal, son efectuadas a cuentas cuya titularidad corresponde al mismo Contribuyente.

El Artículo 205 del Reglamento de ISLR involucra a los bancos e instituciones financieras, comprometiéndolos a informar mensualmente a la Administración Tributaria, los titulares residentes del país que posean cuentas ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, la forma, plazo y demás condiciones en que se realicen o se dispongan las transferencias que se efectúen en dichas cuentas, a las entidades ubicadas en dichas jurisdicciones.

De igual modo, los bancos e instituciones financieras informarán las transferencias recibidas de entidades financieras ubicadas en tales jurisdicciones, cuyos destinatarios sean sujetos residentes o domiciliados en Venezuela. Esta información podrá ser requerida por la Administración Tributaria en soporte físico, electrónico o por transmisión electrónica de datos.

Determinación del enriquecimiento gravable:

En los artículos Art. 106 y 107 de la Ley de ISLR, se indica que los ingresos derivados de las inversiones en Paraísos Fiscales, en la proporción de la participación directa o indirecta que tenga el Contribuyente, siempre que no se hayan gravado con anterioridad. Esto se aplica aun en el caso de que no se hayan distribuido ingresos, dividendos o utilidades.

- a) Se presume, también *juris tantum*, que las sumas percibidas de una inversión ubicada en una Jurisdicción de Baja Imposición Fiscal, constituyen ingreso bruto o dividendo derivado de dicha inversión.
- b) Los ingresos gravables, deberán determinarse en cada Ejercicio Fiscal.

A los fines de la determinación del enriquecimiento neto o pérdida el Contribuyente podrá imputar proporcionalmente a su participación en las inversiones, los costos y deducciones que correspondan, siempre que mantenga a disposición de la Administración Tributaria, la contabilidad, presente oportunamente la declaración informativa correspondiente y cumplan con las demás normas establecidas para la materia.

El aparte único, Art. 206 del Reglamento de ISLR, complementa permitiendo que la pérdida neta debidamente comprobada, que se determine por aplicación del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, sólo podrá imputarse con las rentas netas gravadas provenientes de las inversiones ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Y en el Art. 202 del Reglamento de ISLR se señala que las inversiones realizadas por un mismo residente en distintos entes calificados como jurisdicciones de baja imposición fiscal, se considerarán en forma independiente. Por el contrario, cuando se trate de inversiones directas en bienes, muebles o inmuebles, colocaciones, etc., en una misma jurisdicción de baja imposición fiscal, el contribuyente deberá integrar la totalidad de los ingresos derivados de tales inversiones a los que queden sujetos al Régimen de Transparencia Fiscal Internacional.

En cuanto a los dividendos que se perciban correspondientes a las rentas netas acumuladas, al último ejercicio cerrado, con anterioridad a la fecha que resulta aplicable el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, el Artículo 208 del reglamento establece que se aplicará las disposiciones establecidas en él los dividendos recibidos de empresas constituidas y domiciliadas en el exterior o constituidas en el exterior y domiciliadas en La República Bolivariana de Venezuela, estarán excluidos de la renta neta prevista en este artículo. En tal sentido, dichos dividendos estarán sujetos a un impuesto proporcional del treinta y cuatro por ciento (34%), pudiendo imputar a dicho resultado, el impuesto pagado por este concepto fuera del territorio venezolano.

En cuanto a la enajenación de acciones de una inversión situada en una Jurisdicción de Baja Imposición Fiscal el Art. 110 de la Ley de ISLR remite al procedimiento establecido en la Ley para las rentas obtenidas en el extranjero.

De igual forma lo hace con los ingresos derivados de la liquidación o reducción del capital de personas jurídicas, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión o cualquier otra figura jurídica similar creada o constituida de acuerdo al derecho extranjero, el contribuyente deberá determinar el ingreso gravable de fuente extranjera, de conformidad con lo establecido en esta Ley.

Acreditamiento del impuesto pagado en el exterior

En el contenido del Art. 111 de la Ley de ISLR, se permite que los Contribuyentes sujetos al Régimen pueden aplicar el acreditamiento del impuesto pagado en las Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal con las mismas limitaciones cuantitativas y cualitativas y el cumplimiento de los requisitos que prevé la Ley.

Según el Art. 2 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta los contribuyentes podrán acreditar contra el Impuesto Sobre la Renta que les

corresponda pagar, el Impuesto Sobre la Renta que hayan pagado en el extranjero por los enriquecimientos de fuente extraterritorial por los cuales estén obligados al pago de impuesto en los términos de esta Ley siempre y cuando no excedan a la cantidad que resulte de aplicar las tarifas establecidas en la 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.

Deberes adicionales de los contribuyentes en condición sujeción al Régimen

El Régimen contempla sólo dos deberes a los contribuyentes obligados:

1) Declaración Informativa de Rentas

En los artículos 208 de la ley y 207 del Reglamento de ISLR establece como un deber formal adicional a los deberes de los contribuyentes de la ley de Impuesto Sobre la Renta, el presentar conjuntamente con su declaración definitiva de rentas de cada año, ante la oficina de la Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, una declaración informativa de rentas en la misma forma y modalidades establecidas en la Ley y en el Reglamento y demás disposiciones en materia de declaraciones definitivas, sobre las inversiones que durante el ejercicio hayan realizado o mantengan en jurisdicciones de baja imposición fiscal, acompañando los estados de cuenta por depósitos, inversiones, ahorros, los retiros o cualquier otro documento que respalde la inversión.

La Administración Tributaria mediante normas de carácter general, podrá exigir otros documentos o informaciones adicionales que deban presentar los contribuyentes. Así como presentar la declaración informativa, en los formatos que a tal efecto autorice. Actualmente no se ha creado un formulario para presentar esta declaración.

Asimismo, el contribuyente deberá relacionar las cuentas abiertas en instituciones financieras ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal,

cuyo propietario sea el cónyuge o la persona con la que viva en concubinato, sus ascendientes o descendientes en línea recta o de su apoderado cualquiera sea la persona que ejerza el mandato.

El contribuyente deberá también, acompañar a la declaración informativa, la documentación probatoria mencionada, cuando a la fecha de cierre de saldo de sus inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal fuera igual a cero, siempre que demuestre ante la Administración Tributaria el resultado de las inversiones que poseía en tales jurisdicciones.

2) Llevar Partida Contable especial

Otro deber formal adicional que establece la ley en su Artículo 109 y refuerza el reglamento en su Art. 208 de ISLR es para efectos fiscales: el Contribuyente deberá llevar una cuenta de los ingresos brutos, dividendos o utilidades, provenientes de las inversiones efectuadas en Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal, correspondientes a cada ejercicio.

En esta cuenta, se debitará los ingresos efectivamente percibidos por el contribuyente proveniente de las citadas inversiones con los ingresos gravables declarados en cada período fiscal en los cuales se pago el impuesto y se acreditará con los dividendos o utilidades percibidos en cada período, siempre que correspondan a la distribución de enriquecimientos obtenidos por el ente ubicado en la jurisdicción de baja imposición fiscal, en los períodos fiscales que resulta aplicable el régimen de transparencia fiscal internacional.

Se considera que el contribuyente tiene a disposición de las autoridades fiscales la contabilidad de sus inversiones ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, cuando la misma sea proporcionada a la Administración Tributaria al serle requerida.

Determinación del Impuesto

Se paga impuesto, por la diferencia que resulte, cuando el saldo de la cuenta de ingresos brutos, dividendos o utilidades sea inferior al monto de los efectivamente percibidos.

Si en determinado período fiscal el saldo de la citada cuenta fuera acreedor, el contribuyente deberá incluirlo como enriquecimiento de dicho período, a efectos de someterlo a la tarifa correspondiente y para el período fiscal siguiente, el saldo inicial de la referida cuenta será igual a cero y se continuara con el procedimiento.

Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal:

Con base en lo señalado anteriormente, se infiere que la existencia de *paraísos fiscales*, son la base de la creación del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, por lo cual se considera se debe conocer un poco de ellos.

Los paraísos fiscales nacieron conjuntamente con los impuestos. En la antigua Grecia, los comerciantes hacían un desvío de 20 millas para dejar sus mercancías en las islas vecinas a Atenas y evitar así el impuesto del 2% que debía pagarse a esa ciudad por las importaciones y exportaciones. En la edad media, como incentivos para atraer a negociantes a la ciudad de Londres, quienes se instalaran en ella estaban exonerados de todo impuesto.

Durante los siglos XVII y XVIII existieron lugares como Flandes, donde existía un mínimo de restricciones para el comercio en sus puertos. Los mercaderes ingleses prefirieron vender lana en Bélgica y no en Inglaterra donde pagaban impuestos cuantiosos. Holanda, durante los siglos XVI y XVII, estableció un mínimo de impuestos para las operaciones que se realizaban en su territorio. En 1721, las Colonias Americanas desviaron su comercio hacia América Latina para no pagar impuestos a Inglaterra.

Hoy los paraísos fiscales se desarrollaron gracias a la presencia de bancos internacionales. La existencia de estos bancos aporta ventajas a los paraísos fiscales en términos de empleados y ganancias. La explosión de paraísos fiscales se debe en gran parte a la existencia de sociedades internacionales que buscan abrir operaciones en función de la fiscalidad de un territorio. Si el 20% de los activos mundiales están concentrados en empresas multinacionales, las sociedades buscarán las jurisdicciones que les aporten beneficios fiscales para abrir sus operaciones.

Asimismo en el comentario sobre la ley de Impuesto Sobre la Renta de Garay (1999), se entiende que:

Tales entes políticos (la ley las llama jurisdicciones) obtienen un dinero anual al acoger a las empresas extranjeras y no les gravan con impuestos altos. De esta manera, miles de personas naturales y jurídicas y no se consideren los bancos, tienen su sede fiscal en dichos refugios, cuyas oficinas a veces son poco más que un cajetín para recibir la correspondencia. Hay paraísos fiscales que tienen más empresas y bancos registrados que habitantes.

El nacimiento de los llamados "Paraísos Fiscales" se debió entre otras cosas a los exagerados impuestos en muchos países que, en Europa, pueden llegar a más del 40 y del 50% del ingreso personal, lo cual se asemeja a una confiscación antes que a un impuesto... se hace con el objetivo de atraer inversiones, mediante la fijación de impuestos con tasas muy bajas, eliminado o reducido a su mínima expresión, los gravámenes impositivos a la inversión extranjera.

Ante la proliferación de los paraísos fiscales se adoptan medidas clásicas para que cada jurisdicción grave las utilidades que le corresponden. Por ello, se adoptan medidas de transparencia fiscal internacional, transferencia de precios y una red de tratados internacionales. El uso de paraísos fiscales tiene impacto tanto al contribuyente que lo usa como en el país de donde proviene el capital.

Marco Normativo

Dentro del orden jurídico de un estado determinado, observamos que las leyes se organizan de acuerdo con una jerarquía.

Según Kelsen (1974), Merkel fue el primero en plantearse el problema que fue recogido luego por Hans Kelsen, surgiendo con este último, la concepción “Escalonada” del derecho, la cual arranca de la norma jurídica pura y simple, para llegarse hasta la norma fundamental que es la Constitución Nacional. Así queda establecida la estructura jerárquica de un Orden Jurídico Nacional:

Constitución Nacional:

En primer lugar se encuentra la ley fundamental o constitución Nacional, a la cual todas las demás están subordinadas; en esto reside el orden Constitucional. La función esencial es la de designar los órganos encargados de la creación de las normas generales y determinar el procedimiento que deben seguir. También la constitución puede determinar el contenido de ciertas leyes futuras al prescribir o prohibir tal o cual contenido. En la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, en su artículo 317, establece la base legal para la creación de la Ley de Impuesto Sobre la Renta:

No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la ley que cree el tributo correspondiente. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio...

Leyes Constitucionales:

Estas se encuentran señaladas en el propio texto Constitucional. En general poseen la misma jerarquía de la Constitución. Las leyes constitucionales no pueden modificarse como las leyes ordinarias.

Leyes Ordinarias:

Están conforman el conjunto de leyes que regulan las actividades usuales y corrientes de los ciudadanos; son las que constituyen el derecho común para todos los ciudadanos, son aplicables para todos.

Leyes Especiales:

Las cuales constituyen el llamado derecho especial, son las que regulan solo un aspecto a aspecto de la actividad de los ciudadanos. El principio fundamental de estas leyes especiales es: "La ley especial priva sobre las ordinarias en materia de su especialidad".

Adicionalmente en Venezuela se establece las fuentes del derecho tributario a través del Código Orgánico Tributario en su artículo 2:

1. Las disposiciones constitucionales. (Art. 317)
2. Los tratados, convenios o acuerdos internacionales celebrados por la República.
3. Las leyes y los actos con fuerza de ley.
4. Los contratos relativos a la estabilidad jurídica de régimen de tributos nacionales, estatales y municipales, las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto.

En su Parágrafo Segundo, define que son leyes: “A los efectos de este Código se entenderán por leyes los actos sancionados por las autoridades nacionales, estatales y municipales actuando como cuerpos legisladores”.

En el artículo 3 especifica que sólo a las leyes corresponden regular con sujeción a las normas generales de este código las siguientes materias:

1. Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo.
2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto.
3. Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales.
4. Las demás materias que les sean remitidas por este Código.

Parágrafo Primero: Los Órganos Legislativos Nacional, Estadales y Municipales, al sancionar las leyes que establezcan exenciones, beneficios rebajas y demás incentivos fiscales o autoricen al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones, requerirán la previa opinión de la Administración Tributaria respectiva la cual evaluará el impacto económico y señalará las medidas necesarias para su efectivo control fiscal, así mismo, los órganos legislativos correspondientes requerirán las opiniones de las oficinas de asesoría, con las que cuenten.

Bases Legales:

Las bases legales en las cuales se sustenta este trabajo, esta contenido en el Título VII Del Control Fiscal, Capítulo II del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, del Art. 101 al 111 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (Anexo 01). Régimen que entro en vigencia desde el 01 de enero del 2001, y fue introducido en la ley con el decreto con rango y fuerza de ley No 307, mediante el cual se reformo la Ley de Impuesto Sobre la

Renta. Esta es la base legal específica de esta investigación, es decir, el objeto propio de estudio y análisis.

Asimismo el Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, fue reformado mediante el decreto N° 2.507, y publicado en Gaceta Oficial N° 5.662 Extraordinario el 24 de Septiembre del 2003, mediante esta reforma se introduce el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional en el capítulo V del articulado 201 al 208 (Anexo 02).

Providencia Administrativa por Medio de la cual se califican las Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal

La Administración Tributaria emite la Providencia para facilitar la determinación, con mayor precisión, de cuáles son contribuyentes que están sujetos al Régimen

En fecha 19-03-2001, la Administración Tributaria emitió la Providencia Administrativa N° SNAT/2001/1509 por Medio de la cual se califican las Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal a los efectos del Impuesto Sobre la Renta e indico en la misma que este listado se actualizará cuando lo considere necesario.

Para el 15 de enero de 2003, la Administración Tributaria (Seniat) emitió una nueva lista de jurisdicciones de baja imposición fiscal. Márquez (2003), que adapta a una serie de modificaciones significativas, pues la premura de sacar un listado de jurisdicción de baja imposición fiscal, evito que se consideraran muchos aspectos importantes al momento de hacer la lista: (a) se reconoce la labor de países con los cuales se sostiene una reciprocidad al intercambiar información fiscal, por lo cual seria mezquino considerarlos como de baja imposición fiscal y en consecuencia incluirlos en la lista negra emitida mediante providencia por la Administración Tributaria, atropellando las disposiciones de un acuerdo internacional. (b) reconoce la labor de zonas que considerados jurisdicción de baja imposición fiscal, están

cambiando su legislación fiscal, adoptando medidas y controles, a fin de evitar la calificación de paraíso fiscal y ser excluidos de diversas listas negras en el ámbito internacional y de esta forma cumplir con estándares internacionales generalmente establecidos por la OCDE. Ejemplo de estos países son las Antillas Neerlandesas (Curazao). Y (c) La exclusión de países con regímenes territoriales como lo fue Venezuela hasta 1999, que por mal interpretación fueron considerados paraísos fiscales (Ej. Costa Rica).

Posteriormente la Administración Tributaria publicó una nueva lista de jurisdicciones de baja imposición fiscal, La Providencia SNAT/2004/0232 en Gaceta Oficial N° 37.924 del 26 de abril del 2004 y modifica la Providencia Vigente desde el 15 de Enero de 2003. La modificación que presenta dicha Providencia respecto a la anterior consiste en la exclusión de las Islas San Cristóbal y Nevis, manteniéndose inalteradas las restantes regulaciones contenidas en la misma sobre el Particular.

Definición de términos

Activos de carácter permanente: los bienes muebles del contribuyente, no señalados para la venta, destinados a la producción de enriquecimientos en virtud de su uso o goce por terceros. Los inmuebles, en todo caso, deberán estar destinados a la actividad productiva del contribuyente.

Alícuota impositiva: valor numérico porcentual aplicable a la base imponible para determinar el monto del tributo a pagar o reintegrar.

Base Imponible: medición o cuantificación del hecho imponible. Elemento establecido por el legislador para el cálculo o determinación del tributo.

Bienes del activo fijo: aquellos bienes corporales e incorporales adquiridos o producidos para el uso de la propia empresa, no señalados para la venta,

tales como los inmuebles, maquinarias, equipos y unidades de transporte; los bienes construidos o instalados con el mismo fin, como refinerías, plantas eléctricas y demás instalaciones similares y los valores pagados o asumidos representativos de plusvalías, marcas, patentes de inversión y demás bienes intangibles semejantes que tengan el carácter de inversiones.

Contribuyentes: o sujetos pasivos, son las personas naturales o jurídicas, conforme a la ley, esta obligados a abonar o satisfacer los tributos previstos en la misma, una vez que surja con respecto a ella el presupuesto jurídico que da nacimiento a la obligación tributaria (hecho imponible).

Control Fiscal: Conjunto de mecanismos legales, técnicos y administrativos que utiliza el Estado para evitar la evasión y prescripción de los tributos.

Deberes Formales: obligaciones asignadas por la ley a los contribuyentes o responsables, a fin de facilitar las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realiza la administración tributaria en el ejercicio de sus facultades.

Declaración Definitiva: es un deber formal del contribuyente, una exigencia de la administración tributaria mediante la cual se debe informar los enriquecimientos o pérdidas habidos en el ejercicio. Debe prepararse en los formularios oficiales emitidos a tales efectos por autoridades tributarias, que contendrán los resultados fiscales de un ejercicio.

Dividendo: cuota parte que corresponde a cada acción en las utilidades, liquidadas y recaudadas, de las compañías anónimas y demás contribuyentes asimilados. Diferencia entre la renta neta del pagador y la renta neta fiscal gravada.

Ejercicio Fiscal: periodo que se considera a los fines eminentemente fiscales o de carácter tributario. Periodo al cual se encuentra sujeto la aplicación del tributo creado por la ley de Impuesto Sobre la Renta y demás normas que regulan tributos de naturaleza similar.

Evasión fiscal: la no satisfacción o infravaloración de la deuda tributaria contraída con la administración fiscal por retraso en el pago, falsificación u ocultación de documentos. Acción u omisión dolosa, violatoria de las disposiciones tributarias, destinadas a reducir total o parcialmente la carga tributaria en provecho propio o de terceros.

Elusión fiscal: no satisfacer toda o parte de la deuda tributaria correspondiente a la actividad económica realizada o a las características económicas del contribuyente, utilizando para ello lagunas en la legislación fiscal o subterfugios legales. Acción que permite reducir la base imponible mediante operaciones que no se encuentran expresamente prohibidas por disposiciones legales o administrativas. Medio que utiliza el deudor tributario para reducir la carga tributaria, sin transgredir la ley ni desnaturalizarla.

Impuesto: clase o tipo de tributo, cuya obligación tiene como hecho imponible una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente. Tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente.

Impuesto Sobre la Renta: es el impuesto 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.

Ingresos provenientes de actividades empresariales: las industriales, comerciales, de servicios, de explotación de minas e hidrocarburos y actividades conexas y cualquier otra actividad productora de enriquecimientos.

Multa: pena de carácter pecuniaria que se impone por una falta, acción u omisión prevista en la ley.

Países de baja imposición fiscal o paraísos fiscales: Se entiende por “Paraísos Tributarios” aquellos países, territorios o jurisdicciones, donde las autoridades han eliminado o reducido a su mínima expresión, los gravámenes impositivos a la inversión extranjera, y suelen tener características comunes, así:

- Inversionistas extranjeros cuentan con facilidades legales y ventajas tributarias, sean Personas Naturales o Personas Jurídicas.
- Muchos de ellos ofrecen bellezas y paisajes naturales que los convierten en paraísos turísticos.
- De poca población con un bajo nivel de desarrollo económico y de vida.

Precios de Transferencia: principio para evitar el manejo artificial de precios entre unidades vinculadas, efectuado por un grupo multinacional o por una o mas administraciones tributarias que resulta, bien en lesión del Fisco, al privarlo de gravámenes a los que tiene derecho, bien en doble o múltiple imposición para el grupo multinacional.

Cuando se realicen operaciones comerciales entre empresas que puedan considerarse como relacionadas, será obligatorio para estas la utilización de la metodología que se establece en la ley de Impuesto Sobre la Renta, sobre los precios de transferencia, a los fines de la determinación de su renta. Las normas sobre precios de transferencia establecen la obligación de su

aplicación en las operaciones entre partes relacionadas. Asimismo, se establece cuándo se considera que hay vinculación y por ende la operación es entre partes relacionadas.

Principio de Renta Mundial: es la potestad tributaria del Estado a la existencia de una vinculación o relación del contribuyente con el Estado. Cuando existe una conexión sustancial entre los dos que permita calificar como residente a la persona o a la entidad, la renta del contribuyente residente es sometida en su totalidad a la imposición del estado, ya sea nacional o de fuente extranjera.

Procedimientos de Control: son pasos o secuencias que se aplican a determinado proceso para controlarlo, o supervisar su cumplimiento.

Régimen de Transparencia Fiscal Internacional: Es la intención que tiene el Estado venezolano de gravar, a través de la Administración Tributaria Nacional, aquellos enriquecimientos que obtengan los inversionistas venezolanos o los contribuyentes domiciliados en el país, provenientes de sus inversiones, en territorios o jurisdicciones de baja imposición fiscal, que las legislaciones impositivas internacionales han identificado como “Paraísos Fiscales”.

Residente: Persona natural cuya permanencia en el país se prolongue, por un periodo continuo o discontinuo, por mas de ciento ochenta y tres días en un año calendario, conforme a las condiciones establecidas en la ley.

Transferencias: Traslado, Cesión, Traspaso, Enajenación. Remisión de fondos de una cuenta a otra, sean de la misma persona o de diferentes.

Transparencia: Implica que las normas tributarias deben ser normas inteligibles, claras, precisas. Esta transparencia tiene una doble acepción:

- Implica la certeza de la Deuda Tributaria individual.
- La comprensibilidad de la claridad de las Normas Tributarias Generales.

Tributo: son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial; exige de sujetos económicos sometidos a la misma.

CAPITULO III

MARCO METODOLOGICO

Este marco contempla todas las secuencias investigativas, conceptuales y procedimentales, configuradas para llevar a cabo operacionalmente el presente estudio. Se presenta estructurado en varias partes que expresan el nivel de desarrollo de la investigación o la ordenación de las secuencias investigativas. Se define primero el tipo de investigación, luego se describe el diseño de la investigación.

Tipo de Investigación

Para definir el tipo de investigación, se utilizó el criterio de nivel de investigación; en el sentido de precisar una secuencia de desarrollo investigativo en torno al un problema, siempre, claro está, sobre la base de que el método que se vaya a determina el tipo de investigación (Méndez, 1998). Se entiende que esta secuencia conforma una cadena de acercamientos sucesivos en la atención a ese problema. La primera de esas fases es la exploración de un tema o fenómeno, de allí deriva el nombre del tipo de investigación: investigación exploratoria.

En este tipo de investigación se adscribe el presente estudio, en acuerdo con Hurtado de B. (1998), y Hernández, Fernández y Batista (1998), entre otros, para quienes la investigación exploratoria consiste en un proceso de aproximación conceptual u observacional a un evento, situación o tema, poco conocido. Esto va a permitir familiarizarse con el tema y posibilitar otras

opciones de acercamiento y profundización al mismo. Al mismo tiempo, permite aclarar conceptos, establecer referencias y preferencias para posteriores investigaciones (Méndez, 1998). Este estudio, en particular, se centró en un tema poco conocido como es el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, en Venezuela, contemplado en la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Diseño de la Investigación

Esta parte remite a las estrategias utilizadas para originar los mecanismos procedimentales de la investigación. Se trató pues realizar una investigación Documental, sobre las teóricas y legales del documento nombrado, como objeto de estudio. La investigación documental según Ramírez, Bravo y Méndez (1997, 21):

Es una variante de la investigación científica, cuyo objetivo fundamental es el análisis de los diferentes fenómenos... de la realidad a través de la indagación exhaustiva, sistemática y rigurosa, utilizando técnicas muy precisas de la documentación existente, que directa o indirectamente, aporte información atinente al fenómeno ...

La revisión de la documentación existente es el proceso que sustentará la aplicación del método específico de tratamiento. Puntualmente se orientó la investigación documental, en congruencia con los objetivos de la investigación, hacia un desarrollo teórico sobre el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, a partir un análisis crítico del contenido del mismo. Este estudio analítico crítico se llevó a cabo tomando en cuenta tres dimensiones conceptuales de análisis:

- 1) Una dimensión formal: donde se asume la revisión crítica de los elementos formales que contiene el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional como documento legal, tales como: el lenguaje, la presentación y el discurso.

- 2) Una dimensión estructural: que comprende un intento de búsqueda de los contenidos que posee dicho Régimen, y de los que pudiera poseer para ser más completo y eficiente en su aplicación.
- 3) Una dimensión funcional: que contempla lo referente a los beneficios o ventajas de la aplicación del régimen en Venezuela, como mecanismo de control de ingresos extraterritoriales.

CAPITULO IV

ANÁLISIS FUNCIONAL DEL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

En base a que el objetivo de este estudio es *Establecer los beneficios de la aplicación del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional para el marco fiscal de la Republica Bolivariana de Venezuela* y el método utilizado para lograr este objetivo ha sido un estudio del desarrollo teórico del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, que se complementa con una revisión crítica del contenido de dicho régimen, con énfasis en la importancia y beneficios del mismo para la tributación del país. Este propósito se presenta organizado en tres aspectos: el primer aspecto lo constituye un Análisis Formal; el segundo aspecto un Análisis Estructural y el tercer aspecto un Análisis Funcional, aspectos ya definidos en el Capítulo anterior.

Análisis formal:

Se asume en esta parte, que lo formal se refiere a la forma como se presenta el texto del Régimen. En este sentido se toma en cuenta el tipo de lenguaje, de redacción y el tipo de presentación.

Se considera en primera instancia, que el Régimen de Transparencia Fiscal, como discurso escrito es un conjunto de reglas complejas cuya redacción muestra ciertas dificultades para interpretarlo de manera clara y precisa. Puede decirse que se presenta en lenguaje un poco enrevesado.

Por esta característica, el legislador pudiera buscar la forma de hacerlo mas sencillo para el contribuyente. Incluso el reglamento que es un conjunto de normas cuyo objetivo es una redacción sencilla y una estructura armónica con la ley, donde se precisan y aclaran aspectos de la Ley, se reformo en el año 2003, incluyendo en su texto las normas referente al Régimen donde a pesar de cumplir con su objetivo aun queda complicada la interpretación de algunas normas de la Ley, referente a este Régimen en estudio.

Cabe destacar que en el Art. 201 del Reglamento en su cuarto párrafo, remite el calculo del valor de los Activos totales de las inversiones a que se refiere el Art. 102 de la Ley, de acuerdo a lo establecido en la ley de Impuesto a los Activos Empresariales, impuesto que fue derogado con la Ley publicada en la Gaceta Oficial 38.002 del 17/08/04, por lo cual requiere una pronta reforma incluyendo ese procedimiento en esta normativa y no dejándola a cargo de una ley de un impuesto no vigente.

Por otra parte, en el Artículo 108 de la Ley, se indica que los Contribuyentes deben participar a la Administración Tributaria sobre las inversiones que durante el ejercicio hayan realizado o mantengan en jurisdicciones de baja imposición fiscal, mediante una declaración informativa, adicional a la declaración definitiva de rentas, posteriormente el Reglamento reafirma esta norma en su Artículo 207, y la termina con lo siguiente: “la Administración Tributaria podrá requerir que los contribuyentes obligados a presentar la declaración informativa, las realicen en los formatos que a tal efecto autorice”, sin embargo a la fecha, la Administración Tributaria no ha diseñado un formulario para tal fin, así como no ha establecido que información debe suministrar en la referida declaración, con lo cual demuestra su poco interés en la aplicación y cumplimiento de este régimen.

En el régimen, el legislador omitió explicar que los contribuyentes sujetos en un principio son las personas residentes o domiciliadas, porque no define que contribuyentes de la ley de Impuesto Sobre la Renta están sujetos debido a que nuestro sistema de renta es mundial, en el caso de las

personas naturales y jurídicas residentes o domiciliadas, están todas sometidas si poseen inversiones en jurisdicción de baja imposición fiscal, debido a que deben declarar por los ingresos obtenidos dentro y fuera de Venezuela; en el caso de las personas naturales y jurídicas no residentes o no domiciliados no estarán sometidos a este régimen bajo ningún concepto puesto que solo declaran los ingresos obtenidos dentro del territorio nacional, y por deducción simple no se acogen a este régimen, en el caso de las bases fijas o establecimiento permanentes, se someterán al Régimen si las inversiones en jurisdicción de baja imposición fiscal son atribuibles a dicha base o establecimiento, este aspecto es muy importante debido a que entre mas claras estén las normas mas fácil y digerible es su comprensión, y de esta forma su cumplimiento por parte de los contribuyentes.

Análisis estructural:

Desde esta perspectiva, se planteó la necesidad de buscar los contenidos que pueden faltar en el texto del Régimen, por lo tanto son necesarios para hacerlo más completo.

Un aspecto importante de destacar y es justo reconocer que el Legislador ha tratado de cubrir todas la formas de inversión posible y especificar todas aquellas efectuadas de manera directa, indirecta o a través de interpuesta persona, (es decir personalmente o mediante terceros) en cualquier ente ubicado en Jurisdicciones de baja imposición fiscal en cualquier forma de inversión posible, sin embargo, de acuerdo con este Régimen, un contribuyente estará sujeto a él, siempre y cuando cumpla dos condiciones: 1) que pueda decidir el momento de reparto o distribución de los rendimientos, utilidades o dividendos derivados de las jurisdicciones de baja imposición fiscal, y 2) que tenga el control de la administración de las mismas, es decir cuando sea propietario o accionista mayor, ya sea en forma directa, indirecta o a través de interpuesta persona. En este aspecto se

encuentra un vacío en la Ley, por que restringe más el número potencial de contribuyentes, puesto que al considerar, sólo el cumplimiento de las condiciones al cierre del ejercicio económico, no prevé que el contribuyente pueda utilizar este requisito a su favor, traspasando su poder en ese momento para de esta forma no someterse al Régimen, por lo tanto seria mas conveniente y justo que estas condiciones se tomen en cuenta, adicionalmente al cierre del ejercicio, en el periodo completo; es decir, considerar su status durante el ejercicio económico completo.

Es importante destacar también que la ley excluye del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional las inversiones “realizadas por la República, los Estados y los Municipios, en forma directa o a través de sus entes descentralizados o desconcentrados”, lo cual pudiera prestarse a mal interpretaciones, ya que si se requiere que los contribuyentes sean transparentes, con mas razón el Estado y sus entes deben ser transparentes, y notificar sobre las inversiones que realizan en paraísos fiscales, así como los motivos de esas inversiones, dando el ejemplo a sus ciudadanos.

Análisis Funcional:

Contempla el análisis funcional, lo referente a la aplicación del régimen en Venezuela, sus ventajas y desventajas como mecanismo de control de ingresos extraterritoriales.

El Régimen de Transparencia Fiscal Internacional reviste una gran importancia para el Estado Venezolano, debido a que es un recurso legal dirigido básicamente a controlar la evasión en los casos específicos que contempla y por lo tanto si se controla la evasión se asegura la generación de ingresos públicos.

Se considera un control porque el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, es un conjunto de deberes especiales donde el contribuyente debe informar sobre las inversiones que durante el ejercicio haya realizado o

mantenga en jurisdicciones de baja imposición fiscal. Deberá también determinar la utilidad obtenida de tales inversiones y en consecuencia, declarar y pagar Impuesto Sobre la Renta por esos ingresos netos. Es lo que se puede llamar, una serie de deberes *antiparaísos* que buscan des-estimular la inversión en jurisdicción de baja imposición fiscal y así atraer la inversión de estos residentes o domiciliados hacia su país de origen.

Al decidir un residente de la Republica Bolivariana de Venezuela invertir en la jurisdicción de baja imposición fiscal, afectaría el marco fiscal nacional, pues provocaría evasión en el país de residencia, debido a que esta dejando de invertir en Venezuela por no pagar impuestos, es natural que dentro de su planificación fiscal incluya estudios que lo orienten a considerar el buscar inversiones cuya ganancia este pechada por alícuotas impositivas bajas, ya que el costo tributario influye considerablemente en el rendimiento de una inversión.

Los residentes o domiciliados en la Republica Bolivariana de Venezuela, pueden optar por invertir en zonas de baja jurisdicción fiscal porque en la misma, obtendría una ganancia libre de impuesto (o si existe alguno que las grave su tasa es menor del 20% de la tasa que se aplique por ese concepto en la legislación Venezolana). Esto hace que sea una buena opción para los inversionistas, porque en sus estudios el rendimiento de la inversión en una jurisdicción de baja imposición fiscal sea menor al rendimiento que podría ofrecer una inversión en Venezuela, esta el costo impositivo que baja el rendimiento en la opción ubicada en Venezuela y por ende mayor utilidad en la opción ubicada en jurisdicción de baja imposición fiscal. En consecuencia al seleccionar la mejor opción, se produce evasión fiscal.

Es por ello que con la aplicación efectiva del Régimen los residentes o domiciliados en Venezuela podrían optar en invertir en Paraísos Fiscales, pero ya los beneficios no les resultarían tan atractivos porque si dejaron de invertir en Venezuela para no estar gravados por algún impuesto, con el

Régimen los enriquecimientos obtenidos en jurisdicción de baja imposición fiscal estarán gravados por el Estado Venezolano.

Las consecuencias de la evasión fiscal en cualquier país, afectan no solo al Estado si no también a sus Residentes, debido que se están reduciendo los ingresos fiscales, los cuales son utilizados para cubrir las necesidades del país como lo son la educación, salud y seguridad y/o sufragar el gasto público, al afectar el ingreso fiscal no sólo se distorsiona el marco fiscal, sino que también, conduce a efectos fiscales negativos. Al no recibir los ingresos fiscales presupuestados, el Estado busca la forma de compensarlo fiscalmente, lo que solo agrava la situación del País ya que la forma de compensarlo es incrementando las alícuotas impositivas o creando algún nuevo tributo, aumentando de esta forma la presión impositiva, lo que ocasionaría malestar en la población que va a pagar mas tributos al Estado, y siempre estarán buscando la forma de evadir los tributos que cada día son mas elevados, formándose de esta manera un ciclo sin fin, en donde se ve afectado todo el país como estado y como población.

La mejor solución, para evitar caer en el círculo vicioso expuesto anteriormente, es implantar controles que prevengan la evasión fiscal, este es la principal función del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, luchar contra la evasión que surge cuando residentes de la Republica Bolivariana de Venezuela, destinan sus capitales para ser invertidos o colocados en los denominados “Paraísos Fiscales” y por lo tanto no pagar o en su defecto pagar muy poco impuesto por los ingresos obtenidos de dichas inversiones, evadiendo el impuesto que debería pagar en su país de residencia.

Sin embargo, controlar las inversiones sometidas a este régimen, requiere plataformas tecnológicas avanzadas, recurso humano preparado, campañas para dar a conocer el régimen, en fin contar con los instrumentos adecuados y necesarios para lograr que su aplicación alcance de manera apropiada, eficiente y oportuna los objetivos que dicho régimen persigue.

La Administración Tributaria Venezolana, no esta en capacidad técnica de ejecución real e integral del Régimen. No esta preparada para afrontar las consecuencias que se desencadenan con la implementación de este régimen. Debe empezar por contar con un personal que conozca el Régimen, y le dé su debida importancia; así como, tenga claro los objetivos que persigue el mismo. Actualmente, pareciera que el cumplimiento de este régimen, depende mas de la buena fe del Contribuyente

Al mismo tiempo, la administración tributaria en Venezuela no tiene suficiente capacidad fiscalizadora y recaudadora, ya que se evidencia un alto índice de evasión fiscal, sin embargo, la puesta en marcha del plan evasión cero, los contribuyentes por temor a las represarías extremas que esta tomando este ente, se han cuidado mas de evadir impuestos, aunque estas medidas han sido solo para el Impuesto al Valor Agregado, se anuncia su próxima fiscalización al Impuesto Sobre la Renta, en el cual esta contenido el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional.

Con la implementación de este mecanismo de control, el cual es mas que necesario con la adopción del principio de Renta Mundial, el fisco Venezolano puede luchar contra la evasión fiscal que se produce en virtud de las inversiones que residentes de Venezuela hacen en jurisdicción de baja imposición fiscal.

Cabe destacar que el Régimen permite el acreditamiento del impuesto pagado en el exterior lo que evita la doble imposición, buscando no perjudicar al contribuyente, igualmente permite compensar las pérdidas netas, siempre y cuando se compensen perdidas provenientes de fuente extraterritorial con enriquecimientos de fuente extranjera, y las mismas podrán trasladarse hasta los tres (03) años subsiguientes al ejercicio en que se produjeron.

El Régimen de Transparencia Fiscal Internacional es una realidad en Venezuela, esta absolutamente vigente; la Ley de Impuesto Sobre la Renta, lo contempla, para el contribuyente que esta sujeto a este régimen es una

forma de contribuir con su país y ser mas transparente, sin afectar aquellos contribuyentes que necesitan de la expansión internacional y de la planificación financiera y fiscal como instrumentos legítimos y necesarios, adicionalmente en la ley, están exentos de someterse al Régimen, aquellas inversiones donde mas del 50% están compuestas por activos fijos productores de la renta.

El Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, permite al estado Venezolano calificar a los países e incluirlos mediante Providencia Administrativa en su listado de jurisdicciones de baja imposición fiscal, sin embargo, la potestad que tiene debe ser sabiamente utilizada ya que el calificar inadecuadamente algún país, zona, etc., puede provocar desacuerdos políticos o diplomáticos que no beneficiaran al Estado, es por ello que la Providencia emitida en el 2003, reemplazando la del 2001, excluyo aquellos países, que no son paraísos fiscales si no países con sistemas tributarios basados en el principio de la Fuente o Territorial, es decir ,que gravan solo los enriquecimientos obtenidos dentro del territorio nacional; asimismo, excluyo aquellos países con los que existe cooperación en el intercambio de información, ya que esto contribuye a disminuir o controlar los índices de evasión en estas dimensiones. De igual forma aquella zona considerada de baja jurisdicción fiscal por sus bajas tasas impositivas serán eliminadas de la lista de Venezuela considerando las características mencionadas anteriormente.

CONCLUSIONES

- El Régimen de Transparencia Fiscal Internacional es un control, que esta estrictamente vinculado al principio de Renta Mundial y su implementación hace que Venezuela este a la vanguardia con la innovaciones tributarias y a la par con otros países considerados con sistemas fiscales modernos.
- El objetivo del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, es mejorar la aplicación del principio de renta mundial, al gravar los enriquecimientos de las personas residentes o domiciliadas en Venezuela, obtenidos en el extranjero, específicamente en jurisdicción de baja imposición fiscal donde la alícuota impositiva va desde 0 hasta el 20% de la alícuota impositiva vigente en Venezuela.
- El origen del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, se da por la lucha de los países desarrollados, contra las jurisdicciones de baja imposición fiscal, las cuales con sus practicas fiscales, afectan significativamente las economías de estos países, quienes cuentan con sus tributos como una principal o importante fuente de ingresos para satisfacer las necesidades de su Estado, además de que se cumple con los requerimientos de organismos internacionales como lo es Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).
- El Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, es una control que le permite contrarrestar o anular las ventajas de utilizar, por los contribuyentes, entidades interpuestas, en territorios extranjeros de

baja o nula tributación con el único fin de evitar o diferir el pago de los impuestos. Por lo tanto, es un mecanismo destinado a evitar o disminuir la práctica de la des-localización, por motivos fiscales, de capitales no incorporados directamente al ámbito de las actividades empresariales. De esta forma se recaudan parte de los ingresos fiscales que se habrían fugado del marco tributario, a la vez que se incentiva a la inversión nacional, y a descartar la jurisdicción de baja imposición fiscal como la mejor opción para invertir sus capitales. Bajo esta perspectiva el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional se contempla como un complemento necesario al principio de la Renta mundial.

- El contribuyente que está sujeto a este régimen contribuye con su país y es más transparente, ante la nación. Asimismo, no afecta a los contribuyentes que posean inversiones en el extranjero cuyas prácticas sean con objetivos inversionistas y no evasivas al excluir del Régimen a aquellas inversiones si más del 50%, están compuestas por activos fijos productores de la renta.
- No están explícitos en la ley ni en el reglamento los procedimientos concretos de control que aplicaría la admón. tributaria en caso de incumplimiento; aparecen si las sanciones pero ya está el ilícito cometido, lo ideal es establecer los controles para evitar el incumplimiento.
- Así como todas las leyes el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional está redactado con un lenguaje difícil de comprender en la primera lectura, incluso es necesario que la persona que lo lea tenga suficientes bases en tributación para poder entender su contenido, empezando porque no define que contribuyentes de la ley de Impuesto Sobre la Renta están sujetos puesto que las personas no domiciliadas o no residentes están excluidas de esta normativa por declarar solo los ingresos territoriales, y en el caso de las bases fijas o

establecimiento permanentes, se someterían si las inversiones en jurisdicción de baja imposición fiscal son atribuibles a dicha base o establecimiento, lo que obliga al contribuyente a buscar asesoría en materia tributaria, ya que la falta de claridad en las normas puede prestarse a mal interpretaciones produciéndose vacíos en la ley que no permitan su efectiva aplicación.

- La Administración Tributaria no ha diseñado un formulario donde los Contribuyentes presenten la declaración informativa establecida en los Art. 108 de la Ley y 207 del Reglamento, de igual forma no ha indicado que información debe suministrarse en estas declaraciones, lo que limita al Contribuyente a cumplir con uno de los deberes formales especiales que debe cumplir al estar sometido a este Régimen.
- El régimen deja un vacío en la ley al indicar que el contribuyente esta sometido al mismo siempre y cuando cumpla dos condiciones al cierre del ejercicio: 1) que pueda decidir el momento de reparto o distribución de los rendimientos, utilidades o dividendos derivados de las jurisdicciones de baja imposición fiscal, y 2) que tenga el control de la administración de las mismas, ya sea en forma directa, indirecta o a través de interpuesta persona., lo que puede prestarse a ser utilizado a favor del contribuyente quien delegara estas funciones en ese periodo y de esta forma no someterse al Régimen de Transparencia Fiscal Internacional.
- La evasión fiscal desencadena un circulo vicioso, al disminuir los ingresos fiscales, que el Estado estará buscando la manera de compensarlos ya sea aumentando la alícuota de algún tributo o la creación de nuevos, por lo que aumentara la presión fiscal y el descontento de los contribuyentes quienes buscaran la forma de evadir los tributos que cada día son mas elevados.

- La efectiva aplicación del Régimen requiere de una Administración tributaria mejor preparada para afrontar el control del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, puesto necesita contar en un principio con personal capacitado y preparado que conozca el régimen, su objetivo, características y ventajas, de igual forma estar dotados con tecnología de punta que les permita monitorear, verificar, comprobar, cruzar información, etc.

RECOMENDACIONES:

Estas recomendaciones van dirigidas muy respetuosamente a la Administración Tributaria, ente que debería incorporar las siguientes sugerencias a la practica cotidiana y a la aplicación de Régimen de Transparencia Fiscal Internacional:

- Establecer políticas o mecanismos de dar a conocer el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, y sus ventajas, de forma de concienciar a los contribuyentes y que tengan una visión clara del significado del régimen.
- Ofrecer material de apoyo, documentos de fácil lectura y comprensión, que facilite la comprensión por parte del contribuyente, por lo que será un apoyo a la hora de su cumplimiento.
- Diseñar y elaborar el formulario para presentar la declaración informativa sobre las inversiones que durante el ejercicio hayan realizado o mantengan en jurisdicción de baja imposición fiscal.
- Preparar a su personal, adoptando sistema tecnológicos sofisticados, de punta y una mejor organización que le permita una efectiva aplicación de controles, ya que las técnicas de evasión son mas modernas y crecientes cada día.
- Considerar adicionalmente al cierre del ejercicio, el status del Contribuyente durante todo el ejercicio económico respecto a las condiciones: 1) que pueda decidir el momento de reparto o distribución de los rendimientos, utilidades o dividendos derivados de las jurisdicciones de baja imposición fiscal, y 2) que tenga el control de la

administración de las mismas, es decir cuando sea propietario o accionista mayor, ya sea en forma directa, indirecta o a través de interpuesta persona. Las cuales son necesarias que cumpla para estar sujeto al Régimen de Transparencia Fiscal Internacional.

- Incorporar el procedimiento de calculo del valor de los Activos totales de las inversiones a que se refiere el Art. 102 de la Ley, en el texto de la Ley o en el Reglamento del Impuesto Sobre la Renta, ya que actualmente el Art. 201 del Reglamento en su cuarto párrafo, remite este a lo establecido en la ley de Impuesto a los Activos Empresariales, impuesto que fue derogado con la Ley publicada en la Gaceta Oficial 38.002 del 17/08/04.
- Eliminar la exclusión del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, que gozan actualmente de las inversiones realizadas por la República, los Estados y los Municipios, en forma directa o a través de sus entes descentralizados o desconcentrados, puesto que es tan necesario que el Estado sea tan transparente como sus contribuyentes.

BIBLIOGRAFIA

Aguilar Mateo Rafael (1998 noviembre 1). Transparencia Fiscal Internacional Quiénes están sujetos a este régimen tributario. SU DINERO [Revista en Línea]. Disponible: <http://www.sudinero.com>. [consulta: 2002, noviembre 15]

Benson, Perez matos, Antakly y watts, (Diciembre 8, 1999). Reformas de la Ley de Impuesto Sobre la Renta [Abogados Consultores en línea]. Disponible: <http://www.Bpmaw.com/islr.asp>. [consulta: 2002, diciembre 07]

Boedo Curras Manuel (2002): Ley de Impuesto Sobre la Renta al Alcance de Todos. Caracas: Global Ediciones S.A.

Calderon Carrero José M. (1997): La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación. Madrid – España: McGraw-Hill.

Código Orgánico Tributario (2001). Gaceta Oficial de la Republica Bolivariana de Venezuela, 37305, Octubre 17, 2001.

Constitución (2000). Gaceta Oficial de la Republica Bolivariana de Venezuela, 5453, Marzo 24, 2000.

Cruz Padiel Ignacio (2000): Transparencia Fiscal Internacional. Valencia – España: Editorial Tirant Lo Blanch.

Chryssopoulos, Alexander (2000). Hecho Generador de la Obligación Tributaria. Trabajo de grado publicado en <http://www.monografias.com>.

Evans Márquez, Ronald (2003, diciembre 31). Cuentas bancarias en el exterior. El Universal [Periódico en Línea]. Disponible: <http://www.eluniversal.com.ve>. [consulta 2003, Abril 15].

Garay Juan (2001): Ley de Impuesto Sobre la Renta Comentada. Caracas: Ediciones Juan Garay.

Heredia Carlos (2000, marzo 12). "Transparencia fiscal internacional: cómo entender un régimen complejo". Tribuna de Prensa [Revista en Línea]. Disponible: <http://www.tribuna/internacional.com> [Consulta: 2003, Agosto 06]

Hernández B., César J. (1999, septiembre 26). La reforma del Impuesto Sobre la Renta. El Universal [Periódico en Línea]. Disponible: <http://www.eluniversal.com.ve>. [consulta 2003, Abril 15].

Josar, C. (2002). Los Tributos Fiscales en Venezuela. Trabajo de grado publicado en <http://www.monografias.com>.

Kelsen, Hans (1974): Teoría Pura del Derecho, Introducción a la Ciencia del Derecho. Buenos Aires Editorial Universitaria.

Legis, información & soluciones (2004): Guía Practica para la Declaración del Impuesto Sobre la Renta. Caracas: Legis Editores, C.A.

LAM (1999, septiembre 8). Se incrementará el número de contribuyentes. El Universal [Periódico en Línea]. Disponible: <http://www.eluniversal.com.ve>. [consulta 2003, Abril 15].

Ley de Impuesto Sobre la Renta. (2001) Gaceta Oficial Extraordinaria de la Republica Bolivariana de Venezuela, 5566, Diciembre 28, 2001.

Martínez Pina-García Ana M. (1999, julio 18). La Transparencia Fiscal en el Nuevo IRPF. SU DINERO [Revista en Línea]. Disponible: <http://www.el-mundo.es/sudinero/>

Mendez, Carlos E. (1998): Metodología, Santafé de Bogotá, Colombia: Editorial McGRAW-HILL.

Moríñigo, José Luis (2004, enero 27). Más novedades fiscales en 2004: Transparencia fiscal, sanciones... Finanzas [Revista en Línea]. Disponible: <http://www.Finanzas.com>. [consulta 2005, Mayo 25].

Osorio Manuel, (1730): Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Viamonte, Argentina: Editorial Heliasta, S.R.L.

Peel, Michael (2000, junio 27). "No hay refugio para los evasores" Traducción Servio Vilorio. El Universal [Periódico en Línea]. Disponible: <http://www.eluniversal.com.ve>. [consulta 2003, Abril 15].

Providencia Administrativa por Medio de la cual se califican las Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal a los efectos del Impuesto Sobre la Renta (2001) N° SNAT/2001/1509, marzo 19, 2001.

Providencia Administrativa por Medio de la cual se califican las Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal a los efectos del Impuesto Sobre la Renta (2003) N° SNAT/2002/1552, enero 15, 2003.

Providencia Administrativa por Medio de la cual se califican las Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal a los efectos del Impuesto Sobre la Renta (2004) N° SNAT/2004/0232, Abril 26, 2004.

Ramírez Tulio (1999): Como hacer un Proyecto de Investigación. Caracas: Editorial Panapo de Venezuela, C.A.

Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2003) Gaceta Oficial de la Republica Bolivariana de Venezuela, 5662, Septiembre 24, 2003.

Roche, Emilio J. (2001, julio 25). "Transparencia fiscal" El Universal, [Periódico en Línea]. Disponible: <http://www.eluniversal.com.ve>. [consulta 2003, Abril 15].

Romero Luis (2001, marzo 28). Paraísos fiscales: declarar lo mínimo sin caer en el fraude. [Periódico en Línea]. Disponible: <http://www.diariomedico.com>. [consulta 2005, Mayo 20].

Salazar Rosanna (2002). Impuesto sobre la renta. Trabajo de grado publicado en <http://www.monografias.com>.

ANEXO 01

**TÍTULO VII
DEL CONTROL FISCAL**

Capítulo II

Del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional

Artículo 101. Están sujetos al régimen previsto en este Capítulo los contribuyentes que posean inversiones efectuadas de manera directa, indirecta o a través de interpuesta persona, en sucursales, personas jurídicas, bienes muebles o inmuebles, acciones, cuentas bancarias o de inversión, y cualquier forma de participación en entes con o sin personalidad jurídica, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, así como en cualquier otra figura jurídica similar, creada o constituida de acuerdo con el derecho extranjero, ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Lo previsto en el encabezamiento de este artículo se aplicará siempre que el contribuyente pueda decidir el momento de reparto o distribución de los rendimientos, utilidades o dividendos derivados de las jurisdicciones de baja imposición fiscal, o cuando tenga el control de la administración de las mismas, ya sea en forma directa, indirecta o a través de interpuesta persona.

Parágrafo Primero: Para efectos de este Capítulo, se presume, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene influencia en la administración y control de las inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Parágrafo Segundo: Se excluyen del régimen establecido en este Capítulo, las inversiones realizadas por la República, los Estados y los Municipios, en forma directa o a través de sus entes descentralizados o desconcentrados.

Artículo 102. No estarán sujetos al régimen establecido en este Capítulo, los ingresos gravables provenientes de la realización de actividades empresariales en jurisdicciones de baja imposición fiscal, cuando más del cincuenta por ciento (50%) de los activos totales de estas inversiones

consistan en activos fijos afectos a la realización de dichas actividades y estén situados en tales jurisdicciones.

No obstante, cuando se obtengan ingresos por concepto de cesión del uso o goce temporal de bienes, dividendos, intereses, ganancias de la enajenación de bienes muebles e inmuebles o regalías, que representen más del veinte por ciento (20%) de la totalidad de los ingresos obtenidos por las inversiones del contribuyente en tales jurisdicciones, no se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior.

Artículo 103. Para efectos de lo dispuesto en este Capítulo, se considera que una inversión está ubicada en una jurisdicción de baja imposición fiscal, cuando ocurra cualquiera de los siguientes supuestos:

Cuando las cuentas o inversiones de cualquier clase se encuentren en instituciones situadas en dicha jurisdicción.

Cuando se cuente con un domicilio o apartado postal en esa jurisdicción;

Cuando la persona tenga su sede de dirección o administración efectiva o principal o cuente con un establecimiento permanente en dicha jurisdicción.

Cuando se constituya en dicha jurisdicción.

Cuando tenga presencia física en esa jurisdicción.

Cuando se celebre, regule o perfeccione cualquier tipo de negocio jurídico de conformidad con la legislación de tal jurisdicción.

Artículo 104. Se considera que son inversiones del contribuyente, las cuentas abiertas en instituciones financieras ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal que sean propiedad o beneficien a su cónyuge o a la persona con la que viva en concubinato, sus ascendientes o descendientes en línea recta, su apoderado, o cuando estos últimos aparezcan como apoderados o autorizados para firmar u ordenar transferencias.

Artículo 105. Se presume, salvo prueba en contrario, que las transferencias efectuadas u ordenadas por el contribuyente a cuentas de depósito, inversión, ahorro o cualquier otra similar abiertas en instituciones financieras ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, son transferencias hechas a cuentas cuya titularidad corresponde al mismo contribuyente.

Artículo 106. Para los efectos de este Capítulo, se consideran gravables en el ejercicio en que se causen, los ingresos derivados de las inversiones a que hace referencia el artículo 101 de esta Ley, en la proporción de la participación directa o indirecta que tenga el contribuyente, siempre que no se hayan gravado con anterioridad. Esta disposición se aplica aun en el caso de que no se hayan distribuido ingresos, dividendos o utilidades.

Salvo prueba en contrario, las cantidades percibidas de una inversión ubicada en una jurisdicción de baja imposición fiscal, se considerarán ingreso bruto o dividendo derivado de dicha inversión.

Los ingresos gravables a que se refiere este artículo se determinarán en cada ejercicio fiscal.

Artículo 107. Para determinar el enriquecimiento o pérdida fiscal de las inversiones a que se refiere este Capítulo, los contribuyentes podrán imputar, proporcionalmente a su participación directa o indirecta en las mismas, los costos y las deducciones que correspondan, siempre que mantengan a disposición de la Administración Tributaria la contabilidad y presenten, dentro del plazo correspondiente, la declaración informativa a que se refiere el artículo 108 de esta Ley.

Parágrafo Único: Para efectos de este artículo se considera que el contribuyente tiene a disposición de las autoridades fiscales la contabilidad de sus inversiones ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, cuando la misma sea proporcionada a la Administración Tributaria al serle requerida.

Artículo 108. A los fines del artículo anterior, los contribuyentes, deberán presentar conjuntamente con su declaración definitiva de rentas de cada año, ante la oficina de la Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, una declaración informativa sobre las inversiones que durante el ejercicio hayan realizado o mantengan en jurisdicciones de baja imposición fiscal, acompañando los estados de cuenta por depósitos, inversiones, ahorros o cualquier otro documento que respalde la inversión.

Para los efectos de este artículo deberá incluirse en la declaración informativa tanto los depósitos como los retiros que correspondan a inversiones efectuadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

La Administración Tributaria mediante normas de carácter general, podrá exigir otros documentos o informaciones adicionales que deban presentar los contribuyentes.

Artículo 109. El contribuyente llevará a efectos fiscales, una cuenta de los ingresos brutos, dividendos o utilidades, provenientes de las inversiones que tenga en jurisdicciones de baja imposición fiscal, en cada ejercicio fiscal.

Esta cuenta se adicionará con los ingresos gravables declarados en cada ejercicio sobre los que se haya pagado impuesto, y se disminuirá con los ingresos efectivamente percibidos por el contribuyente, provenientes de las citadas inversiones, incluyendo el monto de la retención que se hubiere practicado por la distribución de dichos ingresos.

Cuando el saldo de esta cuenta sea inferior al monto de los ingresos, dividendos o utilidades efectivamente percibidos, el contribuyente pagará el impuesto por la diferencia aplicando la tarifa que corresponda.

Artículo 110. Cuando el contribuyente enajene acciones de una inversión ubicada en una jurisdicción de baja imposición fiscal, se determinará la ganancia o pérdida siguiendo el procedimiento de determinación establecido en esta Ley para las rentas obtenidas en el extranjero.

En el caso de ingresos derivados de la liquidación o reducción del capital de personas jurídicas, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión o cualquier otra figura jurídica similar creada o constituida de acuerdo al derecho extranjero, el contribuyente deberá determinar el ingreso gravable de fuente extranjera, de conformidad con lo establecido en esta Ley.

Artículo 111. Los contribuyentes a que se refiere este Capítulo podrán aplicar en iguales términos el acreditamiento mencionado en el artículo 2 de esta Ley, respecto del impuesto que se hubiera pagado en las jurisdicciones de baja imposición fiscal, estando sujetos a las mismas limitaciones cuantitativas y cualitativas y al cumplimiento de los demás requisitos establecidos en esta Ley.

ANEXO 02

TÍTULO V

DE LAS FACULTADES DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y DE LAS NORMAS DE CONTROL FISCAL

CAPÍTULO V

DEL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

Artículo 201. A los fines previstos en el aparte único del artículo 102 de la Ley, se considerarán bienes del activo fijo aquellos bienes corporales e incorporeales adquiridos o producidos para el uso de la propia empresa, no señalados para la venta, tales como los inmuebles, maquinarias, equipos y unidades de transporte; los bienes construidos o instalados con el mismo fin, como refinerías, plantas eléctricas y demás instalaciones similares y los valores pagados o asumidos representativos de plusvalías, marcas, patentes de inversión y demás bienes intangibles semejantes que tengan el carácter de inversiones.

Asimismo, se considerarán como activos de carácter permanente los bienes muebles del contribuyente, no señalados para la venta, destinados a la producción de enriquecimientos en virtud de su uso o goce por terceros. Los inmuebles, en todo caso, deberán estar destinados a la actividad productiva del contribuyente.

Se entenderá por ingresos provenientes de actividades empresariales las industriales, comerciales, de servicios, de explotación de minas e hidrocarburos y actividades conexas y cualquier otra actividad productora de enriquecimientos.

Para la determinación del cincuenta por ciento (50%) previsto en el artículo 102 de la Ley, deben considerarse los bienes del activo fijo, derivados de la actividad empresarial de que se trate. El valor de los activos totales de estas

inversiones se efectuará conforme con las disposiciones establecidas en la Ley de Impuesto a los Activos Empresariales.

El porcentaje de participación de los ingresos por concepto de cesión del uso o goce temporal de bienes, dividendos, intereses, ganancias de enajenación de bienes muebles e inmuebles o regalías, a que hace referencia el aparte único del artículo 102 de la Ley, se determinará relacionando el monto de los ingresos brutos causados en el ejercicio de que se trate, con la totalidad de ingresos brutos causados, obtenidos en la jurisdicción de baja imposición fiscal por el ente con o sin personalidad jurídica, fideicomiso, etc., ubicados en la misma.

Artículo 202. Las inversiones realizadas por un mismo residente en distintos entes calificados como jurisdicciones de baja imposición fiscal, se considerarán en forma independiente. Por el contrario, cuando se trate de inversiones directas en bienes, muebles o inmuebles, colocaciones, etc., en una misma jurisdicción de baja imposición fiscal, el contribuyente deberá integrar la totalidad de los ingresos derivados de tales inversiones a los que queden sujetos al régimen del Título VII, Capítulo II de la Ley.

Artículo 203. Cuando el porcentaje de participación de los ingresos totales a que se refiere el aparte único del artículo 102 supere el veinte por ciento (20%), el contribuyente deberá gravar la totalidad de los ingresos causados obtenidos por el ente ubicado en la jurisdicción de baja imposición fiscal, durante el período fiscal de que se trate, en la proporción y con la participación directa o indirecta que posea dicho contribuyente en dicha jurisdicción. De igual manera se procederá en los casos en que el porcentaje de bienes del activo fijo a la realización de la actividad empresarial de que se trate, sea igual o inferior al cincuenta por ciento (50%) de los activos totales del ente.

Artículo 204. Los contribuyentes que a la fecha de cierre del ejercicio, no puedan decidir el momento de reparto o distribución de los rendimientos, utilidades o dividendos derivados de las inversiones ubicadas en las jurisdicciones de baja imposición fiscal, o cuando a esa fecha no tenga el control de la administración de las mismas, ya sea en forma directa, o indirecta o a través de personas interpuestas, no estarán obligados a aplicar el régimen de transparencia fiscal internacional. A tal efecto, el contribuyente a la fecha de la presentación y pago de impuesto, deberá notificar, mostrar y comprobar ante la Administración Tributaria tal situación.

Artículo 205. A los fines de lo establecido en el artículo 105 de la Ley, los bancos e instituciones financieras deberán informar mensualmente a la Administración Tributaria, los titulares residentes del país que posean cuentas ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, la forma, plazo y demás condiciones en que se realicen o se dispongan las transferencias que se efectúen en dichas cuentas, a las entidades ubicadas en dichas jurisdicciones.

De igual modo, los bancos e instituciones financieras informarán las transferencias recibidas de entidades financieras ubicadas en tales jurisdicciones, cuyos destinatarios sean sujetos residentes o domiciliados en Venezuela. La información a que se refiere este artículo podrá ser requerida por la Administración Tributaria en soporte físico, electrónico o por transmisión electrónica de datos.

Artículo 206. La imputación de los costos y gastos será procedente siempre que el contribuyente cumpla con las normas establecidas en los artículos 107 y 108 de la Ley, las de este Reglamento y las que dicte la Administración Tributaria al respecto.

La pérdida neta debidamente comprobada que se determine por aplicación del Título VII, Capítulo II de la Ley, sólo podrá imputarse con las rentas netas

gravadas provenientes de las inversiones ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Artículo 207. Los contribuyentes deberán presentar conjuntamente con la declaración definitiva otra de carácter informativo, ante la gerencia regional del domicilio fiscal de éstos, relativa a las inversiones que hayan efectuado o mantengan en jurisdicciones de baja imposición fiscal a la fecha de cierre del ejercicio a que se refiere la citada declaración definitiva, a cuyo efecto deberán anexar relación detallada de las cuentas por depósitos, ahorros o inversiones de cualquier otro tipo o entregar la documentación que a tal efecto requiera la Administración Tributaria, para demostrar dichas operaciones.

Sin perjuicio de lo señalado en el párrafo anterior, la Administración Tributaria podrá requerir que los contribuyentes obligados a presentar la declaración informativa, las realicen en los formatos que a tal efecto autorice.

Parágrafo Único. Asimismo, además de la información indicada en el párrafo anterior, el contribuyente deberá relacionar las cuentas abiertas en instituciones financieras ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, cuyo propietario sea el cónyuge o la persona con la que viva en concubinato, sus ascendientes o descendientes en línea recta o de su apoderado cualquiera sea la persona que ejerza el mandato.

El contribuyente deberá acompañar a la declaración informativa a que se refiere este artículo, la documentación probatoria mencionada, cuando a la fecha de cierre de saldo de sus inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal fuera igual a cero, siempre que demuestre ante la Administración Tributaria el resultado de las inversiones que poseía en tales jurisdicciones.

Artículo 208. En la cuenta establecida en el artículo 109 de la Ley, se debitará los ingresos efectivamente percibidos por el contribuyente

provenientes de las citadas inversiones con los ingresos gravables declarados en cada período fiscal en los cuales se pago el impuesto y se acreditará con los dividendos o utilidades percibidos en cada período, siempre que correspondan a la distribución de enriquecimientos obtenidos por el ente ubicado en la jurisdicción de baja imposición fiscal, en los períodos fiscales que resulta aplicable el régimen de transparencia fiscal internacional.

Si en determinado período fiscal el saldo de la citada cuenta fuera acreedor, el contribuyente deberá incluirlo como enriquecimiento de dicho período, a efectos de someterlo a la tarifa correspondiente.

En el caso que en el período fiscal siguiente indicado en el párrafo anterior, el saldo inicial de la referida cuenta sea igual a cero, se aplicará desde ese momento, el procedimiento descrito en este Artículo.

Los dividendos que se perciban correspondientes a las rentas netas acumuladas, al último ejercicio cerrado, con anterioridad a la fecha que resulta aplicable el régimen del Título VII, Capítulo II de la Ley, se aplicará las disposiciones establecidas en el Parágrafo Primero del artículo 69 de la Ley y las previstas al respecto en este Reglamento.

ANEXO 03