



ACTA – VEREDICTO

En la ciudad de Mérida, a los dos (02) días del mes de noviembre de 2016, estando presentes en la sede de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes, las siguientes personas: Profesores Víctor Molina, María Fernanda Silva y Carluy Suescum en su condición de miembros del Jurado, designados por el Consejo Técnico del Postgrado en Ciencias Contables celebrado el 20 de enero de 2016, de conformidad con el artículo 21 de las Normas de Funcionamiento de los Estudios de Postgrado en Ciencias Contables de la Especialización en Ciencias Contables, Mención TRIBUTOS, para conocer del Trabajo Especial de Grado presentado por la estudiante de Postgrado **JHORMAIRA INES PARRA ALBARRAN** titular de la **C.I. V- 18.309.066** como credencial de mérito para optar al grado de **ESPECIALISTA EN CIENCIAS CONTABLES MENCIÓN TRIBUTOS, ÁREA: Rentas Internas.**

Reunido el Jurado y presente la aspirante, ésta procedió a defender su Trabajo Especial de Grado titulado: **"ANÁLISIS DEL PRINCIPIO DE RENTA MUNDIAL Y SU ADAPTACIÓN EN LA LEGISLACIÓN VENEZOLANA PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION. (CASO CONVENIO VENEZUELA –BRASIL)"**, desarrollado bajo la **TUTORIA** del Prof. Víctor Molina, titular de la cédula de identidad V- 8.031.924, el cual había sido previamente analizado por los miembros del Jurado.

Concluida la defensa del Trabajo Especial de Grado, el Jurado consideró que estaban cumplidas las exigencias requeridas para ser aprobado como trabajo de mérito para que a la mencionada aspirante le fuera conferido el Grado de **ESPECIALISTA EN CIENCIAS CONTABLES MENCIÓN TRIBUTOS, Área: Rentas Internas.**


Prof. Víctor Molina
Tutor - Coordinador




Prof. María Fernanda Silva
Miembro del Jurado


Prof. Carluy Suescum
Miembro del Jurado

velizeth-



Coordinación de Postgrado en Ciencias Contables

Núcleo Liria. Edificio F. Planta baja. Mérida 5101 República Bolivariana de Venezuela.
F A C E S Telefax: (0274) 2401165 / 2401166. E-mail: pcc@ula.ve / contaduría@cantv.net. URL: http://pcc.faces.ula.ve

República Bolivariana De Venezuela
Universidad de Los Andes
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Postgrado en Ciencias Contables
Especialización en Tributos
Área rentas internas

**ANÁLISIS DEL PRINCIPIO DE RENTA MUNDIAL Y SU ADAPTACIÓN EN
LA LEGISLACIÓN VENEZOLANA PARA EVITAR LA DOBLE
TRIBUTACIÓN
(CASO CONVENIO VENEZUELA – BRASIL)**

Autora: Jhormaira Parra

Tutor: Víctor Molina

Mérida, noviembre de 2016

República Bolivariana De Venezuela
Universidad de Los Andes
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Postgrado en Ciencias Contables
Especialización en Tributos
Área rentas internas

**ANÁLISIS DEL PRINCIPIO DE RENTA MUNDIAL Y SU ADAPTACIÓN EN
LA LEGISLACIÓN VENEZOLANA PARA EVITAR LA DOBLE
TRIBUTACIÓN
(CASO CONVENIO VENEZUELA – BRASIL)**

Trabajo especial de grado para optar al título de Especialista en Tributos

Autora: Jhormaira Parra

Tutor: Víctor Molina

Mérida, noviembre de 2016

ÍNDICE GENERAL

INDICE.....	p.p iii
LISTA DE CUADROS.....	v
RESUMEN.....	vi
INTRODUCCIÓN.....	1

CAPÍTULOS

I EL PROBLEMA

Planteamiento del problema.....	6
Objetivos.....	11
Objetivo General.....	11
Objetivos Específicos.....	12
Justificación	12

II MARCO TEÓRICO

Antecedentes de la Investigación.....	14
Bases teóricas.....	16
Tributo, hecho imponible y base imponible.....	16
La potestad tributaria de los Estados.....	18
Principios constitucionales tributarios en Venezuela.....	19
Los criterios de vinculación tributaria.....	21
El principio de renta mundial.....	24
La doble imposición internacional.....	26
Causas o conflictos que generan la doble tributación.....	27
Conflictos fuente-residencia.....	27
Conflictos residencia-residencia.....	28
Conflictos fuente-fuente.....	28
Conflictos derivados de la diferencia en las normas sobre deducibilidad de gastos.....	29

Conflictos misceláneos.....	29
Los convenios para evitar la doble tributación.....	30
Definición.....	30
Finalidad.....	32
Contenido.....	33
Los modelos de convenios.....	33
Convenio Venezuela-Brasil para evitar la doble tributación.....	36
Terminología del convenio.....	37
Bases Legales.....	41
Constitución Nacional.....	41
Código Orgánico Tributario (COT).....	42
Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR).....	45
Convenio Venezuela Brasil para evitar la doble tributación.....	46
III MARCO METODOLÓGICO	
Nivel de la investigación.....	51
Diseño de investigación.....	51
Técnicas e Instrumentos de recolección de datos.....	53
IV DESARROLLO Y DISCUSIÓN	
Desarrollo de los objetivos.....	55
Normas para eliminar la doble imposición.....	94
V CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	
Conclusiones.....	96
Recomendaciones.....	101
REFERENCIAS.....	103
ANEXOS.....	107
Anexo A.....	108

LISTA DE CUADROS

Cuadro		p.p
1	Operacionalización de objetivos.....	50
2	Matriz comparativa de los tipos de renta.....	93

República Bolivariana De Venezuela
Universidad de Los Andes
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Postgrado en Ciencias Contables
Especialización en Tributos
Área rentas internas

Análisis del principio de renta mundial y su adaptación en la legislación venezolana para evitar la doble tributación (caso convenio Venezuela – Brasil)

Autor: Jhormaira Parra

Tutor: Víctor Molina

Fecha: Noviembre 2016

RESUMEN

En la actualidad las legislaciones del mundo han venido estableciendo un conjunto de normas para controlar las ganancias que obtienen las personas naturales y jurídicas, dentro y fuera de sus territorios, con el propósito de establecer el cobro de impuestos. A través del principio de la renta mundial se busca establecer un procedimiento que grave las rentas y que no se cobren los impuestos dos o más veces. En consecuencia, la investigación se trazó como objetivo analizar el principio de renta mundial y su adaptación en la legislación venezolana con base en el Convenio Venezuela-Brasil. Se utilizó un diseño documental, de tipo descriptivo, y como técnica de recolección de datos se utilizó el arqueo bibliográfico y el análisis de contenido de fuentes legales e investigaciones relacionadas con el tema. Del análisis de los datos se abordó la revisión de los tratados de doble tributación, específicamente entre Venezuela y Brasil en materia de impuesto sobre la renta. Se concluyó que en la legislación venezolana se maneja el principio de renta mundial en el artículo 1 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y en el convenio se toma como referencia el método de la imputación para prevenir la doble imposición.

Descriptor: renta mundial, doble tributación, impuesto sobre la renta.

INTRODUCCIÓN

Desde la antigüedad el hombre se dedicó a realizar un conjunto de actividades que le generaban una cierta ganancia y los poderes constituidos a través de normas o costumbres empezaron a cobrar un tributo, el cual iba dirigido a satisfacer las necesidades de las clases dominantes. Con el pasar de los años la estructura jurídica de los Estados-nación incluyeron procedimientos que buscaron gravar a las personas naturales y jurídicas a través de impuestos, los cuales significaron el aporte de los ciudadanos con las cargas fiscales de los Estados, según la capacidad económica de los contribuyentes.

Posteriormente, se presentaron situaciones económicas que llevaron a reformar las diferentes legislaciones de los países para evitar la evasión de los impuestos, fortaleciendo los poderes de la administración tributaria, incrementando los deberes de los contribuyentes, creando los impuestos a la ganancia o la renta, para pechar la riqueza de los ciudadanos y las empresas, de forma directa y progresiva.

Producto del proceso de la globalización y de la expansión de las empresas en los distintos países del mundo, surge la necesidad de gravar no solo las rentas obtenidas en los territorios de las naciones, sino aquellas obtenidas en otros espacios geográficos. Entonces, las legislaciones de los países tuvieron que crear mecanismos para retener tales ganancias a través de diversos elementos o criterios de conexión.

Es así, como en las distintas legislaciones tributarias del mundo, empieza a utilizarse el “principio de renta mundial”, como factor fundamental para gravar a las personas naturales y jurídicas que obtenían una riqueza más allá del territorio nacional. La primera Ley de Impuesto sobre la Renta en Venezuela entró en vigencia en el año 1943, se caracterizó por estar estructurada bajo la forma de impuesto cedular, es decir, las tarifas se determinaban en base a los distintos tipos de actividad económica.

En Venezuela, las personas naturales y jurídicas están sometidas al impuesto sobre la renta por sus enriquecimientos de origen territorial, es decir, por las rentas obtenidas o causadas dentro del territorio nacional, en lo que se conoce como el principio de la fuente. Adicionalmente, a raíz de la reforma experimentada por la Ley de Impuesto sobre la Renta en el año 1999, se adoptó el principio de renta mundial, en virtud del cual las personas naturales o jurídicas residentes o domiciliadas en Venezuela están sometidas al impuesto sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente del ingreso esté situada dentro del país o fuera de él.

Ahora bien, producto de que los diferentes países desean gravar las rentas obtenidas dentro o fuera de sus territorios, viene ocurriendo lo que se denomina “la doble o múltiple tributación”, la cual se presenta cuando dos o más países consideran que les pertenece el derecho de gravar una determinada renta. En esos casos, una misma ganancia puede resultar gravada por más de un Estado.

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

En este sentido, la presente investigación tiene como propósito realizar un análisis documental del principio de renta mundial y su adaptación en la legislación venezolana para evitar la doble tributación, tomando como referencia el tratado Venezuela-Brasil. Para ello, se revisará bibliografía, doctrina y jurisprudencia que al respecto existe en el país y que aborda la problemática en cuestión.

Por consiguiente, la estructura de la investigación aquí planteada es la siguiente: En el capítulo I, se trabaja la formulación del planteamiento del problema, el establecimiento del objetivo general y los objetivos específicos,

además de la justificación y alcances de la investigación. El capítulo II, abarca los antecedentes y todo lo relacionado con las bases teóricas que sirven de marco a esta investigación, donde se analizan los diferentes aspectos tributarios. Así mismo, se aborda el estudio del convenio para evitar la doble tributación firmado entre Venezuela y Brasil. Finaliza este capítulo con las bases legales que sustentan el presente estudio.

El capítulo III, comprende el marco metodológico, a saber, el tipo, diseño y nivel de la investigación, los medios utilizados para la obtención de información, resaltando la utilización del análisis de contenido como técnica de útil aplicación para el análisis de los datos. El capítulo IV, de análisis y discusión, busca desarrollar los objetivos trazados en la investigación, utilizando la interpretación de las normas jurídicas y los planteamientos teóricos y doctrinales que se corresponde con el tema en cuestión. Finalmente, en el capítulo V, se presentan las conclusiones a las que se llega teniendo en cuenta los objetivos específicos y el objetivo general que se han planteado en el presente trabajo.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Las sociedades han venido experimentando un conjunto de transformaciones desde el punto de vista político, económico, social y cultural; estos cambios se han generado a partir del proceso de la modernización hasta nuestros días. En lo económico es fundamental señalar el fin de las barreras nacionales con la aparición de las empresas multinacionales y transnacionales, las cuales instalan sus operaciones en distintas partes del mundo, dando origen a la globalización económica.

La historia de los impuestos es casi tan antigua como la historia del hombre pensante. Desde las primeras sociedades humanas, según Montañaño (1999), “los impuestos eran aplicados por los soberanos o jefes en forma de tributos, muchos de los cuales eran destinados para asuntos ceremoniales y para las clases dominantes. Las primeras leyes tributarias aparecen en Egipto, China y Mesopotamia”(p.42).

Respecto a impuestos internacionales, los pueblos antiguos en sus relaciones con otras naciones tomaron a los impuestos como una forma de sujeción y dominio sobre los pueblos vencidos. Como ejemplo tenemos al Imperio Romano, el cual cobraba fuertes tributos a sus colonias, situación que permitió que por mucho tiempo los ciudadanos romanos no pagaran impuestos. En la edad media los vasallos y siervos tenían que cumplir con dos tipos de contribuciones: las primeras eran prestaciones de servicios personales y otras de tipo económico, liquidables en dinero o en especie.

Ahora bien, transcurrida la primera década de este siglo XXI, podemos observar como la producción y el intercambio comercial hoy día no tiene una

nacionalidad específica, las empresas productoras y comercializadoras se instalan en distintos países del mundo para realizar sus operaciones mercantiles. En este proceso ha incidido la desregulación y la liberalización de amplios sectores económicos y, sobre todo, una estrategia de globalización de origen empresarial, completamente nueva.

Es importante destacar que el concepto de globalización no se fundamenta en lo que se ha denominado tradicionalmente la empresa multidoméstica, según los autores Gutiérrez y Rodríguez (2004):

Sino en la división, en ámbitos nacionales distintos, de la cadena total de valor añadido de una determinada empresa, mientras la empresa multidoméstica de forma clónica reproduce el modelo de su matriz en los distintos mercados nacionales mediante una actividad completa y cerrada, la globalización de la actividad empresarial implica un proceso complejo en ámbitos nacionales distintos que se aplica a la producción de bienes y servicios desde una perspectiva unitaria. (p.5).

Son varias las causas que ha generado este proceso de globalización, entre ellas están, los avances tecnológicos, que han disminuido sustancialmente el costo de los transportes y comunicaciones, reduciendo el tiempo y el espacio, y mejorando la competitividad de las empresas. La existencia de mercados fuertemente interconectados en el ámbito mundial en los que el arbitraje y la competencia conducen a la igualación o convergencia de los precios en un tiempo muy breve. Y la desregulación de la actividad económica y de la liberalización de movimientos de capitales, bienes y servicios. Así lo establecen, Gutiérrez y Rodríguez (2004).

Ahora bien, este proceso de globalización esta produciendo sus efectos en las economías de los países del mundo y en la vida de sus habitantes, al respecto los mismos autores, Gutiérrez y Rodríguez (2004), señalan:

(a) Considerable aumento de la producción mundial, aumento que no se habría producido sin la aparición de este fenómeno.

(b) Fuertes efectos de reasignación, a corto plazo, derivados de la necesidad de dismantelar sectores productivos enteros en algunos países desarrollados, para que esas actividades se lleven a término en otros países menos desarrollados, donde los costos resultan más reducidos.

(c) Los efectos de este proceso se difunden con rapidez por la economía mundial, lo cual hace que crisis nacidas en un extremo del planeta puedan afectar casi de forma inmediata a economías muy distantes.

(d) También, genera importantes beneficios en la economía mundial, entre los que destaca el apreciable aumento de la producción en los últimos años derivado del incremento de las inversiones y del reforzamiento de las actividades de innovación tecnológica.

(e) Incide en la configuración de los sistemas fiscales nacionales los cuales deben tener como horizonte la internacionalización. Así, la globalización de los procesos de producción dificulta la determinación de los beneficios o bases imponibles en los diferentes Estados nacionales. Lo que obliga a configurar los sistemas tributarios a las consideraciones de competitividad, eficiencia económica y libertad de transacciones, y de capitales.

Entonces, los sistemas fiscales nacionales se ven obligados a revisar sus principios de forma dinámica al igual que se modifican las circunstancias o hipótesis económicas. En este sentido, es conveniente señalar un “redimensionamiento” de la relevancia de los aspectos internacionales de los tributos. De manera que, en opinión de Caamaño y Calderón (2002):

La globalización económica ha provocado una notable internacionalización de los sistemas fiscales nacionales, ha influido en la configuración de determinados aspectos de los tributos y del sistema mismo en su conjunto, ha modificado los principios en aras de la eficiencia económica y ha replanteado el sistema de fuentes. Lo que conlleva consecuencias metodológicas importantes pues las tensiones que la globalización somete a los sistemas fiscales nacionales obligan a éstos a consideraciones económicas que superan el método estricta y puramente jurídico. (p.250).

No obstante, este proceso comercial no se realiza de forma anárquica, sino que tiene un control legal establecido, con el propósito de organizar los intercambios comerciales de estas empresas. Cada país tiene la posibilidad soberana de obligar a estas empresas al pago de los impuestos, sobre las ganancias que hayan obtenido en los distintos territorios donde se ubican.

Así pues, se aborda el concepto de “Potestad Tributaria”, según Ross (1989), el cual consiste en “la facultad o la posibilidad de orden jurídico del estado de exigir los tributos, entendidos estos como los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales, con respecto a personas o bienes que se encuentran en su jurisdicción” (p.75). En tal sentido, esta potestad de los Estados, ha dado origen al “Principio de Renta Mundial” por el cual la gran mayoría de legislaciones del mundo lo han incorporado en sus normas tributarias. El principio de renta mundial se apoya en el fundamento democrático de la igualdad de todos los habitantes de un país ante la ley, por lo cual el trato impositivo debe darse entre quienes obtienen la renta dentro del país, como fuera de él. Cabe señalar a la autora estadounidense Peggy Brewer, citada por Evans (2000), quien al respecto define el principio de renta mundial como:

Un principio básico común a los países democráticos y económicamente más avanzados que desde la jurisdicción tributaria nacional, quienes reciban ingresos en igual proporción que otros deban ser tratados de forma uniforme como contribuyentes. De manera que todos aquellos residentes y ciudadanos de un país dado, que disfrutan de la protección y de otros privilegios dados por el gobierno de ese país, deben ser gravados por ese país con tarifas iguales a aquellos que reciban igual renta, sea de la fuente que sea, bien nacional o extranjera. (p.8).

La renta mundial es un principio que tiene en cuenta el criterio de la fuente, es decir, el país fuente tiene el primer derecho de cobrar esos impuestos, sin que ello, sea una limitación para cumplir con lo que se ha

establecido en los convenios para evitar la doble tributación. Igualmente, dicho principio permite gravar las rentas de fuente extranjera y su posterior acreditamiento por impuestos pagados fuera del país. Dado el proceso de globalización de la economía, el concepto de renta mundial cobra cada día más importancia. De allí surge la necesidad de adoptar el principio de renta mundial en la legislación venezolana en materia de Impuesto sobre la Renta.

Es importante señalar que en la legislación de Venezuela se adopta el principio de renta mundial en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (L.I.S.R) de 1999 y se ratifica en la Ley del año 2001; en lo que respecta a las personas naturales o jurídicas domiciliadas o domiciliadas en el país. La Ley del Impuesto Sobre la Renta (L.I.S.L.R) establece en su artículo N° 2 que:

Toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en La República Bolivariana de Venezuela, así como las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, podrán acreditar contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero por los enriquecimientos de fuente extraterritorial por los cuales estén obligados al pago de impuesto en los términos de esta Ley. A los efectos de la acreditación prevista en este artículo, se considera impuesto sobre la renta al que grava la totalidad de la renta o los elementos de renta, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, y los impuestos sobre los sueldos y salarios, así como los impuestos sobre las plusvalías. (p.1)

De modo que, las personas físicas y jurídicas al realizar operaciones internacionales pueden acreditar los impuestos pagados fuera del país, de acuerdo a las diferentes jurisdicciones fiscales de los países en donde desarrollan sus actividades, presentándose la aplicación a un mismo sujeto pasivo, de un impuesto, sobre la misma materia imponible y por idéntico periodo de tiempo. Por ende la Ley establece que podrá acreditarse el impuesto que se haya cancelado en el exterior.

Así pues, la doble imposición internacional puede definirse según Montaña (1999), “de manera general, como el resultado de la percepción de impuestos similares en dos o más Estados, sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y por idéntico período de tiempo” (p.53).

Por consiguiente, pudiera señalarse que las causas de la doble imposición se deben a varios factores, según la apreciación de algunos autores como Evans (2000), la doble tributación se produce por la variedad de criterios que tienen los diferentes países a la hora de ejercer su potestad tributaria. Así mismo, la falta de una plataforma de información adaptada a las nuevas tecnologías que permita tener administraciones tributarias eficaces y eficientes, al faltar estas, no se genera un intercambio de información entre los diferentes países.

Por otro lado, el problema de la doble tributación pudiera generar como consecuencias: una carga fiscal excesiva e injusta sobre el contribuyente, un freno al desarrollo económico y a las inversiones extranjeras, desalentar a los capitales que desean invertir, perjudicando directamente a los países pobres.

Entonces, para esta problemática de la doble tributación, se han planteado los convenios o tratados internacionales de índole fiscal, los cuales permiten establecer entre los Estados contratantes el impuesto por la inversión extranjera. Para Montaña (1999), los convenios tienen el propósito de “exonerar o reducir los tributos que una persona debe pagar en el estado en el cual tiene su domicilio principal o centro de interés económico, en razón de la consolidación de todos sus beneficios, incluidos aquellos que proceden de terceros países” (p.129).

En Venezuela, los tratados para evitar la doble tributación y sus beneficios se reconocen en el artículo 3 de la LISR. Es así como, Brasil y Venezuela han firmado un convenio denominado “**Ley Aprobatoria del Convenio entre el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el Gobierno de la República Federativa de Brasil para Evitar la Doble**

Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto sobre la Renta”, según Gaceta Oficial N° 38.344 del 27 de diciembre de 2005.

Este convenio tiene como propósito evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta, se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes. Los impuestos a los que se aplica este convenio son: en la República Federativa de Brasil (el impuesto federal sobre la renta) y en la República Bolivariana de Venezuela (el Impuesto sobre la Renta).

Dicho todo lo anterior, se propone en la investigación realizar un análisis documental del principio de renta mundial y su adaptación en la legislación venezolana para evitar la doble tributación, tomando como referencia el tratado Venezuela-Brasil. Para ello, se revisará toda bibliografía, doctrina y jurisprudencia que al respecto existe en el país y que abordan la problemática en cuestión.

En tal sentido, se tratará de responder a las siguientes interrogantes: ¿Cuál es la naturaleza y característica principal del principio de renta mundial en la legislación venezolana?; ¿Cuáles son los métodos para evitar la doble tributación según la legislación tributaria venezolana? ¿En qué consisten los recientes convenios que la República Bolivariana de Venezuela ha firmado para evitar la doble tributación? ¿Cuáles son los aspectos resaltantes del convenio Venezuela – Brasil para evitar la doble tributación?

Objetivos

Objetivo General

Analizar el principio de renta mundial y su adaptación en la legislación venezolana con base en el Convenio Venezuela-Brasil

Objetivos Específicos

Describir las características principales y la naturaleza jurídica del principio de renta mundial en Venezuela.

Explicar los métodos para evitar la doble tributación según la doctrina y la legislación venezolana.

Comparar con la Ley del impuesto sobre la renta venezolana los tipos de rentas más resaltantes del convenio entre Venezuela y Brasil.

Justificación

El actual proceso de globalización de la economía marcado por el avanzado intercambio comercial y mecanismos novedosos de producción, comercialización y entrega de bienes y servicios, en donde pueden intervenir actividades ejecutadas en distintos países y medios, hacen necesario abordar el estudio de la imposición basada en la renta mundial y los tributos que de ella se generan.

Este proceso de cambio lleva a la formulación de nuevas reglas y normas de alcance global que traspasan la injerencia que en el mundo de los negocios tenían los tradicionales Estados nacionales. Entonces a medida que se incrementan los flujos internacionales del comercio y las inversiones, la seguridad jurídica se hace cada día más necesaria, a fin de que las políticas impositivas de los países no se transformen en obstáculos al libre comercio. El proceso de apertura de las economías mundiales ha llevado a la multi-localización del capital, en las diferentes regiones del planeta, en tal sentido cobra gran importancia la determinación de las ganancias de los inversionistas, de allí que abordar el tema fiscal, hoy día, constituye un estudio de gran relevancia para la época que estamos viviendo.

La investigación en consecuencia se justifica en la medida en que se orienta a realizar una búsqueda, análisis e interpretación de los estudios más

resaltantes sobre el principio de la renta mundial, los métodos para evitar doble imposición establecidos en los Convenios en vigor firmados por Venezuela (dentro del universo seleccionado) y, sus características y su adaptación en la actual legislación venezolana. Del mismo modo permitirá revisar los sistemas de recaudación de impuestos sobre la renta de Venezuela para observar su actualización y efectividad en el ejercicio del poder tributario para rentas ocurridas en el extranjero.

De igual manera, la naturaleza de un estudio como este, colocará a la mano insumos para las futuras investigaciones de los estudiantes de pregrado y postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes, además que aborda datos referentes a las posibles reacciones de los estudiosos en el tema con respecto a la doble tributación.

Por otro lado, el trabajo permite analizar el contexto actual del sistema tributario en el mundo y en Venezuela, bajo el principio de la renta mundial y de los métodos para evitar doble tributación. Situación de suma importancia dada la actual globalización de la economía y el gran intercambio comercial. Para el investigador, este trabajo permite obtener un conjunto de conocimientos propios de los estudios de postgrado, que luego colocará en práctica en el ejercicio de su vida profesional. Por ello se busca analizar el tratado de doble tributación firmado recientemente entre Venezuela y Brasil.

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

Antecedentes de la investigación

En el desarrollo de la revisión de fuentes para esta investigación se hallaron importantes antecedentes de tipo bibliográfico, en los que se hace referencia a diferentes aspectos que constituyen un punto de orientación para la investigación. En tal sentido es necesario mencionar los siguientes:

El trabajo de investigación de Benavides (2008), titulado “Impacto del crédito ficticio contenido en los convenios para evitar la doble tributación internacional en la inversión extranjera directa en Venezuela”, de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes. La investigación tuvo por objetivo general, analizar el impacto del crédito ficticio establecido en algunos convenios para evitar la doble tributación. El estudio comprendió el análisis de convenios que evitan la doble tributación suscritos por Venezuela con otros Estados que contienen cláusulas TaxSparing (impuestos ficticios o no pagados).

En cuanto a la metodología se trató de una investigación documental-descriptiva, dado que pretendió describir los hechos existentes en la realidad. Se pudo concluir que no se observan evidencias que en los países con clausula TaxSparing haya impactado favorablemente como un incentivo para el inversionista. Los resultados también sugieren que para atraer nuevas inversiones en los distintos sectores económicos, no son suficientes las medidas fiscales, sino que se requieren políticas socioeconómicas aplicadas

por el Estado. Esta investigación aporta material teórico y práctico de gran importancia para el desarrollo de este proyecto, en la medida que contiene varios Convenios firmados por Venezuela para evitar la doble tributación.

Así mismo, tenemos como referente la tesis de Díaz (2004), titulada: “Análisis de la relación del principio de renta mundial establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001) con los conflictos de doble imposición”, de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes. El objetivo general de la investigación se centró en analizar la relación del principio de renta mundial establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta (2001) con los conflictos de doble imposición. En cuanto a la metodología se enmarcó en una investigación de enfoque cualitativo de tipo documental analítico, empleando como fuente de apoyo la revisión bibliográfica.

En las conclusiones, la autora señala que la adaptación del principio de renta mundial en la Ley de Impuesto sobre la Renta es discriminatoria, porque no establece la verdadera capacidad económica de los sujetos pasivos y en consecuencia infringe principios constitucionales tributarios; que lo conducen a generar conflictos de doble imposición fiscal afectando al contribuyente en el incremento de su carga fiscal, alejando la inversión del país e incrementando la evasión fiscal, en tal sentido se sugiere una reforma a la Ley. Esta investigación aporta elementos legales y teóricos fundamentales para el desarrollo del presente estudio, como los elementos cualitativos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que rige el principio de renta mundial y los convenios internacionales, documentos que serán objeto de análisis e interpretaciones en la futura investigación.

Por otro lado, Ochoa (2000) realizó una tesis titulada “El principio de renta mundial, el concepto de residencia y el establecimiento permanente consagrado en la Ley de Impuesto sobre la Renta (1999), en los conflictos de doble imposición internacional”, de la Universidad de Carabobo. Su objetivo fue analizar la influencia del principio de renta mundial, la residencia y el

establecimiento permanente en los conflictos de doble imposición internacional, indagando las nuevas concepciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Planteó como conclusión que el concepto de renta mundial dentro de la Ley es muy amplio, lo que conlleva a generar conflictos de doble tributación internacional y por ende la evasión fiscal. En tal sentido, recomienda evaluar la experiencia de otros países en la adopción de este criterio. El estudio realizado por Ochoa (2000), se relaciona con el tema abordado debido al planteamiento del principio de renta mundial y los conflictos que se originan a nivel internacional en la doble tributación, estos elementos permiten desarrollar la investigación presentada.

Bases teóricas

Para indagar aún más sobre la situación planteada, a continuación, se desarrollan un conjunto de elementos teóricos y conceptos que son de gran importancia para desarrollar los objetivos propuestos en la presente investigación.

Tributo, hecho imponible y base imponible

Varios autores proporcionan una definición, en tal sentido resaltamos las siguientes. Para Jarach (1989), el tributo es “una prestación pecuniaria, objeto de una relación tributaria cuya fuente es la ley; entre dos sujetos, el que tiene derecho a exigir la prestación (sujeto activo), el Estado. Y el deudor o deudores, que están obligados a cumplir la prestación (sujeto pasivo)” (p.86).

Por otro lado, para Moya (2003), los tributos son “prestaciones exigidas en dinero por el Estado en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines” (p.67).

Esta definición se descompone en las siguientes características:

a). Son prestaciones en dinero: característica de todo sistema monetario, aunque algunas leyes tributarias admiten la prestación tributaria en especie. b) Exigidas en ejercicio del poder de imperio: es la coerción por parte del Estado para exigir el pago del tributo. c) En virtud de una ley: debe existir una ley, un ordenamiento jurídico que obligue el pago del tributo. d) Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines: el objetivo del tributo es obtener ingresos fiscales, para que el Estado pueda atender las demandas de la sociedad. (p.67)

Autores como Pérez y González (1991), definen el hecho imponible como “hecho o presupuesto establecido por la Ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria” (p.123).

Para estos autores el hecho imponible presenta cuatro elementos:

(1.) Elemento objetivo: es la situación de hecho o elemento de la realidad social, es decir, el aspecto donde nace la obligación.

(2.) Elemento subjetivo: consiste en una determinada relación de hecho o jurídica, en que debe encontrarse el sujeto pasivo con el elemento objetivo.

(3.) Elemento espacial: es la delimitación del aspecto geográfico, en el que determinado hecho imponible va a producir sus efectos.

(4.) Elemento temporal: el que delimita la realización del hecho imponible en un tiempo determinado.

De manera que el hecho imponible pone de manifiesto la existencia de una capacidad económica en los sujetos, pero para que el impuesto pueda ser aplicado, este hecho debe valorarse de alguna manera, normalmente en unidades monetarias. Para el establecimiento de un tributo es requisito indispensable que la ley fije un hecho, el hecho imponible, que una vez se concreta en el sujeto pasivo determina el nacimiento de la obligación tributaria.

Por otro lado, para Calero (2005), la base imponible es aquella magnitud establecida en virtud de ley que expresa la medición del hecho imponible, más concretamente, de su elemento objetivo. Por tanto, cabe afirmar que existe una íntima relación entre la base y el hecho que se trata de medir. Esta autora establece las siguientes características de la base imponible:

- (a) La base es el elemento de cuantificación del hecho imponible.
- (b) Puede expresarse tanto en unidades monetarias, como no monetarias.
- (c) Su función es medir la capacidad económica puesta de manifiesto en el elemento objetivo del hecho imponible, de lo que se deriva una interdependencia entre la base y el hecho imponible.
- (d) En consecuencia, el tipo de gravamen fija la cuantía de la prestación tributaria. Por lo que existe una estrecha relación entre ambos conceptos tributarios, puesto que la primera sirve de sustento para la aplicación del tipo.
- (e) En los tributos cuyos tipos de gravamen son progresivos, la cuantía de la base determina el tipo a aplicar.

La potestad tributaria de los Estados

La potestad tributaria de un Estado, se puede definir como “la facultad o posibilidad de orden jurídico del Estado de exigir los tributos, entendidos éstos como los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales, con respecto a personas o bienes que se encuentren en su jurisdicción” (p.45) (Ross Bravo, citado por Montaña, 1999). En diversos tratados sobre la ciencia tributaria, la potestad tributaria se puede designar como: poder tributario, supremacía tributaria, poder fiscal, entre otras.

La potestad tributaria se caracteriza por ser permanente, irrenunciable e indelegable, según las apreciaciones de Montaña. Es permanente, por que constituye la esencia misma de una organización estatal, es una derivación de la soberanía, sólo puede extinguirse por la destrucción del Estado. Irrenunciable, por que es esencial para el Estado, sin ella, el Estado estaría despojado de los medios necesarios para su subsistencia. Finalmente es indelegable, puesto que no se puede delegar a otro Estado su potestad tributaria, pues perdería su soberanía.

Principios constitucionales tributarios en Venezuela

Los principios que rigen el sistema tributario se configuran en la Constitución Nacional (1999), al respecto se puede señalar:

(1.) Principio de legalidad: es una de las garantías contenidas en el Derecho Constitucional, considerado la regla fundamental de la tributación venezolana, se consagra en el artículo 317, el cual establece: “no podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley...”. Constituye una garantía, ya que, para poder cobrar cualquier impuesto, es necesario que este sancionado u ordenado previamente por una ley o norma jurídica.

(2.) Principio de generalidad: establecido en el artículo 133, el cual señala: “toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”. Aquí se da una obligación jurídica general para colaborar con el gasto público.

(3.) Principio de la igualdad tributaria: establecido en el artículo 21, que señala: “todas las personas son iguales ante la ley, es decir, la ley debe dar un tratamiento igual a todos y cada uno de los contribuyentes.

(4.) Principio de capacidad contributiva: para Villegas (1999), la capacidad contributiva es “el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, garantizando justicia y razonabilidad” (p.315). Es decir, ningún tributo puede exceder de la capacidad razonable del contribuyente. Así pues, el artículo 316, establece: “el sistema tributario procurara la justa distribución de las cargas publicas según la capacidad económica del o la contribuyente”.

(5.) Principio de progresividad: en la Constitución en el artículo 316 el estado procura la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo con ello a la progresividad, a la protección de la economía y la elevación del nivel de vida de la población.

(6.) Principio de la no retroactividad: en el artículo 24 constitucional se establece que ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, a menos que imponga una menor pena. Así mismo, el artículo 8 del Código Orgánico Tributario, establece que “ninguna norma en materia tributaria tendrá efectos retroactivos, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor”.

(7.) Principio de la prohibición de impuesto pagadero en servicio personal: se establece en el 317 constitucional y establece: “no podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales”. Aquí se garantiza la integridad física, psíquica y moral de todas las personas.

(8.) Principio de la exigencia de un término para que pueda aplicarse la ley tributaria: Toda ley debe fijar un tiempo para que entre en vigencia, al respecto el artículo 317, establece: “toda ley tributaria fijara su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos”.

Vallejo y Gutiérrez (2001), hablan de los criterios de asignación de la potestad tributaria de imposición del Estado, y al respecto señalan que existen dos principios:

(1.) Principio de territorialidad: atribuye el poder de imposición del Estado en que se encuentran situados los bienes sujetos a imposición o donde se haya realizado la actividad de la que deriven los beneficios impositivos.

(2.) Principio personalista: el poder de imposición corresponde al Estado al que pertenece el titular de los bienes o el perceptor de las rentas, por cuanto en dicho Estado se han generado los capitales que son invertidos en el Estado de la fuente.

Por su parte, para Carmona (2003), los elementos de conexión o factores de vinculación que delimita el poder de tributación son dos:

(1.) Factores personales o subjetivos: justifican el direccionamiento del ejercicio de la potestad tributaria hacia un determinado sujeto de derecho,

por la relación que este tiene con el Estado, en virtud de su domicilio, residencia o nacionalidad, independientemente del lugar en el que se configure el hecho imponible.

(2.) Factor objetivo o de la fuente territorial: aquí la obligación nace por la razón de configurarse dentro de su territorio el hecho generador del tributo.

Los criterios de vinculación tributaria

Según Evans (2000), se debe entender por criterios de vinculación tributaria aquellos elementos que determinan la relación jurídica entre un ente estatal soberano y un sujeto pasivo que da origen al nacimiento de un derecho de imposición; esto es la relación jurídico-tributaria, que nace entre quien detenta la potestad tributaria y el sujeto pasivo de dicha obligación.

Es importante señalar, que la doctrina ha distinguido entre criterios subjetivos y criterios objetivos, la llamada “vinculación subjetiva”, establece la relación de los sujetos con el Estado, teniendo en cuenta criterios personales como: nacionalidad, domicilio y residencia. Por su parte la “vinculación objetiva”, se refiere a los hechos imposables y al análisis de operaciones, actividades, transacciones, actos y efectos jurídicos en un territorio determinado.

En la investigación de Herrán (2000), titulado “la doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios”, se establecen dos principios que tienen que ver con los criterios de vinculación:

(1.) Principio territorial o de la fuente: somete a impuesto a aquellos ingresos generados dentro del territorio del Estado o considerados de fuente nacional, según la definición que establezca cada legislación tributaria, con independencia de la nacionalidad, el domicilio o el lugar de residencia del contribuyente. Bajo este principio se somete a imposición a toda persona que haya obtenido algún tipo de renta o enriquecimiento en su territorio o en cuyo territorio existió su disponibilidad jurídica o económica.

(2.) Principio de renta mundial o mixto: supedita la potestad tributaria del Estado a la existencia de una vinculación o relación del contribuyente con el Estado. La renta del contribuyente residente es sometida en su totalidad a la imposición del Estado. Cuando un país aplica el sistema de residencia, todos los ingresos del contribuyente, sean nacionales o extranjeros, están sujetos a impuesto. Este principio se apoya en un fundamento democrático, basado en la igualdad de todos los habitantes de un país ante la ley, como consecuencia del cual no sería justo discriminar en el trato impositivo entre quienes obtienen la renta dentro del país y aquellos que la obtienen fuera de él.

(3.) Seguidamente, es fundamental incorporar los criterios de vinculación que señala Montaña (1999), para este autor existe el criterio de la fuente, el criterio del domicilio y el denominado “establecimiento permanente”. Veamos:

(4.) Criterio de la fuente: aquí deben gravarse los ingresos que se han obtenido en el territorio del país en donde se encuentra la fuente productora de esos ingresos. Es decir, están sujetos a la potestad tributaria todos aquellos que poseen en ese Estado riquezas u obtienen ingresos, sin importar cual sea su nacionalidad, su domicilio o su residencia. Por ello, el país que es fuente de la riqueza o del ingreso es quien ostenta el derecho para aplicar su legislación fiscal.

(5.) Criterio del domicilio: el vínculo entre el Estado y el contribuyente se afianza en el hecho de que este último tenga su domicilio o residencia dentro del espacio limítrofe de aquel. De esta forma, se grava al domiciliado o residente respecto a todas las rentas que perciba, ya sea que éstas provengan del país de su domicilio o desde un país extranjero. En palabras de Ross Bravo(s/f)(citado por Montaña), este criterio se justifica por las siguientes razones:

a) Es congruente con el principio de la neutralidad tributaria, en virtud del cual se requiere gravar las rentas de fuente extranjera.

b) Es compatible al principio de la equidad o de la igualdad, que obedece a otorgar igual tratamiento a los contribuyentes radicados en el país.

c) Se evitaría que los contribuyentes manejen discrecionalmente la distribución de sus rentas en varios países en busca de paraísos fiscales, así como la extracción de bienes y capitales que se invertirían en otros países.

d) Se obtiene un mayor ingreso fiscal, sin afectar la justicia del principio de la capacidad contributiva

El criterio del domicilio o residencia ha sido adoptado, en general, por los países desarrollados y exportadores de capital, gravando a sus domiciliados por toda la renta que perciben, “renta mundial”; ya sea de fuente nacional o por fuente radicada en cualquier Estado extranjero.

El establecimiento permanente: si una persona individual o colectiva desarrolla actividades en distintos países estará sujeta a más de una potestad tributaria. Para atenuar esta situación algunas legislaciones exigen que esa actividad tenga cierta permanencia, sobre todo cuando se trata de las empresas. Entonces, la potestad tributaria corresponde al Estado o Estados donde se ha radicado un establecimiento permanente de la empresa comercial; y no al Estado donde la empresa realiza operaciones eventuales. Este concepto ha sido de gran importancia en los convenios para evitar la doble tributación internacional. El establecimiento permanente de una empresa debe comprender los siguientes elementos o actividades: sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, minas, pozos de petróleo o gas, canteras o extracción de recursos naturales; así como, obras de construcción de seis o doce meses.

El Principio de Renta Mundial

Autores como Ronald Evans (2000), han señalado que:

El principio de renta mundial es el único que cumple con el principio de consulta de la capacidad contributiva del contribuyente, puesto que a través de la aplicación de ese principio se estaría captando la totalidad de las rentas del contribuyente. (p.12).

El principio de renta mundial, también citado como el criterio de personalidad, toma como parámetro de consideración el gravamen inherente al individuo, la nacionalidad o la residencia fiscal, el cual está supeditado a la potestad tributaria del contribuyente con el estado. En este sistema no es relevante la fuente del ingreso, por cuanto su aplicación se extiende en el espacio para gravar todas las rentas obtenidas dentro y fuera del territorio de su jurisdicción.

Para Evans (2000), es un principio básico común a los países democráticos y económicamente más avanzados en los cuales hay igualdad y deben ser tratados de forma uniforme como contribuyentes. “no será justo discriminar el trato impositivo entre quienes generan renta dentro del país, de aquellos que la realizan a nivel territorial y extraterritorial”. La finalidad de este principio es el incremento de los ingresos tributarios de un país, aumentando el nivel de las inversiones y proporcionando mayor desarrollo económico.

Varios autores, como Pires (1989), citado por Evans, exponen ciertos argumentos a favor del principio de renta mundial, entre ellos, los siguientes:

(a) Elimina la doble tributación. (b) Presupone un trato igualitario ante la Ley: a igual renta, igual tratamiento tributario. (c) Estimula la movilidad de capitales ya que su localización no será factor determinante para invertir en un país o en otro. (d) Puede significar un aumento importante de ingresos tributarios para aquellos países cuyos residentes posean importantes inversiones en el exterior. (p. 54).

Sin embargo, para Serrano (2004), los principios fundamentales que subyacen en la potestad tributaria de los Estados son la tributación por la renta mundial y la tributación territorial de las rentas. Por tributación territorial de las rentas se entiende el ejercicio, por parte de un Estado, de la soberanía fiscal solo sobre las rentas producidas en su territorio, mientras que por tributación sobre la renta mundial se entiende “el ejercicio de la soberanía fiscal también sobre las rentas producidas en el extranjero, fuera de su territorio, al existir con el territorio del que es residente o nacional, precisamente un nexo personal” (p.8).

Para Torres (2003; citado por Serrano, 2004), el principio de renta mundial o de la universalidad es “un principio de conexión para las rentas de residentes dotados de elementos extraños, frente al constante y creciente movimiento capitales en el mercado mundial, la necesaria progresión de los impuestos que inciden sobre las categorías de renta y, principalmente, para controlar casos de evasión fiscal internacional”

El principio de renta mundial tiene un fundamento democrático, pues busca que todos los habitantes de un país, paguen sus impuestos, ya sea que sus rentas hayan sido obtenidas dentro o fuera de un país determinado. A través de la aplicación de este principio se establece la totalidad de las rentas del contribuyente, cualquiera que sea la ubicación geográfica de su fuente, con lo cual se puede determinar de forma más precisa su capacidad de contribuir con las cargas del Estado.

En fin, el sistema de renta mundial, asegura según Herrán (2000), una menor distorsión en las decisiones de ubicación del capital, en la medida en que a un inversionista se le grava su base de su residencia o domicilio de igual forma si invierte fuera o dentro de su país.

La Doble Imposición Internacional

La doble imposición es definida por Evans (2000), como “aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resultan sujetos a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período imponible (si se trata de impuestos periódicos) y por una misma causa” (p.14).

Siguiendo a Evans (2000), se desprende que para que exista doble tributación internacional se requiere la configuración de por lo menos una cuádruple identidad:

(1.) Identidad en la naturaleza del gravamen, esto es, presencia de dos impuestos sancionados por dos Estados que sean iguales o por lo menos equivalentes.

(2.) Coincidencia en el presupuesto de hecho o un mismo elemento material del hecho imponible.

(3.) Simultaneidad en el periodo de tiempo en la concurrencia de las normas de los sistemas tributarios.

(4.) Identidad en el sujeto sobre quien recae el tributo, es decir, que los impuestos sean soportados por un mismo sujeto.

El modelo de la OCDE (1977), define la doble imposición internacional como “el resultado de la percepción de impuestos similares en dos o más Estados, sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y por idéntico período de tiempo”. Por su parte, Rinshe y Molina (1970), citados por Montaña (1999), al respecto señalan:

La doble imposición se manifiesta en la concurrencia de dos o más potestades fiscales en la exacción de un mismo hecho imponible, es decir, cuando una misma facultad contributiva se utiliza por uno o más poderes fiscales distintos en el ejercicio y aplicación de sus respectivos gravámenes (p.53).

Entonces, la doble imposición se presenta cuando dos o más países cobran sus impuestos a una persona natural o jurídica sobre una renta obtenida de una actividad o de un bien, en un mismo período. Otra definición precisa que podemos señalar es la de López (1962), citado por Herrán (2000), cuando establece que la doble imposición internacional surge:

Cuando las legislaciones de dos Estados coinciden en grabar un mismo ingreso porque los países siguen principios diferentes. Entonces el conflicto surge cuando dos países contemplan como objeto de gravamen una misma situación jurídica o un mismo hecho generador, bien sea que pretendan gravar o de hecho graven la riqueza generada en un país sujeta a gravamen en otro país o pretendan que los ingresos generados fuera de sus fronteras sean gravados en el país de residencia (p.7).

Finalmente, para Montaña (1999), la doble imposición consiste “en la aplicación por parte de dos o más Estados de un impuesto similar, acerca de un mismo hecho imponible, sobre el mismo sujeto pasivo o contribuyente, en el mismo lapso” (p.54). De manera que, la configuración de la doble imposición requiere de ciertos elementos característicos: dos o más Estados que gravan, un mismo contribuyente, un mismo hecho generador y en el mismo tiempo.

Causas o conflictos que generan la doble tributación

Ya hemos visto que los Estados pueden adoptar cualquiera de los criterios de vinculación tributaria, como es el territorial, el de la nacionalidad, el de la residencia o la combinación de estos. Cuando las legislaciones adoptan criterios distintos surgen los conflictos que llevan a generar la doble imposición. A continuación, se explican esos tipos de conflictos según Evans (2000).

Conflictos fuente-residencia: es uno de los conflictos clásicos y se da entre normas tributarias de un país con sistema de residencia respecto a un

país con sistema de fuente o territorial. Se puede tomar el siguiente ejemplo: si un banco alemán otorga un préstamo a un inversionista venezolano, el interés pagado por el inversionista venezolano, constituirá renta gravable para el banco alemán en Alemania, por el principio de residencia; y constituirá renta gravable en Venezuela, por cuanto la Ley del Impuesto sobre la Renta de nuestro país considera el interés pagado de fuente venezolana por el hecho de que el capital del préstamo haya sido invertido en el país. Estos conflictos son frecuentes en operaciones internacionales que tienen que ver con prestación de servicios, importación, exportación, entre otras.

Conflictos residencia-residencia: este tipo de conflicto se presenta cuando una persona, ya sea natural o jurídica, se considera residente para las legislaciones de dos o más países. Un ejemplo señalado por Evans (2000), es el de un mexicano con visa de residente de los Estados Unidos, que permanezca en México más de 183 días, será considerado como residente tanto de México, como de Estados Unidos, y sujeto en los dos países a impuesto sobre la renta. En el caso de las personas jurídicas, hay países que consideran la residencia de las personas jurídicas como el lugar de constitución de la compañía (los países americanos) y otro grupo de países que considera residenciada a la compañía en el lugar donde se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa. Una compañía constituida en el Estado de Delaware, Estados Unidos, pero controlada y dirigida desde Alemania, será considerada residente, tanto en Alemania como en Estados Unidos.

Conflictos fuente-fuente: se materializa cuando dos o más países se manejan por el sistema territorial. Se dice que aquí no hay doble imposición, ya que las dos legislaciones exceptúan las rentas de origen externo, sin embargo, se presentan infinidad de conflictos. Se supone el caso de Costa Rica y Venezuela. Una empresa de hotelería elabora un grupo de manuales de gerencia hotelera que contiene instrucciones, experiencias y diversos

conocimientos técnicos y se los cede a un grupo hotelero venezolano. Bajo las reglas de asignación de fuente de Costa Rica, la elaboración y venta de ese producto, es de fuente costarricense; mientras que Venezuela muy probablemente considere el pago como una contraprestación por asistencia técnica y grave el enriquecimiento en nuestro país.

Conflictos derivados de la diferencia en las normas sobre deducibilidad de gastos: existe cuando hay diferencias en las reglas que autorizan la deducibilidad de gastos. Estas diferencias pueden dar lugar a que un gasto no sea deducido en ninguna de las jurisdicciones, lo que llevaría a una doble tributación de una misma renta. Veamos el siguiente ejemplo: una empresa italiana tiene una sucursal en Zambia y sometida al impuesto por la renta que allí obtenga. Bajo las reglas de asignación de fuente de Zambia, la empresa tiene 5.000 unidades tributarias de ingresos brutos de fuente italiana que no tienen nada que ver con las actividades de la sucursal en Zambia; y la sucursal tiene rentas de fuente zambiana de 2.000 unidades tributarias. Bajo las normas de Italia y de Zambia, las deducciones totales suman 1.500 unidades tributarias, pero la ley italiana atribuye todos los gastos al establecimiento permanente en Zambia, mientras que la ley de impuesto de Zambia asigna todas las deducciones a la renta de fuente italiana. De manera tal que la empresa se le grava sobre la base de un enriquecimiento neto de 7.000 unidades tributarias, cuando en verdad las autoridades fiscales de Zambia y de Italia están conscientes que la renta neta del contribuyente es de 5.500 unidades tributarias (7.000-1.500 de gastos). Estos tipos de conflictos se pueden solucionar a través de los convenios para evitar la doble tributación.

Conflictos misceláneos: estos se pueden dar por varias razones: por la formulación de ajustes a empresas relacionadas ubicadas en dos jurisdicciones distintas, basado en el principio en que todas las operaciones, salvo dispensa legal en contrario, deben hacerse bajo el principio del operador independiente, esto es, a precios que reflejen valores de mercado.

Por la aplicación del principio de nacionalidad, interactuando con el principio territorial o de residencia. También por la aplicación de normas dirigidas a evitar el uso de paraísos fiscales.

Los convenios para evitar la doble tributación

Definición

Según De Arespacochaga (1992), citado por Herrán (2000), este tipo de convenios se definen como “acuerdos bilaterales que se aplican con preferencia a las disposiciones de la legislación interna, modificando el régimen general de no residentes, bien determinando supuestos de no sujeción en virtud del reparto de soberanía tributaria entre los estados firmantes, o bien reduciendo los tipos impositivos aplicables para determinadas rentas” (p.36-37). Es decir, los convenios tienen como propósito establecer entre los Estados, reglas de reparto de los impuestos, delimitando la potestad que tiene cada estado para gravar una renta.

Por su parte Candal (2009), introduce una definición de los convenios para evitar la doble tributación, tomando las palabras de Evans (2000), en los siguientes términos:

Los convenios para evitar la doble tributación sirven para delimitar el alcance de la potestad tributaria de los Estados. Esto se hace a través de un reparto de las materias imponibles entre los dos países, previéndose el derecho de tributación de forma exclusiva por parte de uno de los Estados contratantes, en algunos casos, o de forma compartida, en otros casos. Los convenios típicamente contienen normas contra la no discriminación entre nacionales y extranjeros, y mecanismos de resolución de controversias a través de un procedimiento amistoso entre los Estados (p.181).

En este sentido se puede señalar que los convenios se caracterizan por:

Son tratados internacionales que una vez ratificados y publicados forman parte del ordenamiento jurídico interno de cada Estado.

Presentan especialidades en cuanto a su derogación, modificación e interpretación. Un convenio no puede ser derogado o modificado unilateralmente por uno de los Estados, sino mediante el procedimiento establecido en el mismo.

Contienen normas contra la no discriminación entre nacionales y extranjeros, y mecanismos de resolución de controversias a través de un procedimiento amistoso.

Regulan la cooperación internacional entre las dos administraciones tributarias, con el fin de combatir la evasión y el fraude fiscal.

Poseen cláusulas de reconocimiento de los incentivos tributarios otorgados por el país receptor de la inversión extranjera, lo cual se traduce en una modalidad de subsidio indirecto por parte de los gobiernos extranjeros a sus nacionales inversionistas, en aras del desarrollo económico del país.

Así pues, el principio general de los convenios tributarios, es en opinión de Herrán (2000), limitar los poderes de tributación de los Estados evitando que una misma renta sea objeto de doble o múltiple imposición. En este sentido, Herrán, cita al autor español Tovillas (1996), quien expone los principios en la siguiente afirmación:

Mediante acuerdo internacional los estados pueden expresar su voluntad de limitar su propia soberanía tributaria mediante un reparto de la potestad tributaria de gravamen sobre cada categoría de rentas y de bienes. Dicha voluntad, expresada a través de un convenio de doble imposición, obliga a los estados firmantes a respetar el contenido de las disposiciones y otorga el derecho a los particulares de reclamar la aplicación de las cláusulas. (p.45).

Finalidad

Inicialmente los convenios cumplen un propósito fundamental que es evitar que una misma renta sea objeto de doble o múltiple imposición. Conviene aquí señalar otros propósitos establecidos por Candal (2009):

Refuerzan la seguridad jurídica de los contribuyentes, fundamentalmente por sus particularidades en relación con su posible derogación o enmienda ulterior a su entrada en vigor.

En la mayoría de los Estados, el convenio tiene un rango jurídico que va más allá de lo dispuesto en la ley interna.

Buscan promover las relaciones económicas y comerciales entre los países. Con los convenios se crea un marco de estabilidad para las inversiones que permite incrementar las transacciones de todo tipo entre contribuyentes de los Estados contratantes.

Por su parte el autor español Tovillas (1992), citado en Evans (2000), señala también otras finalidades y al respecto acota lo siguiente:

Mediante acuerdo internacional, los Estados pueden expresar su voluntad de limitar su propia soberanía tributaria mediante un reparto de la potestad tributaria de gravamen sobre cada categoría de rentas y de bienes. Dicha voluntad, expresada a través de un convenio de doble imposición, obliga a los dos Estados firmantes a respetar el contenido de las disposiciones y otorga el derecho a los particulares de reclamar la aplicación de cláusulas. La limitación de la potestad tributaria de los Estados destinada a evitar la doble imposición jurídica internacional vendrá articulada a través de dos mecanismos. Por un lado, se evita la superposición de las soberanías tributarias. Se elimina el conflicto positivo de soberanías tributarias de los dos Estados contratantes mediante el acuerdo de éstos de conceder la capacidad de gravamen exclusiva de unas determinadas categorías de rentas o de bienes a uno de ellos exclusivamente. Correlativamente el otro Estado renuncia a gravar esas categorías de rentas o bienes (p.52).

Contenido

Generalmente los distintos modelos de convenio buscan gravar en la mayoría de los casos una tipología de rentas, así lo establece Montaña (1999), y señala las siguientes:

- (a) Rentas provenientes de bienes inmuebles
- (b) Rentas producto de la explotación de los recursos naturales
- (c) Beneficios obtenidos por la actividad de la empresa
- (d) El caso de las regalías
- (e) El caso de los intereses de créditos
- (f) El caso de los dividendos y participaciones
- (g) El transporte internacional
- (h) Las ganancias de capital
- (i) Rentas producto de la prestación de servicios personales
- (j) Rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales y asistencia técnica.
- (k) Pensiones, anualidades y otras rentas periódicas semejantes
- (l) Ingresos producto del desarrollo de actividades artísticas y de entretenimiento público.
- (m) Los beneficios de empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial.

Los modelos de convenio

Para abordar el estudio de los modelos de convenio, se debe tener en cuenta lo que señala Evans (2000), con respecto al desarrollo que han realizado las organizaciones internacionales dedicadas a esta materia con el propósito de crear un conjunto de “convenios modelos o convenios tipo”.

En este sentido, el mismo autor expone que inicialmente la Sociedad de Naciones procuró la adopción de convenios multilaterales para evitar la doble tributación, pero las diferencias en el desarrollo económico, social y político;

aunada a la diversidad de sistemas tributarios entre los países, impidió que se realizara tal propósito.

Entonces, la Organización de las Naciones Unidas, a través de la Organización Económica para el Desarrollo (OCDE), empieza a formular los primeros modelos, de los cuales se fueron dando algunas variantes, tanto a nivel mundial como en el contexto latinoamericano. A continuación, se abordan esas tipologías de convenios según las investigaciones de Evans (2000):

El modelo de la OCDE: fue en 1956 cuando la OCDE creó el comité fiscal con el objetivo de establecer un proyecto de convenio que resolviera de forma eficaz los problemas de doble imposición entre los países miembros y no miembros de la OCDE. El comité fiscal tuvo como base el modelo de Londres de 1946. Posteriormente entre 1958 a 1961 se realizaron varios estudios y finalmente en 1963 se presenta el “modelo OCDE”, el cual ha tenido gran influencia en la negociación, aplicación e interpretación de los modelos fiscales. Pasados los años, en 1977 se reformuló el modelo y se publica nuevamente otro modelo. Con el proceso de la globalización se acordó establecer un “modelo dinámico”, que se pudiera transformar y actualizar a los cambios, así en 1992 se publicó una versión actualizada. La estructura de este modelo se puede resumir así: capítulo I (es el ámbito de aplicación). Capítulo II (se definen términos y expresiones). En los capítulos III al V (se establece en que medida cada uno de los Estados contratantes están autorizados para gravar la renta y el patrimonio, y como se elimina la doble imposición). Capítulo VI (las disposiciones especiales como la eliminación de la discriminación fiscal, el procedimiento amistoso, entre otras.); y el capítulo VII (disposiciones finales, entrada en vigor y denuncia).

El modelo de la ONU: este modelo surge por la oposición que manifestaron los “países en vías de desarrollo” hacia el modelo OCDE,

pues ese modelo se inclinaba a otorgar derechos de imposición al país de la residencia en detrimento del país de la fuente. Entonces, el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (ECOSOC), constituyó en 1967 un grupo de expertos en convenios tributarios entre países desarrollados y países en vías de desarrollo. Este grupo recomendó ampliar los derechos del país fuente o receptor de las inversiones para gravar éstas en una mayor medida. Así en 1980 surge el “modelo ONU”, con una amplia definición de establecimiento permanente para imponer al inversionista extranjero; gravar los pagos por regalías hasta un límite en contraposición al modelo OCDE cuyo gravamen es exclusivo al país de residencia. El Estado de la fuente también puede gravar las ganancias de capital.

El modelo del pacto andino: en 1971 los países andinos (Bolivia, Ecuador, Perú, Colombia y Venezuela), acordaron la decisión 40, contentiva de un acuerdo multilateral para evitar la doble tributación entre los países de la sub-región y un modelo de negociación con los otros países fuera de la región. Este modelo se caracterizó por la defensa del principio de la fuente. Sin embargo, en palabras de Evans (2000), este modelo no dio los frutos que los países andinos esperaban al no ser aceptado como mecanismo válido para la negociación con países fuera de la región.

El modelo de la ALADI: entre 1973 y 1975 se realizaron reuniones técnicas por expertos en doble tributación en Montevideo (Uruguay), y surge este modelo, que serviría de apoyo a la negociación de acuerdos bilaterales entre los países miembros del entonces ALALC. El objetivo de este modelo era romper con la rigidez del modelo OCDE y modelo pacto andino, ratificando el principio de la fuente para permitir con carácter de exclusividad, gravar las rentas obtenidas en los respectivos territorios, con independencia de la nacionalidad o del domicilio de los beneficiarios. Sin embargo, este modelo tampoco tuvo

ninguna influencia o aplicación entre los países miembros; con posterioridad a la publicación de este modelo, Argentina, Brasil y Ecuador firmaron convenios siguiendo el modelo de la OCDE.

Se puede afirmar que en la actualidad existen dos modelos de convenio, el **modelo de la OCDE** y el **modelo de la ONU**. El convenio modelo de la OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico), es un organismo internacional, que cuenta con un texto de referencia a la hora de negociar convenios entre países, con la utilización de principios, definiciones, reglas y métodos uniformes, que proporciona seguridad jurídica a los contribuyentes. La OCDE publicó su primer modelo de convenio en 1963, el cual fue modificado y actualizado en 1977 y 1992.

Por su parte el modelo de la ONU, el Comité Fiscal de las Naciones Unidas aprobó su modelo de convenio en 1980. Este modelo sigue la misma estructura del modelo OCDE, su finalidad es ofrecer una alternativa a los países receptores de inversiones o fuente de rentas.

Convenio entre el gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno de la República federativa de Brasil para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta

El Convenio entre Venezuela y Brasil para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta fue publicado en la Gaceta Oficial No. 38.344, de fecha 27 de diciembre de 2005. Sin embargo, la entrada en vigencia del convenio no se había dado, ya que las autoridades no habían emitido ningún pronunciamiento sobre el estado del procedimiento de intercambio de notas. Según señala Escobar (2011), por información suministrada por el Ministerio de Relaciones Exteriores el intercambio de notas diplomáticas se llevó acabo y el Convenio se encuentra

vigente desde el 19 de agosto de 2010. El Convenio sigue el Modelo de la OCDE con algunas modificaciones derivadas del Modelo de las Naciones Unidas. El convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes y los impuestos a los que se aplica este Convenio son el impuesto federal sobre la renta (en Brasil) y el Impuesto sobre la renta (en Venezuela).

Terminología del convenio: Como parte de los elementos teóricos y normativos de este convenio, se presenta a continuación un conjunto de términos y definiciones fundamentales para la operacionalización del mismo.

Estado contratante y otro Estado contratante: significan Brasil o Venezuela, según lo requiera el contexto.

Persona: comprende las personas físicas o naturales, las sociedades y cualquier otra asociación de personas.

Sociedad: significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos tributarios.

Empresa de un Estado contratante y empresa del otro Estado contratante: significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado Contratante.

Tráfico internacional: significa todo transporte efectuado por un buque, aeronave o vehículo de transporte terrestre explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado contratante, salvo cuando dicho buque, aeronave o vehículo de transporte terrestre se explote solamente entre puntos situados en el otro Estado contratante.

Nacional: toda persona física o natural que posea la nacionalidad de un Estado contratante. Y toda persona jurídica, sociedad de personas o asociación constituida conforme a la legislación vigente en un Estado contratante.

Contribuyentes según el convenio

El residente

1) El residente de un Estado contratante es toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a tributación en él, por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o autoridad local.

2) Cuando, en virtud de las disposiciones del párrafo 1, una persona física o natural sea residente de ambos Estados Contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) esa persona será considerada residente solamente del Estado Contratante donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente, solamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado Contratante donde viva de manera habitual;

c) si viviera de manera habitual en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional, y

d) si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3) Cuando, en virtud de las disposiciones del párrafo 1, una persona, que no sea una persona física o natural, sea residente de ambos Estados Contratantes, se la considerará residente solamente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

El establecimiento permanente

1) significa un lugar fijo de negocios en el cual una empresa efectúa toda o parte de su actividad.

2) La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:

a) una sede de dirección;

b) una sucursal;

c) una oficina;

d) una fábrica;

e) un taller;

f) un almacén con respecto a una persona que suministre instalaciones de almacenamientos para terceros;

g) una mina, un pozo de petróleo o de gas, una cantera o cualquier otro lugar relacionado con la exploración o la extracción de recursos naturales;

h) una obra de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.

3) No obstante lo dispuesto en los párrafos precedentes de este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:

a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa, siempre y cuando esto no constituya una venta;

b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas, siempre y cuando esto no constituya una venta;

c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;

d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recopilar información para la empresa;

e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar.

f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único objeto de combinar las actividades mencionadas en los párrafos de a) al e), debido a que la actividad global del lugar fijo de negocios que resulte de esta combinación sea una actividad de carácter preparatorio o auxiliar.

4) No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, cuando una persona -distinta de una gente que goce de una condición independiente, al cual se le aplica el párrafo 5 del presente artículo- actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en este Estado respecto de todas las actividades que esta persona realice por cuenta de la empresa, a menos que esas actividades se limiten a las mencionadas en el párrafo 3 y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como un establecimiento permanente, de acuerdo con las disposiciones de dicho párrafo.

5) No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante por el mero hecho de que realice actividades en ese otro Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad. No obstante, cuando dicho agente realice todas o casi todas sus actividades por cuenta de esa empresa, no será considerado como un agente que goza de condición independiente dentro del significado de este párrafo.

6) El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades en ese otro Estado (ya sea por medio de un establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí

solo acualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

Bases Legales

Para el establecimiento de las bases legales se toma como referencia la pirámide de Kelsen, partiendo de su máxima representación como es la **Constitución de la República Bolivariana de Venezuela**, la cual establece algunas normas tributarias que se mencionan a continuación:

Existe un deber constitucional, que obliga a los ciudadanos en la colaboración de los gastos públicos a través del pago de impuestos, así el artículo 133 señala: “toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”.

Igualmente, los artículos 316 y 317 hacen mención al sistema tributario y señalan lo siguiente:

Artículo 316: el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o las contribuyentes, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

En esta norma constitucional, el constituyente deja por sentado el principio de la progresividad en materia tributaria, es decir, en la medida en que los contribuyentes obtengan su riqueza, en esa misma medida serán gravados con los impuestos. De manera que, no podrán cobrarse impuestos superiores a las ganancias que han obtenido las personas naturales o jurídicas.

Artículo 317: no podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente.

Este dispositivo constitucional, establece el principio de legalidad de los tributos, pues deja por sentado que no se puede cobrar ningún impuesto que no esté estipulado previamente por mandato de la ley. Lo mismo sucede para las exenciones, rebajas o incentivos tributarios. La evasión fiscal puede ser castigada penalmente y de ninguna manera los tributos se pueden cancelar por medio de servicios personales.

Continuando con los fundamentos legales, es importante señalar algunas normas del **Código Orgánico Tributario (COT)**, que se relacionan directamente con el tema objeto de esta investigación. En primer lugar está el artículo 1, tercer apartado y el párrafo único que establecen:

Para los tributos y sus accesorios determinados por administraciones tributarias extranjeras, cuya recaudación sea solicitada a la República de conformidad con los respectivos tratados internacionales, este Código se aplicará en lo referente a las normas sobre el juicio ejecutivo. Párrafo único: los procedimientos amistosos previstos en los tratados para evitar la doble tributación son optativos, y podrán ser solicitados por el interesado con independencia de los recursos administrativos y judiciales previstos en este Código.

Se observa en esta norma una referencia a las administraciones tributarias extranjeras, las cuales establecen sus procedimientos a través de los tratados o convenios para evitar la doble tributación. De la misma forma hace mención a los procedimientos amistosos que se establecen en la mayoría de los convenios.

El mismo instrumento jurídico en los artículos 30, 31,32 y 33, aborda normas que tienen que ver con el domicilio:

Artículo 30: Se consideran domiciliados en la República Bolivariana de Venezuela para los efectos tributarios: 1. Las personas naturales que hayan permanecido en el país por un período continuo o discontinuo, de más de ciento ochenta y tres (183) días en un año calendario o en el año inmediatamente anterior al del ejercicio al cual corresponda determinar el tributo. 2. Las personas naturales que hayan establecido su residencia o lugar de habitación en el país, salvo que en el año calendario permanezcan en otro país por un período continuo o discontinuo de más de ciento ochenta y tres (183) días y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país. 3. Los venezolanos que desempeñen en el exterior funciones de representación o cargos oficiales de la República, de los estados, de los municipios o de las entidades funcionalmente descentralizadas, y que perciban remuneración de cualquiera de estos entes públicos. 4. Las personas jurídicas constituidas en el país, o que se hayan domiciliado en él, conforme a la ley. Parágrafo Primero: Cuando las leyes tributarias establezcan disposiciones relativas a la residencia del contribuyente o responsable, se entenderá como tal el domicilio, según lo dispuesto en este artículo. Parágrafo Segundo: En los casos establecidos en el numeral 2 de este artículo, la residencia en el extranjero se acreditará ante la Administración Tributaria, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes. Salvo prueba en contrario, se presume que las personas naturales de nacionalidad venezolana, son residentes en territorio nacional.

De la transcripción de este artículo se puede interpretar los casos en los cuales tanto personas naturales como jurídicas tienen su domicilio en Venezuela para efectos tributarios.

Vale mencionar las distintas apreciaciones del domicilio de las personas naturales, cuando están en el país por más de 183 días; o cuando su residencia o habitación están en el país, pero tienen más de 183 días en otro país y han adquirido la residencia para efectos fiscales en ese país.

Artículo 31: A los efectos tributarios y de la práctica de las actuaciones de la Administración Tributaria, se tendrá como domicilio de las personas naturales en Venezuela: 1. El lugar donde desarrollen sus actividades civiles o comerciales. En los casos que tenga actividades civiles o comerciales en más de un sitio, se tendrá como domicilio el lugar donde desarrolle su actividad principal. 2. El lugar de su residencia, para quienes desarrollen tareas exclusivamente bajo relación de dependencia, no tengan actividad comercial o civil como independientes o de tenerla no fuere conocido el lugar donde ésta se desarrolla. 3. El lugar donde ocurra el hecho imponible, en caso de no poder aplicarse las reglas precedentes. 4. El que elija la Administración Tributaria, en caso de existir más de un domicilio según lo dispuesto en este artículo, o sea imposible determinarlo conforme a las reglas precedentes.

Importante lo que se menciona en esta norma sobre los supuestos del domicilio de las personas naturales, los cuales pueden ser donde tengan sus actividades civiles o comerciales; su residencia; donde ocurra el hecho imponible; y el que elija la administración tributaria si hay más de un domicilio o es imposible determinarlo.

Artículo 32: A los efectos tributarios y de la práctica de las actuaciones de la Administración Tributaria, se tendrá como domicilio de las personas jurídicas y demás entes colectivos en Venezuela: 1. El lugar donde esté situada su dirección o administración efectiva. 2. El lugar donde se halle el centro principal de su actividad, en caso de que no se conozca el de su dirección o administración. 3. El lugar donde ocurra el hecho imponible, en caso de no poder aplicarse las reglas precedentes. 4. El que elija la Administración Tributaria, en caso de existir más de un domicilio según lo dispuesto en este artículo, o sea imposible determinarlo conforme a las reglas precedentes.

Por su parte en esta norma se establecen los domicilios de las personas jurídicas y los entes colectivos, en donde se presentan las siguientes situaciones: donde este su dirección o administración efectiva; donde este el centro principal de su actividad; donde ocurra el hecho imponible; y el que elija la administración tributaria, si hay más de un domicilio o es imposible determinarlo.

Artículo 33: En cuanto a las personas domiciliadas en el extranjero, las actuaciones de la Administración Tributaria se practicarán: 1. En el domicilio de su representante en el país, el cual se determinará conforme a lo establecido en los artículos precedentes. 2. En los casos en que no tuvieren representante en el país, en el lugar situado en Venezuela en el que desarrolle su actividad, negocio o explotación, o en el lugar donde se encuentre ubicado su establecimiento permanente o base fija. 3. El lugar donde ocurra el hecho imponible, en caso de no poder aplicarse las reglas precedentes.

Ahora bien, en esta norma se establecen los lugares donde puede actuar la administración tributaria cuando las personas están domiciliadas en el extranjero, y se dan los siguientes casos en que actúan: en el domicilio de su representante en el país. En Venezuela donde tenga su actividad, negocio o explotación; o donde este su establecimiento permanente o base fija. Y finalmente donde ocurra el hecho imponible, sino se pueden aplicar las anteriores.

Por otro lado, están las normas establecidas en la **Ley del Impuesto Sobre La Renta (LISLR)**, que en su artículo 1 establece:

Artículo 1: Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en esta ley. Salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en la República Bolivariana de Venezuela, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de ingresos esté situada dentro del país o fuera de él. Las personas naturales o jurídicas no residentes o no domiciliadas en la República Bolivariana de Venezuela estarán sujetas al impuesto establecido en esta Ley siempre que la fuente o la causa de sus enriquecimientos estén u ocurra dentro del país, aun cuando no tengan establecimiento permanente o base fija en la República Bolivariana de Venezuela. Las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.

En esta disposición jurídica cabe destacar el principio de renta mundial que se adopta en la ley, al tributar los ingresos tanto de fuente nacional como

extranjera, para las personas naturales y jurídicas, domiciliadas o residenciadas en el país. Es lo que Garay (2010), denomina la aplicación extraterritorial de la Ley del impuesto, los ingresos extranjeros también se gravan.

Por su parte el Artículo 2 de la misma ley señala:

Artículo 2: Toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en La República Bolivariana de Venezuela, así como las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, podrán acreditar contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero por los enriquecimientos de fuente extraterritorial por los cuales estén obligados al pago de impuesto en los términos de esta Ley.

Hace referencia este artículo a los ingresos de fuente extranjera, los cuales constituyen impuestos acreditables pagados en el exterior.

Así mismo, el siguiente artículo aborda lo relacionada a los convenios para evitar la doble tributación y dispone:

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

Aquí se puede señalar en palabras de Garay (2010), que Venezuela tiene tratados con varios países de América y Europa, para evitar la doble tributación, que también sirven para la doble evasión fiscal.

También, se encuentran las disposiciones jurídicas del **Convenio entre el gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno de la República federativa de Brasil para evitar la doble tributación y prevenir**

la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta, entre las cuales se pueden destacar las siguientes:

Ámbito del convenio e impuestos que contiene

Artículo 1: **Ámbito Personal.** El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.

Artículo 2: **Impuestos Comprendidos:** 1) Los impuestos a los que se aplica este Convenio son: a) en la República Federativa de Brasil: b) el impuesto federal sobre la renta (en adelante denominado “impuesto brasileño”); c) en la República Bolivariana de Venezuela: d) el Impuesto sobre la Renta, (en adelante denominado “impuesto venezolano”); 2) El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o sustancialmente análoga que se establezcan después de la fecha de la firma del Convenio, y que se añadan a los impuestos mencionados en el párrafo anterior o los sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones importantes introducidas en sus respectivas legislaciones fiscales.

En cuanto al ámbito del convenio se puede observar, que el mismo se aplica a todas las personas residentes de uno o ambos Estados y que los impuestos que son materia de control a través de dicho convenio, son los impuestos sobre la renta, generados en Venezuela o Brasil.

Artículo 3: Definiciones Generales 1) A los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente: a) el término “Brasil” significa la República Federativa de Brasil; b) el término “Venezuela” significa en su sentido geográfico, el territorio de la República Bolivariana de Venezuela, incluyendo el espacio continental e insular, lacustre y fluvial, mar territorial, áreas marinas interiores, las aguas incluidas dentro de las líneas de base recta que ha adoptado o adopte la República; el suelo y subsuelo de éstos, el espacio aéreo, continental e insular y marítimo y los recursos que en ellos se encuentren, la plataforma continental y la zona económica exclusiva; los derechos en el espacio ultraterrestre subyacente, sobre las cuales la República Bolivariana de Venezuela tiene o puede tener jurisdicción y soberanía de acuerdo con su ordenamiento jurídico nacional y el derecho internacional.

En esta disposición se define el espacio territorial de cada uno de los países donde se extiende la aplicación del convenio, vale decir los territorios de Brasil y Venezuela, con sus características geográficas.

El procedimiento amistoso y el intercambio de información:

Artículo 25: Procedimiento Amistoso 1) Cuando un residente de un Estado Contratante considere que las medidas adoptadas por uno u por ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para él una tributación que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el Derecho interno de esos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que es residente. 2) La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una tributación que no se ajuste al presente Convenio. 3) Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver mediante acuerdo amistoso las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del presente Convenio. 4) Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente entre sí a fin de lograr los acuerdos a que se refiere en los párrafos anteriores. 5) Independientemente de la participación de los Estados Contratantes el “Acuerdo General sobre Comercio de Servicios”, o en cualesquiera acuerdos internacionales, las cuestiones tributarias relativas a los impuestos comprendidos en el presente Convenio que ocurran entre los Estados Contratantes sólo estarán sujetas a las disposiciones del presente Convenio.

Este procedimiento constituye una de las disposiciones especiales y otorga el derecho a una de las personas residentes en uno u otro Estado, de interponer solicitudes de interpretación en las cuales ellos sientan que se vulnera algún aspecto. Las respectivas autoridades se comunicarán entre sí y tratarán de resolver la situación por la vía amistosa.

Artículo 26: Intercambio de Información 1) Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el Derecho interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos federales o nacionales de cualquier clase o denominación establecidos por los Estados Contratantes, en la medida en que la tributación exigida por aquél no fuera contraria al Convenio. El intercambio de información no está limitado por los artículos 1 y 2. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas con base al Derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la determinación o recaudación de los impuestos mencionados arriba, de la persecución de delitos o de la resolución de recursos en relación con estos impuestos. Esas personas o autoridades sólo utilizarán estos informes para fines fiscales.

El intercambio de información entre las autoridades de los dos países constituye un elemento fundamental para hacer seguimiento a los procesos y su respectivo control, así como para poder juzgar algún delito que se haya cometido.

Cuadro 1 OPERACIONALIZACIÓN DE OBJETIVOS

Objetivo General: Analizar el principio de renta mundial y su adaptación en la legislación venezolana con base en el Convenio Venezuela-Brasil.

Objetivos	Categorías	Sub- Categorías	Instrumento	Fuentes
Describir las características principales y la naturaleza jurídica del principio de renta mundial en Venezuela	Principio de renta mundial	Características	Matriz de Análisis de Contenido	Doctrina
		Naturaleza jurídica	Fichas de Contenido	Leyes
Explicar los métodos para evitar la doble tributación según la legislación venezolana	Métodos para evitar doble tributación	Métodos de exención (integral y con progresividad). Métodos de imputación (taxcredit) (Ordinaria e integral). Método de la deducción del impuesto pagado en el extranjero.	Fichas de Contenido	Doctrina
		Método de la división de la potestad tributaria. Método de reducción del gravamen a las rentas extranjeras. Crédito presumido (matchingcredit). Crédito ficticio (taxsparing) Rendimientos inmobiliarios. Beneficios de las empresas. Transporte internacional. Empresas asociadas. Dividendos, intereses y regalías. Ganancias de capital. Servicios profesionales independientes. Servicios profesionales dependientes. Remuneraciones de miembros de juntas directivas o consejos. Artistas y deportistas. Pensiones y anualidades. Remuneraciones públicas. Profesores e investigadores. Estudiantes y aprendices. Eliminación de la doble tributación	Matriz de Análisis de Contenido	Leyes Tratados internacionales
Comparar con la Ley del impuesto sobre la renta venezolana los tipos de rentas más resaltantes del convenio entre Venezuela y Brasil	Tipos de rentas comparables		Matriz Comparativa	Convenio y L.I.S.R

Fuente: Parra (2016)

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

La metodología consiste en el conjunto de pasos y procedimientos que se realizarán para cumplir con el propósito de la investigación. Esos procesos lógicos y operacionales permiten establecer los métodos, técnicas, estrategias e instrumentos apropiados para lograr los objetivos establecidos.

Nivel de la investigación

El nivel de una investigación señala Arias (2006), “se refiere al grado de profundidad con que se aborda un fenómeno”. Así pues, la propuesta a desarrollar se ubica en una investigación descriptiva, según Arias (2006), ya que “consiste en la caracterización de un hecho, fenómeno, individuo o grupo, con el fin de establecer su estructura o comportamiento” (p.24). Se buscó establecer y analizar las características del principio de renta mundial, su ubicación en la legislación venezolana para evitar la doble tributación. Y su comparación con el convenio Brasil-Venezuela.

Diseño de la investigación

El diseño de una investigación señala Arias (2006), “es la estrategia general que adopta el investigador para responder al problema planteado” (p.26). Así el presente estudio se ubica en una investigación documental, cuyo proceso según Arias está basado “en la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios” (p.27). Se realizó una búsqueda y análisis de diferentes fuentes (impresas, electrónicas y legales) que tuviesen relación con el problema planteado. Una vez analizadas las

fuentes primarias y secundarias, se realizaron las críticas e interpretaciones de las mismas, para determinar si en la legislación venezolana se adapta satisfactoriamente al principio de renta mundial y por tanto se evita la doble tributación. Para ello se tomó como referencia el convenio entre Venezuela y Brasil.

Etapas de la investigación

Finol y Nava (1992, p.196), en relación al diseño de investigación establece: “Son los elementos que permiten plantear el proceso de una investigación”, para lograr los objetivos específicos, se realizaron a través de las siguientes etapas:

Etapa I: Selección y Delimitación del Tema: En esta primera etapa el investigador se inclinó por ubicar el tema objeto de la investigación y delimitarlo en base a un convenio específico sobre la doble tributación, como es el de Venezuela-Brasil

Etapa II: Búsqueda y Consulta de Fuentes: Revisión y Consulta de material bibliográfico, como libros, doctrinas, leyes, publicaciones periódicas, tratados, acuerdos y convenios internacionales a fin de ir delimitando y profundizando el problema. Posteriormente se realizó una compilación de teóricas sobre el tema, que se relacionan de manera directa o indirecta con el problema de estudio y que a juicio del investigador fueron determinantes para la consecución de los objetivos.

Etapa III: Aplicación de Técnicas e instrumentos para la recolección de la información: La recolección de datos se realizó a través del registro de datos, el subrayado, la esquematización, la reproducción de fuentes bibliográficas y el uso de archivos electrónicos.

Etapa IV: Análisis e interpretación de la Información: La información obtenida posteriormente a la aplicación de los instrumentos de recolección de datos, se llevó a través del análisis de contenido y cuadros comparativos.

Técnicas e instrumentos de Recolección de Datos

Las técnicas e instrumentos de recolección de datos, “son necesarias a fin de responder a las interrogantes formuladas. Todo en correspondencia con el problema, los objetivos y el diseño de investigación” (Arias, 2006, p. 67).

Se entiende por instrumentos los medios operacionales utilizados a objeto de realizar una recolección apropiada de la información, cuyo fin es alcanzar los resultados de la investigación. Para Arias (2006, p. 68) se entiende por instrumentos, “cualquier recurso, dispositivo o formato (en papel o en digital), que se utiliza para obtener, registrar o almacenar información”.

En la investigación se utilizaron los siguientes instrumentos de recolección de datos:

Registro de Datos: Se realizó a través de una agenda de notas, donde se fue recolectando todas las fuentes bibliográficas y electrónicas para posteriormente categorizarlas de acuerdo a los objetivos planteados.

Archivos Electrónicos: Su utilización se basó en la separación por autor de archivos encontrados, para posteriormente ordenarlos por carpeta dependiendo de la fuente, el tipo de información y el objetivo a que estaba destinado.

Reproducción de fuentes bibliográficas: Se ordenó en una carpeta tipo acordeón donde se clasificó por autor, fecha de la investigación y la fuente de dónde provenía. Por último, se utilizó un cuadro de registro y clasificación de categorías, donde se iba clasificando la información por categorías relacionadas con los objetivos que persigue la investigación.

En cuanto a las técnicas de análisis de datos, Para Arias, (2006) se entiende por técnica “el procedimiento o forma particular de obtener datos o información” (p.67). Se utilizó la técnica de la observación directa, la cual según Méndez (2001), es “una técnica intelectual e intencional que el investigador utiliza sobre hechos, acontecimientos, datos y relaciones que señalan la existencia de fenómenos que pueden explicarse en el marco del

estudio que se realiza” (p.50). En tal sentido se estudiaron y analizaron los datos que se encuentran en los estudios de los diferentes autores sobre la doble tributación; y específicamente el convenio Brasil-Venezuela.

En la presente investigación se utilizó como técnica de análisis de datos, el análisis de contenido, que según Finol y Nava (1992), recae en el significado y valor del documento que constituye la unidad de análisis originando una descripción sustancial del mismo, que parte del estudio de las ideas expresadas en el documento, en cuanto su identificación y presentación.

En consecuencia, la técnica del análisis de contenido, permitió realizar una interpretación extensiva, en donde los elementos encontrados en leyes, tratados internacionales y doctrinas permitieron establecer posiciones teóricas y legales que fortalecen el análisis de esta investigación.

La unidad de análisis corresponde según Martínez (2008) a “la entidad mayor o representativa de lo que va a ser objeto específico de estudio en una medición y se refiere al qué o quién es objeto de interés en una investigación”. (p.141).

Para el caso de esta investigación la unidad de estudio se convierte en el Convenio entre Venezuela y Brasil para evitar la doble tributación, el cual será objeto de análisis e interpretación. Así como las doctrinas, instrumentos jurídicos y acuerdos internacionales que tienen que ver con la doble tributación.

Además, en la investigación se tomó el corpus jurídico, que para Tamayo y Tamayo (2004), no es más que el conjunto de leyes, doctrinas, jurisprudencias, tratados, convenios y acuerdos internacionales que se trabajaron a fin de responder a los objetivos planteados.

CAPÍTULO IV

DESARROLLO Y DISCUSIÓN

Desarrollo de los objetivos

Con respecto al **primer objetivo de la investigación**, el cual consiste en describir las características principales y la naturaleza jurídica del principio de renta mundial en Venezuelase puede mencionar:

El proceso de globalización económica ha traído como consecuencia la expansión de las personas naturales y jurídicas en distintos espacios geográficos del mundo, el capital se ha colocado en varias partes del planeta y las ganancias generadas por un conjunto de actividades que hacen estos tipos de personas requieren ser grabadas por los sistemas tributarios, sin que ello implique que las personas tengan que pagar dobles impuestos.

En este sentido, cobran importancia los principios fundamentales que subyacen en la potestad tributaria de los Estados, como son la tributación por la renta mundial y la tributación territorial de las rentas. Debe recordarse que por tributación territorial de las rentas se entiende el ejercicio, por parte de un Estado, de la soberanía fiscal solo sobre las rentas producidas en su territorio, mientras que por tributación sobre la renta mundial se entiende el ejercicio de la soberanía fiscal también sobre las rentas producidas en el extranjero, fuera de su territorio, al existir con el territorio del que es residente o nacional, precisamente un nexo personal.

Para Torres (2003), el principio de renta mundial o de la universalidad es un principio de conexión “para las rentas de residentes dotados de elementos extraños, frente al constante y creciente movimiento capitales en el mercado

mundial, la necesaria progresión de los impuestos que inciden sobre las categorías de renta y, principalmente, para controlar casos de evasión fiscal internacional” (p.30).

No obstante, se presenta un debate sobre las ventajas y desventajas del principio de territorialidad frente al de renta mundial, el cual está siendo revisado, dado que la creciente internacionalización del mercado y la deslocalización física de las transacciones plantean la necesidad de revisar los postulados tradicionales de la tributación internacional y, en algunos casos, incluso se ha propugnado la implantación de un sistema basado en el principio de territorialidad, en lugar del predominante de residencia y renta mundial.

Bien señala Serrano (2004), que la gran mayoría de los Estados poseen sistemas tributarios que combinan ambos principios, fuente y residencia, junto con ellos existen algunos otros países, principalmente en vías de desarrollo, cuyos sistemas descansan en el principio de territorialidad stricto sensu. El principio de residencia, aunque se basa en la capacidad global de pago, en ocasiones no supone un aumento significativo de la recaudación. Esta situación se produce en especial cuando los residentes de un país no poseen grandes inversiones en el extranjero, o bien cuando la Administración tributaria en cuestión no está bien equipada o preparada para poder asegurar la aplicación del mismo. De manera que la tendencia es que los países combinen el principio de renta mundial con el de territorialidad, para residentes y no residentes.

El criterio de residencia efectiva acompaña a la persona de forma que, sin equipararse a la nacionalidad, se trata de una cualidad personal, sobre todo, si se toma en cuenta que la mayoría de los países han asumido el criterio de la residencia efectiva como principio de sujeción a los tributos de naturaleza personal. La residencia implica lazos fuertes con el Estado, ya que el contribuyente residente usa la infraestructura del Estado, disfruta de la

protección que le otorgan las autoridades administrativas y, por tanto, en base a todo ello se justifica el gravamen por renta mundial.

Al mismo tiempo, la residencia permite la extensión del ámbito de aplicación de la Ley tributaria sobre situaciones producidas fuera del territorio nacional, cuando tales situaciones son protagonizadas fuera de dicho territorio por sujetos residentes en territorio nacional. “En la actualidad, y en consonancia con el Derecho tributario internacional, se puede entender que el principio de la residencia es una forma de la que se sirve el principio personal, que es más amplio, siendo una modalidad de un principio genérico de territorialidad, eso sí, no entendido como criterio concreto de sujeción impositiva” (Serrano, 2004).

De manera que, siguiendo a Serrano (2004), La residencia termina siendo el tema más importante en la fiscalidad internacional, y las formas para llevarla a la práctica, dadas las ventajas tributarias que se pueden obtener entre la territorialidad y la renta mundial. Se puede constatar que ocho Estados han adoptado el principio de renta mundial, con pequeñas variantes, como fórmula de tributación: Argentina, Brasil, Chile, Colombia, El Salvador, Honduras, México, Perú y Venezuela. Otros, como Costa Rica, se encuentran a la espera de que las Leyes reformadoras de su sistema fiscal sean aprobadas por sus respectivos Parlamentos.

Continua Serrano (2004), señalando que los países que aplican el principio de la fuente, como fundamento de su sistema fiscal en el gravamen de la renta, cuando negocian para la firma de un Convenio con países que aplican el principio de la renta mundial, basado en la residencia, nacionalidad u otro vínculo, deben aceptar la cogestión de estos principios, la potestad tributaria compartida, con ventajas y desventajas. Esto no debe significar renunciar a estos principios, sino solo adaptarlos a las exigencias técnicas, económicas y fiscales. En efecto, un sistema basado en la imposición sobre la renta mundial tiene sus problemas al someter a gravamen las rentas producidas en su territorio junto con las rentas generadas en el extranjero.

Finalmente, Serrano(2004), establece que el principio de residencia que prevalece en la mayoría de los países y en los Convenios que se firman, se encuentra cada vez más matizado por una serie de acontecimientos, que identifica a continuación:

(a) Se reconoce sin fisuras el derecho a gravar la renta generada en un país en cuyo territorio opera la empresa no residente a través de un establecimiento permanente. Desde este punto de vista, el mecanismo del establecimiento permanente permite observar un acercamiento en el tratamiento fiscal de residentes y no residentes, al obtener el mismo un resultado similar al que se alcanza con el criterio de territorialidad.

(b) Es claro que todos los Estados que utilizan como criterio de sujeción el de la renta mundial, combinan éste con el principio de la fuente o territorial, con lo que se puede colegir de forma lógica el reconocimiento por estos países de la virtualidad intrínseca de este principio.

(c) En los ordenamientos internos en los que se aplica el principio de renta mundial, en algunos casos, para evitar la doble imposición internacional se acompaña este sistema con el método de exención, que implica aceptar el gravamen soportado en el extranjero, renunciando a su gravamen en residencia y a la tributación de la rentamundial. La combinación del principio de residencia con la aplicación del régimen de exención da lugar a resultados similares a la aplicación del criterio de territorialidad.

(d) Algo de renuncia a favor del Estado de la fuente conlleva el segundo de los métodos para evitar la doble imposición, es decir, el método de imputación o *taxcredit*, usado en varias legislaciones latinoamericanas.

Ahora bien, en atención a la **naturaleza jurídica** del principio de renta mundial este se encuentra establecido en el artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), también es denominado por Candal (2009), como los contribuyentes sujetos al sistema de renta mundial, por rentas obtenidas de servicios prestados en el exterior o bienes situados fuera de Venezuela. Así pues, la ley establece:

Salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en Venezuela, pagará impuesto sobre sus rentas de cualquier origen, **sea que la causa o la fuente de ingresos este situada dentro del país o fuera de él.** Las personas naturales o jurídicas no residentes o no domiciliadas en Venezuela estarán sujetas al mismo impuesto establecido en esta ley siempre que la fuente o la causa del enriquecimiento esté u ocurra dentro del país, aun cuando no tengan establecimiento permanente o base fija en Venezuela. Las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.

Con respecto a esta norma se puede señalar, según las apreciaciones de Carmona (2003), lo siguiente: en primer lugar, se adopta el principio de renta mundial, cuando establece que las personas naturales o jurídicas, residenciadas o domiciliadas en el país, pagaran impuesto sobre sus rentas de cualquier origen, independientemente de su fuente. Entonces, el factor de conexión subjetivo de la residencia es el adoptado por el legislador, coexistiendo con el de la territorialidad. En segundo lugar, para el caso de las personas naturales no residentes y las jurídicas no domiciliadas, se adopta el factor de conexión real u objetivo de la territorialidad, resultando gravables únicamente las rentas cuya fuente o causa ocurra en el país. Lo anterior aplica, en aquellos casos en los que el contribuyente no tenga base fija o establecimiento permanente. En tercer lugar, si se trata de una persona natural no residente o jurídica no domiciliada, pero con base fija o establecimiento permanente en el país, éstas habrán de pagar tributos exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a dicha base fija o establecimiento permanente.

Es importante, acotar en este mismo orden de ideas, la compensación por impuestos pagados en el exterior para evitar la doble tributación, es lo que Candal (2009), denomina “sistema de compensación de créditos fiscales del exterior a la luz del gravamen a la renta mundial”, para este autor este sistema tiene su génesis jurídica en el artículo 11 del Código Orgánico Tributario (COT), que establece:

Las leyes tributarias nacionales podrán gravar hechos ocurridos total o parcialmente fuera del territorio nacional, cuando el contribuyente tenga nacionalidad venezolana, esté residenciado o domiciliado en Venezuela, o posea establecimiento o base fija en el país. La ley procurará evitar los efectos de la doble tributación internacional.

El mandato legal apunta, según este autor, a que en el caso de que el sistema fiscal venezolano llegare a adoptar, como de hecho lo hizo, un sistema de imposición a la renta, basado en el régimen de renta mundial, de alguna forma se tenía que instrumentar un mecanismo para neutralizar la doble imposición que se podría originar al pagar impuestos en el exterior.

Es así, como la LISLR a la vez de incorporar gravamen a las rentas de fuente extranjera, vía sistema de renta mundial, también estableció el método del crédito fiscal, el cual se establece en el artículo 2 de la LISLR y dispone lo siguiente:

Toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en la República Bolivariana de Venezuela, así como las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, podrán acreditar contra el impuesto que conforme a esta ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero por los enriquecimientos de fuente extraterritorial por los cuales estén obligados al pago de impuestos en los términos de esta ley.

Entonces, se puede señalar que los contribuyentes sujetos al sistema de renta mundial son los que tendrán derecho al acreditamiento de impuestos

pagados en el exterior y éstos solamente serán compensables con impuestos causados de rentas de fuente extranjera.

Con respecto al **segundo objetivo de la investigación**, el cual consiste en explicar los métodos para evitar la doble tributación según la doctrina y la legislación venezolana, se aprecia lo siguiente. La doctrina realiza una distinción entre las medidas para evitar la doble tributación que son tomadas de forma unilateral por los Estados en las legislaciones internas y las que se pueden tomar de forma bilateral a través de los convenios internacionales.

A continuación, se explican cada uno de esos sistemas teniendo en cuenta la postura de varios doctrinarios.

A) **Método de exención:** para Montaña (1999), es el método de exención de rentas ocurridas en el exterior, el cual consiste en el perdón que otorga el país exportador de la inversión, del impuesto a la renta al contribuyente respecto de los ingresos que perciba en el otro país. Es decir, el país que recibe la inversión es el que tienen el derecho de cobrar los impuestos, según su legislación nacional. Para este autor, este sistema es muy atractivo para los países menos desarrollados, que tradicionalmente son importadores de capitales, mientras que los países desarrollados han criticado esta modalidad debido a la constante movilidad de capitales.

Por consiguiente, para el doctrinario, Evans (2000), este método de exención tiene dos modalidades: **exención integral:** la renta imponible en el Estado A no se toma en cuenta de ninguna forma por el Estado B a efectos impositivos, el Estado B no está legitimado para computar la renta así exenta cuando determina el impuesto a percibir sobre el resto de la renta. Para este autor, este método es mas utilizado por países desarrollados que tienen un flujo reciproco de inversiones. **Exención con progresividad:** la renta imponible en el Estado B no se grava por el Estado A, pero este Estado A conserva el

derecho de tomar en cuenta esta renta cuando fije el impuesto a percibir sobre el resto de la renta. Este criterio es normalmente utilizado por parte del país de la residencia del beneficiario, ya que es a este último a quien le corresponde gravar la renta sobre la base global, universal o mundial.

B) **Método de imputación (*TaxCredit*)**: también se denomina “créditos de impuestos pagados en el exterior” según Montaña (1999), es un sistema lesivo a los intereses de los países en vías de desarrollo, ya que el país del inversionista o exportador de capital grava la totalidad de las rentas producidas dentro como fuera de su territorio, pero da al contribuyente un descuento en el pago del impuesto que equivale a los impuestos pagados en el exterior por concepto de la renta producida. Entonces, se neutralizan los beneficios o exenciones que tengan las legislaciones de los países receptores del capital.

Por otro lado, la doctrina de Evans (2000), señala que esa imputación se aplica siguiendo dos métodos: en el primero, el Estado de la residencia acuerda una rebaja o crédito correspondiente al importe total del impuesto efectivamente pagado en el otro Estado sobre las rentas imponibles en ese Estado, este **lo denomina imputación integral**. Y en el segundo, la deducción concedida por el Estado de la residencia en concepto de impuesto pagado en el otro Estado se limita a la fracción de su propio impuesto que corresponda a las rentas imponibles en el otro Estado; este **lo denomina imputación ordinaria**.

Para Villegas (1999), este método es una atenuación del principio de domicilio o residencia, al tomarse en cuenta que cada país grava la totalidad de las rentas, se produzcan dentro o fuera de su territorio, pero se acepta que los impuestos pagados en el extranjero se puedan deducir de la totalidad de los impuestos.

- C) **Método de la deducción del impuesto pagado en el extranjero:** con este método se permite deducir el impuesto pagado en el extranjero como si se tratara de un gasto del contribuyente, afirma Evans (2000). Por su parte, Montaña (1999), señala que este sistema es ventajoso al abrir la posibilidad de atenuar la imposición de las rentas generadas en el extranjero con la aplicación de tarifas menores que se aplican en el país de domicilio o residencia.
- D) **Método de la división de la potestad tributaria:** con este método, dos Estados establecen la alícuota máxima para gravar los enriquecimientos producidos en uno de ellos y recibidos en el otro. Establecida dicha alícuota, se hace una división de la potestad tributaria fijando el porcentaje a establecer por cada uno de ellos.
- E) **Método de reducción del gravamen a las rentas extranjeras:** con la aplicación de este método se gravan las rentas de fuente extranjera con una tasa o tipo impositivo menor al que se aplica a las rentas de fuente nacional o interna. Con este supuesto, no se toman en cuenta los impuestos pagados en el extranjero. En palabras de Calderón (1998), citado por Evans, este método no es adecuado para eliminar los efectos de la doble tributación debido a su carácter parcial y asistemático, así como su asintonía con los actuales principios de tributación internacional.
- F) **Crédito presumido (*matching credit*):** consiste en la atribución en el país de la residencia de un crédito o rebaja calculado sobre la base de una alícuota prefijada superior a la efectivamente aplicada en el país de la fuente. Por ejemplo: la tasa fijada en el país de la fuente para un enriquecimiento es de 10%, es posible que mediante acuerdo internacional el país de la residencia consienta acreditar como pagado un 15% de impuesto. Con este método señala Evans (1999), se busca atraer recursos económicos hacia los países en vías de desarrollo y que esas reducciones sean aprovechadas por el inversionista. Para

Montaño (1999), este método es denominado “el descuento por inversiones en el exterior” y para aplicar este sistema se debe propugnar la firma de tratados internacionales que estén orientados a estimular el desarrollo económico de los países importadores de capital.

- G) **Crédito ficticio (*taxsparing*)**: consiste en el otorgamiento de un crédito tributario en el país de la residencia correspondiente al impuesto establecido por la legislación interna y que hubiera sido cobrado en el país de la fuente del enriquecimiento si no hubiera mediado una reducción o eliminación del mismo en virtud de un programa de incentivos fiscales. Para Montaño (1999), es denominado “descuento por impuestos exonerados” y permite que el contribuyente que obtenga renta en la exterior materia de exención en el país fuente, deduzca no solo los impuestos pagados en el país receptor de la inversión, sino también en el que se debió pagar y no se pago, ya sea por la existencia de medidas de política económica o por la reducción que dicho país en vías de desarrollo hace para promover la inversión.

Por su parte Vallejo y Maldonado (2007), señalan que la doctrina ha identificado cinco métodos o medidas unilaterales para evitar la doble imposición:

- a) Método de exención: a través del cual el Estado de la residencia del sujeto de la obligación tributaria considera exentas a las rentas obtenidas fuera de las fronteras territoriales del mismo, considerando que las mismas ya fueron sometidas a tributación en el Estado de la fuente. Esta exención puede darse de manera íntegra o de manera progresiva cuando el Estado de residencia toma en consideración a las rentas obtenidas en el extranjero.

b) Método de imputación o crédito fiscal (Tax-credit): este método consiste en el reconocimiento que el Estado de residencia realiza sobre el pago de los impuestos que sus nacionales o con domicilio, realizan en el exterior, pago que podrá ser utilizado como crédito tributario. En este método se refleja la aplicación del criterio de “renta mundial” pues reconoce el impuesto pagado tanto en el Estado fuente, como en el de residencia

c) Método del impuesto no pagado (tax –sparing): este método es muy utilizado por los países importadores de capital que manejan un criterio territorial o de fuente, pues a través del mismo se establecen ventajas favorables para atraer la inversión.

d) Imputación del impuesto subyacente: finalmente, este método busca evitar la doble imposición económica, pues permite usar como crédito tributario no sólo el impuesto soportado por retención en la fuente sino también el que ha gravado a la sociedad filial, por los beneficios distribuidos.

e) Método de deducción: esta medida consiste en que el Estado de residencia considera en su base imponible tanto los ingresos de fuente nacional como de fuente extranjera y faculta al contribuyente para que del impuesto adeudado se deduzca el gravamen que surge de aplicar su propia alícuota a los ingresos extranjeros.

Seguidamente, para Sánchez, (2000), existen unos mecanismos concretos que se siguen en los distintos convenios internacionales y pueden dividirse en dos grandes grupos:

a) Métodos de exención: - Exención integra: un Estado, al exigir el impuesto de sus residentes, excluirá de gravamen, a todos los efectos, aquellas rentas cuya imposición se reserva, en virtud del Convenio a otro Estado; para aquel Estado es como si estas rentas no hubieran

existido. - Exención con progresividad: las rentas que se van a declarar exentas se van a integrar transitoriamente en la base imponible del residente, con la finalidad de aumentar el tipo medio de gravamen de la renta que más tarde se gravará de forma efectiva.

b) Métodos de Imputación: - Imputación íntegra: el Estado de la residencia permitirá la deducción, en calidad de deducción en la cuota, de los impuestos pagados en el extranjero, sin ningún tipo de limitación, e integrado, en consecuencia, en la base imponible todas las rentas del sujeto pasivo residente. - Imputación ordinaria: la deducción por razón de impuestos pagados en un tercer país, no podrá ser superior a la parte del impuesto devengado en el Estado de la residencia que corresponda a las rentas procedentes del primero de los Estados.

Es importante señalar que estos métodos pueden estar previstos tanto en la normativa interna de cada uno de los países (medidas unilaterales), como en los convenios bilaterales para evitar la doble imposición internacional (medidas bilaterales) o en otros convenios multilaterales (medidas multilaterales).

Para la legislación venezolana la Ley de Impuesto sobre la Renta grava los enriquecimientos anuales, netos y disponibles, obtenidos en dinero o en especie por las personas naturales o jurídicas residentes o domiciliadas en Venezuela, cualquiera sea su origen. También están sujetos al impuesto sobre la renta en Venezuela las personas naturales o jurídicas no residentes o no domiciliadas en Venezuela, cuando la fuente o causa de su enriquecimiento esté u ocurra dentro de Venezuela, así como los establecimientos permanentes o bases fijas por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento o base fija (artículo 1 de la LISR).

En consecuencia, para saber que método se aplica en la legislación venezolana, Bóveda (2002), señala: el Código Orgánico Tributario establece como objetivo de las leyes evitar los efectos de la doble tributación

internacional (artículo 11 del COT). En este sentido, la LISR contiene una disposición mediante la cual adopta el método de imputación limitada como mecanismo para evitar la doble imposición jurídica internacional, el cual se aplica tanto a las rentas gravadas con la tarifa progresiva como a las rentas gravadas con tarifas proporcionales. El artículo 2 de la LISR establece:

Toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en la República Bolivariana de Venezuela, así como las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, **podrán acreditar contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero por los enriquecimientos de fuente extraterritorial** por los cuales están obligados al pago de impuesto en los términos de esta Ley.

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

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

Seguidamente, el **tercer objetivo** de la investigación se plantea comparar con la Ley del impuesto sobre la renta venezolana los tipos de rentas más resaltantes del convenio entre Venezuela y Brasil. Realizando una revisión del convenio se encuentran las siguientes tipologías de rentas:

1) Los rendimientos inmobiliarios

Se encuentran establecidos en el artículo 6 del convenio y señala que las rentas que un residente de uno de los Estados Contratantes obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a tributación en ese otro Estado.

La expresión “bienes inmuebles” tendrá el significado que le atribuya la legislación del Estado Contratante en que los bienes en cuestión estén situados. Dicha expresión comprende, en todo caso, los bienes accesorios de la propiedad inmobiliaria, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de derecho privado relativas a la propiedad inmobiliaria, el usufructo de bienes inmuebles y el derecho a percibir pagos variables o fijos por la explotación, o la concesión de la explotación, de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques, aeronaves y vehículos de transporte terrestre no serán considerados bienes inmuebles.

Por su parte en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) de Venezuela, se establece en el artículo 6, literal “g” que: son rentas causadas en la República Bolivariana de Venezuela, entre otras, las siguientes: los enriquecimientos derivados de bienes inmuebles situados en la República Bolivariana de Venezuela, o de los derechos y gravámenes establecidos sobre los mismos.

Queda establecido en las dos disposiciones jurídicas, tanto en el convenio como en la legislación interna venezolana que las rentas obtenidas por bienes inmuebles se gravarán en el Estado donde se encuentren dichos bienes principales o accesorios.

De acuerdo con el Comité de Asuntos Fiscales de la ODCE (2010), aquí se atribuye el derecho a gravar las rentas de la propiedad inmobiliaria al Estado de la fuente; es decir, al Estado donde esté situada la propiedad que genera las rentas. Siguiendo los mismos comentarios del Comité, se puede

añadir que la definición de la propiedad inmobiliaria por remisión a la legislación del Estado donde está situada, evita dificultades a la hora de interpretar si un activo o un derecho deben tener o no la consideración de propiedad inmobiliaria. No obstante, el apartado enumera concretamente los activos y derechos que siempre deben considerarse propiedad inmobiliaria.

2) Beneficios de las Empresas

Se establecen en el artículo 7 del convenio, señalando que los beneficios de una empresa de un Estado Contratante sólo pueden someterse a tributación en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, sus beneficios pueden someterse a tributación en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente.

Cuando una empresa de un Estado Contratante realice actividades en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es un establecimiento permanente.

A fin de determinar los beneficios de un establecimiento permanente, se permitirá deducir los gastos incurridos para realizar los fines comerciales o industriales del establecimiento permanente, incluyendo los gastos de dirección y los generales de administración, incurridos en el Estado donde esté situado el establecimiento permanente o en cualquier otro lugar, permitidos conforme a las disposiciones de la legislación interna del Estado Contratante donde esté situado el establecimiento permanente. No obstante, no se permitirá realizar ninguna deducción por las cantidades que el establecimiento permanente haya pagado (salvo como reembolso de gastos

efectivos) a la casa matriz de la empresa o a alguna de sus otras oficinas con carácter de regalías, honorarios o pagos similares a cambio del uso de patentes u otros derechos, o mediante comisiones, por concepto de servicios específicos prestados o por concepto de administración o, salvo en el caso de un banco, por concepto de intereses por dinero prestado a establecimiento permanente.

Asimismo, para determinar los beneficios de un establecimiento permanente, no se tomarán en cuenta las cantidades cobradas (salvo para reembolsar gastos efectivos) por el establecimiento permanente a la casa matriz de la empresa o a alguna de sus otras oficinas con carácter de regalías, honorarios o pagos similares a cambio del uso de patentes u otros derechos, o mediante comisiones, por concepto de servicios específicos prestados o por concepto de administración o, salvo en el caso de un banco, por concepto de intereses por dinero prestado a la casa matriz de la empresa o a cualquiera de sus otras oficinas. No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.

No obstante, en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) de Venezuela, se ha asimilado la figura del establecimiento permanente y en el artículo 1 de la mencionada ley se dispone que: las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.

Con respecto a la acreditación, el artículo 2 de la Ley dispone que: toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en La República Bolivariana de Venezuela, así como las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, podrán acreditar contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta

que hayan pagado en el extranjero por los enriquecimientos de fuente extraterritorial por los cuales estén obligados al pago de impuesto en los términos de esta Ley.

Aquí se puede señalar que los beneficios de las empresas se tributan en el Estado donde esta ubicada la empresa, otorgando la potestad tributaria a uno u otro Estado, así como lo establece la legislación venezolana. Ahora se establece la excepción cuando se habla del establecimiento permanente, el cual puede estar ubicado en cualquiera de los dos Estados, en este caso deberán tributar en el Estado donde este el establecimiento permanente.

Finalmente se puede observar que según la legislación venezolana por el pago de impuestos en el extranjero por un establecimiento permanente procede la acreditación contra el impuesto interno.

3) El transporte internacional

El artículo 8 del convenio establece que los beneficios procedentes de la explotación de buques, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional sólo pueden someterse a tributación en el Estado Contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa. Si la sede de dirección efectiva de una empresa naviera se encuentra a bordo de un buque, se considerará que está situada en el Estado Contratante donde esté situado el puerto de matrícula del buque o, si no existe tal puerto de matrícula, en el Estado Contratante del que la persona que explote el buque sea residente.

Las disposiciones del párrafo 1 se aplican también a los beneficios procedentes de la participación en un "pool", en un consorcio, en una explotación en común o en un organismo internacional de explotación, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a esa participación.

En Venezuela, el artículo 36 de la LISR, establece con respecto al transporte internacional que: los enriquecimientos netos de las agencias o empresas de transporte internacional constituidas y domiciliadas en el

exterior o constituidas en el exterior y domiciliadas en la República Bolivariana de Venezuela, serán el diez por ciento (10%) de sus ingresos brutos. Estos ingresos estarán representados por la mitad del monto de los fletes y pasajes entre la República Bolivariana de Venezuela y el exterior y viceversa y por la totalidad de los devengados por transporte y otras operaciones conexas realizadas en la República Bolivariana de Venezuela.

Aquí el propósito relativo a los beneficios de la explotación en el tráfico internacional de buques o aeronaves, es asegurar que dichos beneficios se sometan a imposición en un solo Estado. La disposición se basa en el principio de que el poder tributario debe estar reservado al Estado contratante en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa.

Ahora en el caso particular de que la dirección efectiva de la empresa se encuentre a bordo de un buque o una embarcación. El impuesto será exigible solamente por el Estado en cuyo territorio se encuentre el puerto base del buque o la embarcación. Se prevé que, si no pudiera determinarse el puerto base, el impuesto sólo será exigible por el Estado contratante del que sea residente la empresa que explote el buque o la embarcación

Por su parte la normativa interna venezolana también prevé el cobro de impuestos a las empresas de transporte internacional constituidas y domiciliadas en el exterior o constituidas en el exterior y domiciliadas en el país.

4) Las empresas asociadas

Al respecto el artículo 9 del convenio señala que: cuando una empresa de un Estado Contratante participe, directa o indirectamente, en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado Contratante; o las mismas personas participen, directa o indirectamente, en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante, y, en uno y otro caso las dos empresas estén unidas, en sus relaciones comerciales o financieras, por condiciones

aceptadas o impuestas, que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esa empresa y sometidos a tributación en consecuencia.

En la legislación venezolana se establece en el artículo 9 de la LISR, lo siguiente: las compañías anónimas y los contribuyentes asimilados a éstas, que realicen actividades distintas a las señaladas en el artículo 11, pagarán impuesto por todos sus enriquecimientos netos, con base en la tarifa prevista en el artículo 52 y a los tipos de impuesto fijados en sus párrafos. A las sociedades o corporaciones extranjeras, cualquiera sea la forma que revistan, les será aplicado el régimen previsto en este artículo.

Este artículo del convenio se refiere a los ajustes de los beneficios a efectos fiscales en el caso de que las condiciones en que se hayan efectuado las operaciones entre empresas asociadas (sociedades matrices y sus filiales, y sociedades sometidas a un control común) difieran de las normales de mercado entre partes independientes (plena competencia).

Al respecto el Comité de Asuntos Fiscales de la ODCE (2010), establece que las autoridades fiscales de un Estado contratante podrán, con el fin de calcular las deudas tributarias de las empresas asociadas, rectificar la contabilidad de las empresas si, por las relaciones especiales existentes entre ellas, sus libros no reflejaran los beneficios imponibles reales generados en ese Estado. Es evidente la oportunidad de autorizar dicho ajuste en tales supuestos. Las disposiciones de este apartado sólo son aplicables cuando se hayan convenido o impuesto condiciones especiales entre las dos empresas. No será admisible la rectificación de la contabilidad de las empresas asociadas si las operaciones entre ellas se han producido en condiciones normales de plena competencia.

5) Los dividendos

En el convenio se encuentran establecidos en el artículo 10, el cual señala: 1) los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a tributación en ese otro Estado. 2) Sin embargo, dichos dividendos pueden también someterse a tributación en el Estado Contratante en que resida la sociedad que los paga y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del: a) 10% del monto bruto de los dividendos, si el beneficiario efectivo es una sociedad (distinta de una sociedad de personas) que controle directa o indirectamente al menos el 20% del capital de la sociedad que pague los dividendos; b) 15% del monto bruto de los dividendos en todos los otros casos. Este párrafo no afecta a la tributación de la sociedad respecto a los beneficios con cargo a los que se pagan los dividendos.

El término “dividendos” empleado en el presente artículo comprende los rendimientos de las acciones, acciones de goce o usufructo sobre acciones, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas derivadas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado Contratante en que resida la sociedad que las distribuya.

Las disposiciones señaladas arriba en los puntos 1 y 2, no se aplican si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado allí, o preste en ese otro Estado servicios personales independientes, a través de una base fija situada en dicho otro Estado, siempre que la participación con respecto a la cual se paguen dichos dividendos esté vinculada efectivamente con dicho

establecimiento permanente o base fija. En este caso, se aplican las disposiciones del artículo 7, que tiene que ver con que los dividendos harán parte de los beneficios empresariales del establecimiento permanente o base fija.

Si un residente de un Estado Contratante tiene un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante, ese establecimiento permanente puede someterse en ese otro Estado a un impuesto retenido en la fuente de acuerdo con la legislación de ese otro Estado Contratante. Sin embargo, ese impuesto no podrá exceder del 10% del importe bruto de los beneficios del establecimiento permanente, una vez deducido el Impuesto sobre la Renta de sociedades relativo a dichos beneficios.

Una sociedad residente de un Estado Contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado Contratante, ese otro Estado Contratante no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o en la medida en que la participación que genera los dividendos pagados esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente o una base fija situado en ese otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los beneficios no distribuidos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.

Ahora bien, las disposiciones señaladas en este artículo, no se aplican cuando los derechos por los que se pagan los dividendos se acordaron o asignaron con el propósito principal o uno de los principales propósitos de tomar ventaja del presente artículo. En este caso se aplicarán las disposiciones del Derecho interno del Estado Contratante de donde procedan los dividendos.

No obstante, la legislación venezolana referente a los dividendos, establece en los artículos 67 y 68 de la LISR lo siguiente: se considera como

dividendo la cuota parte que corresponda a cada acción en las utilidades de las compañías anónimas y demás contribuyentes asimilados, incluidas las que resulten de cuotas de participación en sociedades de responsabilidad limitada (parágrafo único del artículo 67). Así mismo, se dispone que: 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, de acuerdo con lo previsto en el artículo 2 de esta ley (parágrafo primero del artículo 68).

Según se puede interpretar del convenio, el derecho a gravar los dividendos es compartido entre el Estado de residencia del beneficiario de los dividendos y el Estado de la fuente – Estado de residencia de la sociedad que paga los dividendos – con un derecho limitado para este último. Esta limitación consiste en determinar un tope máximo a la tarifa imponible a los dividendos.

Para la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) (2010), señala que el término dividendos significa las rentas de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como los rendimientos de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que realiza la distribución sea residente

6) Los intereses

Se definen según el convenio como los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente las rentas de la deuda pública, de los bonos y obligaciones, así como cualquier otra renta que

la legislación fiscal del Estado de donde procedan los intereses asimile a las cantidades dadas en préstamo.

1) Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a tributación en ese otro Estado. 2) Sin embargo, dichos intereses pueden también someterse a tributación en el Estado Contratante del que procedan, y según la legislación de ese Estado, pero, si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 15% de importe bruto de los intereses.

No obstante, las disposiciones de los puntos 1 y 2, suele presentarse lo siguiente: a) los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados al Gobierno del otro Estado Contratante o a una de sus subdivisiones políticas o a cualquier agencia (inclusive una institución financiera) de propiedad exclusiva de ese Estado o de una de sus subdivisiones políticas están exentos del impuesto en el primer Estado Contratante, a no ser que a ellos se aplique el apartado "b". b) los intereses de la deuda pública, de los bonos u obligaciones emitidos por el Gobierno de un Estado Contratante o una de sus subdivisiones políticas o cualquier agencia (inclusive una institución financiera) de propiedad exclusiva de ese Estado o de esa subdivisión política sólo pueden someterse a tributación en ese Estado.

Las disposiciones señaladas en los puntos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en él, o preste en ese otro Estado servicios personales independientes, a través de una base fija situada en dicho Estado, siempre que la deuda con respecto a la cual se paguen los intereses esté vinculada efectivamente con dicho establecimiento permanente o base fija. En tales casos, se aplican las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14 de este Convenio, es decir, los

intereses hacen parte de los beneficios empresariales del establecimiento permanente o base fija.

Por otro lado, en la normativa interna venezolana, se establece en los artículos 14 y 27 de la LISR, los siguientes aspectos que tienen que ver con los intereses. Veamos: están exentos de impuesto las personas naturales, por los enriquecimientos provenientes de los intereses generados por depósitos a plazo fijo, cédulas hipotecarias, certificados de ahorro y cualquier otro instrumento de ahorro previsto en la Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras o en leyes especiales, así como los rendimientos que obtengan por inversiones efectuadas en fondos mutuales o de inversión de oferta pública (numeral 9 del artículo 14). Por otra parte, están las deducciones de la renta bruta, que tienen que ver con los intereses de los capitales tomados en préstamo e invertidos en la producción de la renta (artículo 27, numeral 2).

Con respecto a esta normativa del convenio, el Comité de Asuntos Fiscales de la ODCE (2010), señala que lo mismo que en materia de dividendos, el impuesto correspondiente a los intereses de bonos, de obligaciones o de préstamos se exige normalmente por retención en el momento de su pago. Este procedimiento se emplea de ordinario por razones de orden práctico, pudiendo considerarse el pago en la fuente como un pago a cuenta del impuesto al que está sujeto el beneficiario por la totalidad de sus rentas o beneficios. Si este reside en el país que efectúa la retención en la fuente, las disposiciones internas prevén medidas para evitar la doble imposición que se produce en su perjuicio. Pero el problema es distinto cuando es residente de otro país: entonces está expuesto a soportar dos veces el impuesto correspondiente a los intereses percibidos, una en beneficio del Estado de la fuente y otra en el del Estado de residencia. Es evidente que esta duplicidad de carga fiscal tiende a reducir considerablemente la renta de los fondos prestados y a perjudicar, por el

mismo motivo, el movimiento de capitales y el desarrollo de las inversiones internacionales.

7) Las regalías

El convenio establece lo referente a las regalías en el artículo 12. El término “regalías” empleado en este artículo comprende las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas (incluidas las películas cinematográficas y las películas o cintas de grabación de programas de televisión o radiodifusión), de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos y por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

1) Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a tributación en ese otro Estado. 2) Sin embargo, esas regalías pueden también someterse a tributación en el Estado Contratante del que proceden y, de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de las regalías es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no puede exceder del 15% del importe bruto de las regalías.

Entonces, se ha pactado en el convenio que el derecho a gravar las regalías es compartido entre el Estado de residencia de su beneficiario efectivo y el Estado del cual procedan – Estado de la fuente –, con un derecho limitado para este último, que no puede exceder del 15%.

Ahora bien, lo dispuesto en los puntos 1 y 2, no se aplican si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante de donde proceden las regalías, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en él, o preste en ese otro Estado servicios personales independientes, a través de

una base fija situada en dicho Estado, siempre que el derecho con respecto al cual se paguen las regalías esté vinculado efectivamente con dicho establecimiento permanente o base fija.

En este mismo orden de ideas, la LISR de Venezuela adopta las llamadas “rentas presuntas” y allí incluye a las regalías en el artículo 48, que establece: los enriquecimientos netos provenientes de regalías y demás participaciones análogas, obtenidas por beneficiarios no domiciliados en el país, estarán constituidos por el noventa por ciento (90%) del monto obtenido por tales conceptos.

Igualmente, en el párrafo único define las regalías así: la cantidad que se paga en razón del uso o goce de patentes, marcas, derechos de autor, procedimientos o derechos de exploración o explotación de recursos naturales, fijadas en relación a una unidad de producción, de venta, exploración o explotación, cualquiera sea su denominación en el contrato.

8) Las ganancias de capital

En el artículo 13 del convenio se establece lo relacionado a las ganancias de capital. Las ganancias que un residente de uno de los Estados Contratantes obtenga de la enajenación de bienes inmuebles, tal como se definen en el artículo 6, y situados en el otro Estado Contratante, pueden someterse a tributación en ese otro Estado.

Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que el residente de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante para prestar servicios personales independientes, incluyendo las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa) o de dicha base fija, pueden someterse a tributación en este otro Estado.

Sin embargo, las ganancias derivadas de la enajenación de buques, aeronaves o vehículos de transporte terrestre explotados en tráfico internacional, o de bienes muebles afectos a la explotación de dichos buques, aeronaves o vehículos de transporte terrestre sólo pueden someterse a tributación en el Estado Contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

En este artículo del convenio se hace referencia a la ganancia obtenida por la enajenación de bienes inmuebles, bienes muebles, buques aeronaves o vehículos. Dichas ganancias se someten a tributación en el primer caso, donde estén situados los bienes inmuebles, en el segundo caso donde este el establecimiento permanente de la empresa y en el tercer caso, en el Estado donde este situada la dirección efectiva de la empresa de transporte.

En Venezuela lo referente a las ganancias obtenidas por este tipo de operaciones, se pueden incluir en el ingreso bruto global establecido en el artículo 16 de la LISR, que señala: el ingreso bruto global de los contribuyentes, estará constituido por el monto de las ventas de bienes y servicios en general, de los arrendamientos y de cualesquiera otros proventos, regulares o accidentales, tales como los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles y los provenientes de regalías o participaciones análogas, salvo lo que en contrario establezca la Ley.

A los fines de la determinación del monto del ingreso bruto de fuente extranjera, deberá aplicarse el tipo de cambio promedio del ejercicio fiscal en el país, conforme a la metodología empleada por el Banco Central de Venezuela.

9) Los servicios personales independientes

Este tipo de servicios se establecen en el artículo 14 del convenio y al respecto se afirma. La expresión “servicios profesionales” comprende, especialmente, las actividades independientes de carácter científico, técnico,

literario, artístico, educativo pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.

Las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante por la prestación de servicios profesionales o de otras actividades independientes de naturaleza análoga sólo pueden someterse a tributación en ese Estado, a no ser que:

a) las remuneraciones por tales servicios o actividades sean pagadas por un residente del otro Estado Contratante o sean soportadas por un establecimiento permanente o una base fija que estén situados en ese otro Estado; o

b) dicho residente, sus empleados u otras personas encargadas por él permanezcan, o las actividades prosigan, en el otro Estado por un período o períodos que, en total, suman o excedan 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses; en tal caso, sólo puede someterse a tributación en ese otro Estado la parte de la renta obtenida de las actividades desempeñadas por ese residente en ese otro Estado; o

c) tales servicios o actividades sean prestados en el otro Estado Contratante y el beneficiario de las rentas tiene una base fija disponible en ese otro Estado con el propósito de realizar sus actividades, pero sólo en la medida en que tales ingresos sean imputables a los servicios realizados en ese otro Estado.

Este artículo del convenio hace mención a los servicios profesionales producto de actividades independientes, las cuales deben ser tributadas por la persona que reside en uno de los Estados contratantes. Sin embargo, establece unas excepciones: cuando esas remuneraciones son pagadas por un residente del otro Estado, por un establecimiento permanente o base fija situada en el otro Estado; y cuando esas actividades exceden los 183 días.

Por su parte, en la LISR de Venezuela, encontramos en el artículo 7, párrafo tercero que son contribuyentes en el país las personas naturales

residentes en el extranjero a través de las cuales se presten servicios personales independientes. Constituye base fija cualquier lugar en el que se presten servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros, y las profesiones independientes.

De la misma manera, el artículo 27, párrafo primero hace mención a los servicios personales y al respecto se establece: no se admite la deducción de remuneraciones por servicios personales prestados por el contribuyente, su cónyuge o sus descendientes menores. Así mismo, el artículo con respecto al establecimiento permanente o base fija señala en el párrafo decimoséptimo lo siguiente: para determinar el enriquecimiento neto del establecimiento permanente o base fija, se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines de las transacciones del establecimiento permanente o base fija, debidamente demostrados, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, igualmente demostrados, ya sea que se efectuasen en el país o en el extranjero.

10) Los servicios personales dependientes

En el artículo 15 del convenio se establece en cuanto a estos servicios lo siguiente: 1) los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado Contratante en razón de un empleo sólo pueden someterse a tributación en ese Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado Contratante. Si el empleo se ejerce así, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a tributación en ese otro Estado.

No obstante, lo dispuesto anteriormente en el punto 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado Contratante sólo pueden someterse a tributación en el primer Estado si:

a) el beneficiario permanece en el otro Estado por uno o varios períodos que no excedan en totalde 183 días, en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y

b) las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, una persona empleadora que no sea residente del otro Estado, y

c) las remuneraciones no se asuman por un establecimiento permanente o base fija que la persona empleadora tiene en el otro Estado.

No obstante, las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas en razón de un empleo ejercido a bordo de un buque-aeronave vehículo de transporte terrestre explotados en tráfico internacional por una empresa de un Estado Contratante pueden someterse atribución en el Estado Contratante en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa.

Aquí el convenio aborda lo referente a las remuneraciones obtenidas por un empleo, las cuales se deben tributar en el Estado donde la persona es residente. Para que ello ocurra, esas actividades no deben pasar de 183 días, el empleador no debe ser residente del otro Estado, ni tener un establecimiento permanente o base fija en el otro Estado. Finalmente, con respecto a los empleos que tengan las personas a bordo de un buque, avión o transporte terrestre internacional, la tributación se da en el Estado donde este la sede de dirección efectiva de la empresa.

Seguidamente, en Venezuela con respecto a estos servicios personales dependientes, la LISR establece en el artículo 27 con respecto a deducciones y enriquecimiento neto, en el numeral 1, lo siguiente: los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones, comisiones y demás remuneraciones similares, por servicios prestados al contribuyente, así como los egresos por concepto de servicios profesionales no mercantiles recibidos en el ejercicio.

Sin embargo, con la reciente reforma de 2014, Garay añade que: como condición para poder deducir los sueldos y salarios, el patrono debe haber

cumplido las obligaciones del decreto ley, pero no se mencionan ningunas, sólo refiere a las obligaciones señaladas en las leyes laborales.

También, en el artículo 31 de la LISR, se consideran como enriquecimientos netos los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones y demás remuneraciones similares, distintas de los viáticos, obtenidos por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia. Los intereses provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por las instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, así como las participaciones gravables con impuestos proporcionales conforme a los términos de esta Ley.

Garay (2014), con respecto a la reforma de la ley, señala que este artículo fue reformado, y ahora se reúne en un solo concepto como enriquecimiento neto, toda prestación o utilidad regular o accidental derivada de la relación de trabajo.

11) Las remuneraciones de los miembros de juntas directivas o consejos

En el artículo 16 del convenio se establece que: las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que un residente de un Estado Contratante obtenga como miembro del directorio o de cualquier consejo de una sociedad residente del otro Estado Contratante pueden someterse a tributación en ese otro Estado.

Es decir, que los honorarios de directores y otros pagos similares obtenidos por un residente de un Estado contratante, como miembros de un Consejo de administración, directorio u otro órgano similar de una sociedad residente del otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Con respecto a esta norma del convenio, vale destacar lo señalado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia (DIAN) (2010), al establecer que aquí se toma en cuenta que puede presentarse una dificultad

al determinar en que lugar se han prestado los servicios, razón por la cual otorga la posibilidad de gravar al Estado de residencia de la sociedad que efectúa los pagos.

En Venezuela con respecto a estas remuneraciones se indica en la LISR, que este tipo de personas también son contribuyentes. Al respecto el artículo 9 establece: las compañías anónimas y los contribuyentes asimilados a éstas, que realicen actividades distintas a las señaladas en el artículo 11(actividades petroleras), pagarán impuesto por todos sus enriquecimientos netos, con base en la tarifa prevista en el artículo 52 y a los tipos de impuesto fijados en sus párrafos. A las sociedades o corporaciones extranjeras, cualquiera sea la forma que revistan, les será aplicado el régimen previsto en este artículo.

12) Los artistas y deportistas

En el artículo 17 del convenio con respecto a los artistas y deportistas señala: 1) las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante como profesional del espectáculo, tal como un actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a tributación en ese otro Estado.

No obstante, 2) cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los profesionales del espectáculo o de los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no al propio profesional del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a tributación en el Estado Contratante en que se realicen las actividades de profesional del espectáculo o del deportista.

Ahora bien, lo dispuesto en los puntos 1 y 2, no se aplican a las rentas derivadas de actividades realizadas en un Estado Contratante por profesionales del espectáculo o deportistas si la visita a ese Estado es soportada integralmente o principalmente por fondos públicos de uno o de

ambos Estados Contratantes o de una de sus subdivisiones políticas o por cualquiera institución controlada por el gobierno. En esos casos las rentas sólo pueden someterse a tributación en el Estado del que el profesional del espectáculo o el deportista sea un residente.

En esta parte del convenio se hace referencia a la actividad de los deportistas y artistas, los cuales deben declarar sus rentas en el Estado donde estén residentes. Sin embargo, cuando esas actividades son realizadas por otras personas diferentes al artista o deportista, la tributación se da en el Estado donde se realizan esas actividades. También se deja claro el caso en que los artistas o deportistas sean invitados por entidades gubernamentales de uno u otro Estado, en este caso la tributación se hace en el Estado donde son residentes los artistas o deportistas.

Para la legislación venezolana, la LISR establece en el artículo 7, párrafo tercero quienes son contribuyentes, y refiriéndose al establecimiento permanente y a la base fija, señala: constituye base fija cualquier lugar en el que se presten servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros, y las profesiones independientes. Por ello, en Venezuela el desarrollo de estos tipos de profesiones, se consideran contribuyentes.

13) Las pensiones y anualidades

En el artículo 18 del Convenio se definen las pensiones y anualidades de la siguiente manera: la expresión “pensiones y otras remuneraciones similares” designa pagos periódicos, efectuados después de la jubilación, en consideración a un empleo anterior o a título de compensación por daños sufridos como consecuencia de dicho empleo. El término “anualidad” designa una suma determinada, pagada periódicamente en plazos determinados, bien sea con carácter vitalicio, bien sea por períodos de tiempo determinados o determinables, en virtud de una obligación de efectuar los pagos como

retribución de un pleno y adecuado contravalor en dinero o valorable en dinero (que no sea por servicios prestados).

Las pensiones y otras remuneraciones análogas percibidas por razón de un empleo anterior, así como las anualidades, procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante solamente estarán sometidas a tributación en el Estado del cual procedan. No obstante, las pensiones y otros pagos hechos en virtud de un programa oficial de pensiones que sea parte del sistema de seguridad social de un Estado Contratante o de una subdivisión política o de una autoridad local del mismo se gravarán sólo en ese Estado.

El convenio expresa en este sentido, que las pensiones y otras remuneraciones que reciban las personas residentes de un Estado contratante, sólo se gravara en el Estado de donde proceden.

Con respecto a las pensiones el Comité de Asuntos Fiscales de la ODCE (2010), señala que las pensiones pagadas respecto del trabajo dependiente del sector privado sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del perceptor. Existen varios argumentos de política y de Administración en favor del principio de dejar en poder del Estado de residencia el derecho a gravar este tipo de pensiones y remuneraciones similares. Por ejemplo, el Estado de residencia del receptor de una pensión está en mejor situación que ningún otro Estado para tomar en consideración la capacidad contributiva general del receptor, que principalmente depende de su renta mundial y de sus circunstancias personales, como pueden ser las responsabilidades familiares. Esta solución también evita el imponer a este tipo de personas la carga administrativa de tener que cumplir con obligaciones tributarias en Estados distintos al de su residencia.

Por su parte en Venezuela en la LISR, en el artículo 14, se establecen las exenciones, y en el numeral 6, se establece que están exentos de impuesto: los pensionados o jubilados, por las pensiones que reciban por concepto de

retiro, jubilación o invalidez, aun en el caso de que tales pensiones se traspasen a sus herederos, conforme a la legislación que las regula.

14) Las remuneraciones públicas

En el convenio estas remuneraciones están incluidas en el artículo 19, donde se establece: los sueldos, salarios y otras remuneraciones análogas, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado Contratante o una de sus subdivisiones políticas o autoridades locales, a una persona física o natural, por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión política o autoridad local, sólo estarán sometidas a tributación en ese otro Estado.

Sin embargo, dichos sueldos, salarios y otras remuneraciones sólo estarán sometidas a tributación en el otro Estado Contratante si los servicios son prestados en ese Estado y si el beneficiario de las remuneraciones es un residente de ese Estado Contratante, que: i) es nacional de ese Estado; ii) no ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios.

Las pensiones pagadas por un Estado Contratante o por alguna de sus subdivisiones políticas o autoridades locales, bien directamente o con cargo a fondos por ellos constituidos, a una persona física o natural por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión política o autoridad local, sólo estarán sometidas a tributación en ese Estado.

No obstante, dichas pensiones sólo estarán sometidas a tributación en el otro Estado Contratante si la persona física o natural es residente y nacional de ese otro Estado. Lo dispuesto en los artículos 15, 16, 17 y 18 se aplica a los sueldos, salarios y otras remuneraciones análogas y a las pensiones pagadas por razón de servicios prestados dentro del marco de una actividad empresarial realizada por uno de los Estados Contratantes o una de sus subdivisiones políticas o autoridades locales.

En esta norma del convenio, es bien importante señalar los comentarios del Comité de Asuntos Fiscales de la ODCE (2010), el artículo es aplicable a

los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, así como a las pensiones, percibidos por razón de servicios prestados al Estado. Las disposiciones similares contenidas en antiguos convenios bilaterales tenían como finalidad satisfacer las reglas de la cortesía internacional y el respeto mutuo entre Estados soberanos. Su ámbito de aplicación era, por consiguiente, bastante limitado. Sin embargo, como consecuencia del crecimiento del sector público, en numerosos países, las actividades del Estado en el extranjero se han extendido considerablemente y con ello han aumentado la importancia y el alcance del artículo 19.

En el Modelo de Convenio de 1977 el apartado 1 se escindió en dos apartados: un nuevo apartado 1, relativo a los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares distintas de las pensiones; y el apartado 2, relativo a las pensiones.

En 1994 se efectuó una nueva modificación del apartado 1 al reemplazar el término “remuneración” por la expresión “sueldos, salarios y otras remuneraciones similares”. Con esa modificación se trataba de aclarar el ámbito de aplicación del artículo, que sólo es aplicable a los empleados del Estado y a las personas que perciben pensiones por servicios prestados con anterioridad al Estado, y no a las personas que presten servicios personales de carácter independiente al Estado o perciban pensiones en relación con tales servicios.

En Venezuela en la LISR, el artículo 27 establece en el numeral 1, las deducciones que se hacen para establecer el enriquecimiento neto, y al respecto se señala como deducción lo siguiente: los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones, comisiones y demás remuneraciones similares, por servicios prestados al contribuyente, así como los egresos por concepto de servicios profesionales no mercantiles recibidos en el ejercicio.

Así mismo, el párrafo tercero del mismo artículo 27 de la LISR dispone que: la Administración Tributaria podrá reducir las deducciones por sueldos y

otras remuneraciones análogas, si el monto de éstos comparados con los que normalmente pagan empresas similares, pudiera presumirse que se trata de un reparto de dividendos.

15) Los profesores e investigadores

Esta figura aparece en el artículo 20 del convenio y señala que: una persona física o natural que es o fue, en un período inmediatamente anterior a su visita a un Estado Contratante, un residente del otro Estado Contratante, y que, por invitación del Gobierno del primer Estado Contratante, o de una universidad, establecimiento de enseñanza superior, escuela, museo, u otra institución cultural del primer Estado Contratante y aprobado por la autoridad educacional pertinente de ese otro Estado Contratante, o que, cumpliendo un programa oficial de intercambio cultural, permanece en ese Estado por un período que no exceda de dos años consecutivos con el único fin de enseñar, pronunciar conferencias, o realizar investigaciones en dichas instituciones, estará exenta de tributación en ese Estado con relación a las remuneraciones que perciba como consecuencia de tales actividades, en tanto que el pago por dichas actividades provenga del exterior de ese Estado.

De manera que, el convenio establece la exención a la tributación a los profesores e investigadores, que son invitados por universidades o por los gobiernos, siempre y cuando su estancia no supere los 2 años.

En Venezuela, el artículo 44 de la LISR dispone que: se excluyen de los conceptos contenidos en los artículos 42 y 43 de esta Ley, los ingresos que se obtengan en razón de actividades docentes y todos aquellos otros que deriven de servicios distintos de los necesarios para la elaboración de la obra o producto o para la prestación del servicio específico a que se refiere el encabezamiento del artículo 42 de esta Ley. Entonces en la legislación interna venezolana, se excluye de las rentas presuntas a las actividades docentes, siempre y cuando no tengan que ver con asistencia técnica y servicios tecnológicos.

16) Los estudiantes y aprendices

Con respecto a este punto el artículo 21 del convenio señala que: una persona física o natural que sea o haya sido residente de un Estado Contratante inmediatamente antes de visitar el otro Estado Contratante y que se encuentre de manera temporal en el otro Estado Contratante con el objeto principal de:

a) estudiar en ese otro Estado Contratante, en una universidad u otro instituto de educación al aprobado por las autoridades educacionales pertinentes de dicho Estado Contratante;

b) adquirir una especialidad vocacional, profesional o técnica; o

c) estudiar o realizar investigaciones como receptor de una beca, estipendio o premio de un organismo gubernamental, religioso, caritativo, científico, literario o educacional o comoparticipante en otros programas patrocinados por un organismo de esa naturaleza; estará exentado impuestos en ese otro Estado Contratante con respecto a las cantidades remitidas desde el exterior para su manutención, educación, capacitación o práctica.

Respecto de los subsidios, becas y remuneraciones de empleo los estudiantes y aprendices tendrán derecho, además, durante el período de estudios o práctica; a las mismas deducciones personales, desgravaciones y reducciones de impuestos que se concedan a los residentes del Estado que estén visitando. En consecuencia se puede comentar que los ingresos que reciban los estudiantes o personas en práctica para sus gastos de manutención, estudio o prácticas no se someten a imposición en el Estado en que se encuentren recibiendo estudios o prácticas, siempre que las fuentes de esos ingresos no procedan de ese Estado. Para recibir este beneficio, adicionalmente esa persona tiene que encontrarse en dicho Estado con el único fin de adelantar sus estudios o prácticas y haber sido

residente del otro Estado contratante antes de llegar a cursar sus estudios o práctica.

En Venezuela en el artículo 14 de la LISR, también se establecen las exenciones al pago del impuesto y en el numeral 14 señala: los estudiantes becados por los montos que reciban para cubrir sus gastos de manutención, de estudios o de formación. Así mismo, con respecto a las deducciones o desgravámenes, la misma ley en el artículo 27, numeral 1, establece deducciones a la renta bruta por concepto de: sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obenciones, comisiones y demás remuneraciones similares, por servicios prestados al contribuyente, así como los egresos por concepto de servicios profesionales no mercantiles recibidos en el ejercicio.

Cuadro 2
Matriz comparativa de los tipos de rentas

Tipos de renta	Convenio	LISR
Rendimientos inmobiliarios	Bienes inmuebles (explotaciones agrícolas o forestales). Artículo 6.	Enriquecimientos derivados de bienes inmuebles (artículo 6, literal "g")
Beneficios de las empresas	Establecimiento permanente (Artículo 7)	Establecimiento permanente y acreditación (artículos 1 y 2)
Transporte internacional	Explotación de buques, aeronaves y terrestre (Art.8)	Agencias o empresas de transporte internacional (Art.36)
Empresas asociadas	Dirección, control o capital de empresa (Art.9)	Compañías anónimas (Art.9)
Dividendos	Dividendos empresariales (Art.10)	Utilidades de las compañías (Arts 67 y 68)
Intereses	Rendimientos de créditos (Art.11)	Intereses (Arts: 14, num.9. 27, num.2)
Regalías	Cantidades pagadas (Art.12)	Cantidad pagada(Art.48, parág único)
Ganancias de capital	Enajenación de bienes(Art.13)	Venta de bienes (Art.16)
Servicios personales independientes	Servicios personales(Art.14)	Servicios personales independientes(Art.7, parág. 3)
Servicios personales dependientes	Empleo(Art.15)	Sueldos y salarios(Arts:27, num 1.Art. 31)
Remuneraciones de miembros de juntas directivas o consejos	Dietas de asistencia y retribuciones(Art.16)	Compañías(Art.9)
Artistas y deportistas	Profesionales del espectáculo(Art.17)	Servicios artísticos(Art.7, parág.3)
Pensiones y anualidades	Pensión-anualidad(Art.18)	Pensiones(Art.14, num.6)
Remuneraciones públicas	Sueldos, salarios y otras(Art.19)	Sueldos-salarios(Art.27, num.1, parág.3)
Profesores e investigadores	Docentes investigadores (Art.20)	Docentes (Art.44)
Estudiantes y aprendices	Estudiantes(Art.21)	Estudiantes becados(Art.14, num.14)

Fuente: Parra (2016).

Normas para eliminar la doble imposición

Según el convenio, se establece en el artículo 23 que para eliminar la doble imposición se utilizan dos métodos:

a) En el caso de Venezuela, la doble tributación será evitada de la manera siguiente: las personas residentes en Venezuela que perciban rentas que, de conformidad con lo dispuesto en este Convenio, puedan someterse a tributación en Brasil, podrán acreditar contra los impuestos venezolanos correspondientes a esas rentas los impuestos aplicados en Brasil, de acuerdo con las disposiciones aplicables en la ley venezolana. No obstante, tal acreditación no podrá exceder de la parte del Impuesto sobre la Renta calculado antes del crédito que sea atribuible a la renta, que pueda estar sometida a tributación en Brasil.

b) En el caso de Brasil, la doble tributación será evitada de la manera siguiente: cuando un residente de Brasil obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones de este Convenio, pueden someterse a tributación en Venezuela, Brasil admitirá la deducción, en el Impuesto sobre la Renta de ese residente, de un importe igual al impuesto sobre las rentas pagado en Venezuela, de acuerdo con las disposiciones aplicables de la legislación brasileña. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre las rentas, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas que pueden someterse a tributación en Venezuela.

De manera que, se puede observar que para eliminar la doble tributación y por ende, prevenir la evasión fiscal, los Estados contratantes aplicarán el método de la «imputación ordinaria», también conocido como acreditación, según el cual contra el impuesto pagado en un Estado podrá acreditarse el impuesto, que grave las rentas o el patrimoniopagado en el otro Estado contratante, por las rentas de fuente extraterritorial, a los cuales los contribuyentes de uno u otro Estado estuvieren obligados. En tal sentido,

este procedimiento es sólo aplicable a los residentes de cualquiera de ambos países.

El procedimiento amistoso

Se establece en el convenio en el artículo 25, que de llegarse a presentar alguna situación que genere dudas con respecto a la aplicación del convenio o a las decisiones que pueda tomar uno u otro Estado, debe privilegiarse la resolución por la vía pacífica a través del siguiente procedimiento amistoso. A saber:

a) Cuando un residente de un Estado Contratante considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para él una tributación que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el Derecho interno de esos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que es residente.

b) La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una tributación que no se ajuste al presente Convenio.

c) Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver mediante acuerdo amistoso las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del presente Convenio.

d) Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente entre sí a fin de lograr los acuerdos a que se refiere en los párrafos anteriores.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Una vez realizados los diferentes procedimientos para analizar e interpretar las características del principio de renta mundial y su adaptación en la legislación interna venezolana, teniendo como referencia el convenio para evitar la doble tributación entre Venezuela y Brasil, se puede acotar lo siguiente:

(a) Se considera que uno de los obstáculos a la inversión y el comercio internacional es causado por la doble imposición a que están sometidos los nacionales de los Estados. La doble imposición, como lo ha definido la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, se presenta cuando una renta obtenida por un contribuyente está sometida simultáneamente a un mismo o similar impuesto en dos o más Estados. Esta situación se soluciona, en gran medida, con la suscripción de convenios para evitar la doble tributación en los cuales los Estados contratantes acuerdan ceder y distribuir su potestad tributaria.

(b) Es por ello, que desde 1963 el Convenio Modelo de la OCDE ha tenido una gran repercusión en la negociación, aplicación e interpretación de los convenios tributarios los países miembros de la OCDE han seguido en gran medida el Convenio Modelo al concluir o revisar convenios bilaterales.

(c) El progreso alcanzado en la eliminación de la doble imposición entre los países miembros puede medirse por el creciente número de convenios concluidos y revisados desde 1957 siguiendo las Recomendaciones del Consejo de la OCDE. La existencia del Convenio Modelo ha facilitado las

negociaciones bilaterales entre los países miembros de la OCDE y ha hecho posible la deseable armonización de sus convenios bilaterales en beneficio de los contribuyentes y de las administraciones nacionales.

(d) El Convenio entre la República Bolivariana de Venezuela (“Venezuela”) y la República Federativa de Brasil (“Brasil”) para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio fue publicado en la Gaceta Oficial No. 38.344, de fecha 27 de diciembre de 2005 (el “Convenio”). Sin embargo, es sólo hasta el 19 de agosto de 2010, cuando entra en vigencia. A esta situación de falta de aplicación inmediata de los convenios a nivel de América Latina, es lo que Montañó (1999), denomina las trabas burocráticas, que demuestran la carencia en nuestros países de una tradición de legalidad y cultura jurídica.

(e) El Convenio sigue el Modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) con algunas modificaciones derivadas del Modelo de las Naciones Unidas. El Modelo de Convenio de la OCDE se desarrolla de la siguiente manera: primero delimita su ámbito de aplicación y define algunos términos de importancia (residencia, establecimiento permanente), luego establece las reglas de reparto de la potestad tributaria entre los Estados y cómo debe eliminarse la doble imposición jurídica internacional. Luego se refiere a las disposiciones especiales, tales como los principios de no discriminación, el intercambio de información, el procedimiento amistoso y termina con las disposiciones finales referidas a su entrada en vigencia y terminación. Tal y como se encuentra estructurado el convenio Venezuela-Brasil que se ha analizado.

(f) Con respecto a la imposición de la renta y el patrimonio, es importante mencionar los aportes del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (2010), así para eliminar la doble imposición, el Convenio establece dos clases de reglas. En primer lugar, los artículos 6 a 21 determinan los respectivos derechos de imposición del Estado de la fuente o situación y del Estado de residencia respecto de las diferentes categorías de renta, y el artículo 22

hace lo mismo en relación con el patrimonio. Para determinados elementos de renta y de patrimonio se atribuye un derecho exclusivo de imposición a uno de los Estados contratantes. El otro Estado contratante no puede gravar dichas categorías, evitándose de esta manera la doble imposición. En general, este derecho exclusivo de imposición se otorga al Estado de residencia. En el caso de otros elementos de renta y de patrimonio, el derecho de imposición no es exclusivo. En lo que se refiere a dos tipos de renta (dividendos e intereses), si bien ambos Estados tienen derecho de imposición, se limita la cuantía del impuesto exigible por el Estado de la fuente. En segundo lugar, en la medida en que tales disposiciones confieren al Estado de la fuente o situación un derecho de imposición, ya sea pleno o limitado, el Estado de residencia deberá permitir una desgravación con el fin de evitar la doble imposición. El Convenio deja a los Estados contratantes la elección entre dos métodos de desgravación, el de exención y el de imputación o crédito.

(g) El Convenio contiene la distinción entre beneficios empresariales (artículo 7) y servicios personales independientes (artículo 14); adoptándose de esta manera el Modelo de la OCDE de 1977, que contenía una disposición específica para servicios personales independientes, la cual fue eliminada del Modelo OCDE en el año 2000. De tal manera que bajo el Convenio el término “beneficios empresariales” no incluye los ingresos derivados de servicios profesionales independientes, pues estos últimos están incluidos en el artículo 14 del Convenio. El principio fundamental del Convenio es que los entes no-domiciliados sólo pueden ser gravados sobre los beneficios empresariales si éstos son obtenidos por medio de un establecimiento permanente (“E.P.”) ubicado en Venezuela.

(h) En cuanto a la normativa interna venezolana es importante señalar que la LISR no sólo obliga al contribuyente al pago del impuesto por las rentas internas obtenidas, sino que, incluye, también en el primer y segundo párrafo del artículo 1, el supuesto de renta mundial o renta global para el residente y

no residente en territorio venezolano, con lo cual, a través de esta Ley queda también fijado el régimen tributario de los no residentes. Concretamente, respecto de los residentes, reza el artículo 1: “salvo disposición en contrario de la propia LISR, toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en Venezuela, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de ingresos esté situada dentro del país o fuera de él”. Y en lo referente a los no residentes, el mismo artículo señala: “Las personas naturales o jurídicas no residentes o no domiciliadas en Venezuela estarán sujetas al impuesto establecido en esta Ley siempre que la fuente o causa de sus enriquecimientos esté u ocurra dentro del país, aun cuando no tengan establecimiento permanente o base fija en Venezuela. Las personas naturales o jurídicas domiciliadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija”.

(i) De lo anterior, se pueden extraer las siguientes conclusiones, siguiendo a Bóveda (2002). En primer lugar, en Venezuela, la base imponible de este impuesto se obtiene de la sumatoria del enriquecimiento de fuente territorial y el enriquecimiento de fuente extraterritorial (renta mundial), lo que a su vez, se obtiene de la suma de los enriquecimientos netos de ambas fuentes (restando de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos por la LISLR). La reducción en la cuantía de la base de los costos y deducciones que se aplican para reducir el ingreso, ha supuesto, la configuración de un impuesto más justo, ya que, al reducir la base imponible, se logra también reducir la progresividad del impuesto (en la medida en que la disminución de la base sea mayor, mayor será el ahorro en la cuota o deuda tributaria del contribuyente), con lo cual el impuesto sobre la renta tiende a gravar realmente la verdadera capacidad económica del contribuyente. En segundo lugar, la LISLR grava tanto los enriquecimientos del contribuyente nacional como del extranjero, es decir no toma en cuenta la nacionalidad de éste, sino

su residencia o su domicilio, según sea el caso. En este sentido, se aplica tanto a las personas naturales como jurídicas el régimen de deducciones generales que prevé el artículo 27 de la LISR.

(j) En cuanto al método utilizado en el convenio para evitar la doble tributación se puede señalar: que para eliminar la doble tributación y por ende, prevenir la evasión fiscal, los Estados contratantes aplicarán el método de la «imputación ordinaria», también conocido como acreditación, según el cual contra el impuesto pagado en un Estado podrá acreditarse el impuesto, que grave las rentas o el patrimonio pagado en el otro Estado contratante. En otras palabras, en el método de imputación o crédito fiscal el impuesto pagado por la obtención de una renta en el Estado de la fuente puede descontarse del impuesto a pagar sobre esa misma renta en el Estado de residencia.

(k) Es decir, el mecanismo es la aplicación del método de imputación o de crédito fiscal como fórmula para someter a gravamen rentas que pueden o no haber sido sometidas a tributación y, por ende, como fórmula de control indirecto de la imposición de las rentas de origen extranjero por los países de alta tributación o desarrollados, que aplican el criterio de residencia.

(l) Importante señalar que por el criterio de territorialidad, se gravan las rentas de fuente nacional de residentes y no residentes. Por el criterio de renta mundial se gravan, además de las anteriores, las rentas de residentes obtenidas en el extranjero. Dentro del primer grupo de criterios, se toman en cuenta aspectos como: nacionalidad, domicilio o residencia del contribuyente, para establecer el país que tendrá jurisdicción para gravar las respectivas rentas. Estos criterios están ligados al llamado “principio de renta mundial” por el cual el país en que el contribuyente es residente a efectos fiscales, tiene el derecho de someter a gravamen todas las rentas que éste obtenga (renta mundial), con independencia del lugar donde se generó o se perciba.

Ahora bien, con respecto a las recomendaciones que se pueden sugerir a partir de la investigación cabe señalar las siguientes:

(1.) Los convenios para evitar la doble tributación entre los países del mundo y específicamente el convenio objeto de estudio entre Venezuela y Brasil debe ser revisado con el propósito de que los gobiernos actualicen su normativa a los recientes cambios dados por la OCDE en los modelos de convenio 2010 y 2014.

(2.) Los países deben contar con políticas de seguimiento y control efectivo para la aplicación eficiente de los convenios que se firman, el convenio objeto de estudio sólo se aprobó varios años después y actualmente pensamos que no se le hace un seguimiento para actualizarlo a las exigencias del mundo moderno.

(3.) La aplicación del método de imputación limitada en Venezuela puede ser un desestimulo para las inversiones y actividades fuera de Venezuela en aquellos casos en que las tarifas de impuesto sobre la renta en el Estado de la fuente sean más altas que las tarifas del impuesto sobre la renta en Venezuela, pues en Venezuela sólo se podrá imputar el impuesto pagado en el exterior hasta el límite de lo que se hubiera pagado en Venezuela por dichas rentas. Esto hace más gravosa la renta que si la misma se hubiera generado toda en Venezuela. Para estos casos debe buscarse un mecanismo que reconozca de una manera más favorable el impuesto pagado en el extranjero.

(4.) Importante mencionar aquí las recomendaciones expuestas por Bóveda (2002): 1) Venezuela debe continuar la negociación y suscripción de convenios para evitar la doble tributación internacional, en especial con aquellos países con los cuales mantiene mayores lazos comerciales. 2) La LISR debe cambiar las reglas de determinación del enriquecimiento de fuente extranjera. La legislación venezolana debe admitir las reglas determinantes de ingresos, costos y deducciones del país de la fuente. Así

solamente deberá trasladarse a la declaración de impuesto sobre la renta del residente venezolano, la renta obtenida en el otro país, calculada de acuerdo con las normas del Estado de la fuente y como deducción se admitirá el impuesto pagado en el extranjero, con los límites previstos en los convenios o en la legislación interna, según sea el caso. 3) La LISR debe modificarse para incluir la posibilidad de que las pérdidas fiscales producidas en el extranjero puedan ser compensadas con los enriquecimientos de fuente territorial. De esta manera se respeta el principio constitucional de capacidad económica del contribuyente y se otorga igual trato a las inversiones venezolanas efectuadas en el extranjero y a las realizadas en el país. 4) Debe buscarse un mecanismo por el cual se reconozca de una manera más favorable el impuesto pagado en el exterior en aquellos casos en que las tarifas de impuesto sobre la renta en el Estado de la fuente sean más altas que las tarifas del impuesto sobre la renta en Venezuela. 5) Venezuela debe negociar con los países más desarrollados, la inclusión en los convenios de cláusulas de tax sparing que reconozcan a los inversionistas los incentivos fiscales otorgados por la legislación impositiva venezolana.

REFERENCIAS

- Arias, F. (2006). *El proyecto de investigación: introducción a la metodología científica*. Caracas: Episteme.
- Asociación Venezolana de Derecho Tributario. (2003). *60 años de imposición a la renta en Venezuela*. Autor. Compilación.
- Benavides, S. (2008). *Impacto del crédito ficticio contenido en los convenios para evitar la doble tributación internacional en la inversión extranjera directa en Venezuela*. Tesis de Grado. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes. Mérida.
- Bóveda, M. (2002). Los métodos para evitar la doble tributación internacional en Venezuela. VI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario", Ed. AVDT, Caracas.
- Balestrini, M. (2006). *Como se elabora el proyecto de investigación*. Caracas: Consultores Asociados.
- Caamaño, A. y Calderón, C. (2002). "Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo Derecho Tributario?". Revista Española de Derecho Financiero. Nº 114. Pp. 254-285.
- Candal, M. (2009). *Régimen impositivo aplicable a sociedades en Venezuela*. Caracas. Universidad católica Andrés Bello.
- Calero, M. García. (2005). *La base imponible en el derecho tributario general. España*. Revista Universidad Complutense de Madrid.
- Carmona, J. (2003). *Factores de conexión en la legislación venezolana en materia de impuesto sobre la renta*. 60 años de imposición a la renta en Venezuela. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- Código Orgánico Tributario (2001). Gaceta Oficial Nº 37.305 del 17 de octubre de 2001. Caracas. Corporación AGR,S.C.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (2000). Gaceta Oficial Nº 5453, Caracas, marzo de 2000.
- Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (2010). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio*. Paris. Instituto de Estudios Fiscales.

- Díaz, D. (2004). *“Análisis de la relación del principio de renta mundial establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001)”*. Tesis de Grado. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes. Mérida.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2010). *Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal*. Bogotá. Colombia. Disponible en: www.dian.gov.co. Consultado: 15 de septiembre de 2016
- Escobar, L. (2011). *Entrada en vigor del convenio de doble tributación entre Brasil y Venezuela*. Disponible en www.nortonrosefulbright.com/. Consultado el 16 de septiembre de 2015.
- Evans, R. (2000). *Régimen jurídico de la doble tributación internacional*. Caracas: Mc Graw Hill.
- Finol y Nava, H. (1992) *Procesos y productos en la investigación documental*. Maracaibo: Universidad del Zulia.
- Garay, J. (2014). *Ley de Impuesto Sobre la Renta. Comentada y con casos prácticos*. Caracas. Corporación AGR, S.C
- Goetz, H. y Lecompte, S. (2000). *Técnicas de investigación*. México: Editorial Prentice Hall Hispanoamericana.
- Gutiérrez, M y Rodríguez, J. (2004). *“Las consecuencias fiscales de la globalización”*. Universidad Complutense de Madrid. Instituto de Estudios Fiscales. I Jornada de Derecho Tributario Global.
- Hernández, R. Fernández, C. Y Baptista, P. (2003). *Metodología de la Investigación*. México: Mc Graw Hill Interamericana.
- Hernández Nieto, R. (1995). *El Coeficiente Kappa y el Coeficiente de Proporción de Rangos (CPR) para determinar la validez de contenido y concordancia en un instrumento de recolección de datos*. San Juan (Puerto Rico). Simposio Latinoamericano en Ciencias Médicas.
- Herrán, Catalina. (2000). *La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios*. Bogotá. Tesis de grado. Universidad Javeriana de Colombia.
- Jarach, Dino. (1989). *El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.

- Ley Aprobatoria del Convenio entre el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el Gobierno de la República Federativa de Brasil para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto sobre la Renta. Caracas. Gaceta Oficial N° 38.344 del 27 de diciembre de 2005.
- Martínez, M. (2008). *Epistemología y metodología cualitativa*. México: editorial trillas.
- Méndez, C. (2001). *Metodología. Diseño y desarrollo del proceso de investigación*. (3ra. Ed.). Bogotá: McGraw Hill.
- Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). (1977). Instituto de Estudios Fiscales. OCDE. París. Disponible en: www.estrategiafiscal.net. Consultado. 20 de febrero de 2016
- Montaño, C. (1999). *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar.
- Moya, Edgar. (2003). *Elementos de finanzas públicas y derecho tributario*. Caracas: Mobilibros
- Ochoa, N. (2000). *Análisis de la influencia del principio de renta mundial, el concepto de residencia y el establecimiento permanente consagrados en la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana (1999) en los conflictos de doble imposición internacional*. Trabajo de grado presentado para optar al título de Especialista en Gerencia Fiscal. Universidad de Carabobo. Valencia.
- Pérez, J. y González, E. (1991). *Curso de Derecho Tributario*. Tomo I y II. Madrid: Editorial de Derecho Financiero (EDERSA).
- Ramírez, T. (2006). *Como hacer un proyecto de investigación*. Caracas: Panapo.
- Ross Bravo, J. (1989). *Esquema sobre la potestad Tributaria y la doble tributación internacional*. Centro interamericano de Estudios Tributarios. Citado en Montaño, G. (1999). *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar.
- Sánchez, N. (2000). La doble imposición internacional. Revista tributo, economía y sociedad. Valencia (España). N°16.
- Serrano, F. (2004). *Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal*. Instituto de Estudios Fiscales. Universidad Complutense de

Madrid. Disponible en: www.ief.es/documentos/recurso/publicaciones. Consultado el 5 de junio de 2015.

Tamayo y Tamayo, M. (2004). *Proceso de la investigación científica*. México: limusa.

Torres, T. (2003). "La territorialidad en los impuestos directos y tributación de no residentes en el Brasil", *Revista Análisis Tributario*, núm. 187, p. 30.

Universidad Pedagógica Experimental Libertador. (2006). *Manual de trabajos de grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales*. (4ª ed). Caracas: Autor.

Vallejo, J y Gutiérrez, M. (2001). *Los convenios para evitar la doble imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Vallejo, S. y Maldonado, G. (2007). Los convenios para evitar la doble imposición. *Revista fiscalidad*. Quito (Ecuador).

Villegas, H. (1999). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires. Ediciones Depalma.

ANEXOS

ANEXO A

**CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA
DE VENEZUELA Y EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA FEDERATIVA DE
BRASIL PARA EVITAR LA DOBLETRIBUTACIÓN Y PREVENIR LA
EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Ley Aprobatoria del Convenio entre el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el Gobierno de la República Federativa de Brasil para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto sobre la Renta

(Gaceta Oficial N° 38.344 del 27 de diciembre de 2005)

**LA ASAMBLEA NACIONAL
DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA**

DECRETA

LA SIGUIENTE:

LEY APROBATORIA DEL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA Y EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA FEDERATIVA DE BRASIL PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

ARTÍCULO ÚNICO: Se aprueba en todas sus partes y para que surta efectos internacionales en cuanto a la República Bolivariana de Venezuela se refiere, “el Convenio entre el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el Gobierno de la República Federativa de Brasil para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto sobre la Renta”, hecho en Caracas, el 14 de febrero de 2005.

CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA Y EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA FEDERATIVA DE BRASIL PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el Gobierno de la República Federativa de Brasil,

Deseando concluir un Convenio para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta,

Han acordado lo siguiente:

Artículo 1

Ámbito Personal

El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.

Artículo 2

Impuestos Comprendidos

1) Los impuestos a los que se aplica este Convenio son:

a) en la República Federativa de Brasil:

i) el impuesto federal sobre la renta (en adelante denominado “impuesto brasileño”);

b) en la República Bolivariana de Venezuela:

i) el Impuesto sobre la Renta, (en adelante denominado “impuesto venezolano”);

2) El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o sustancialmente análoga que se establezcan después de la fecha de la firma del Convenio, y que se añadan a los

impuestos mencionados en el párrafo anterior o los sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones importantes introducidas en sus respectivas legislaciones fiscales.

Artículo 3

Definiciones Generales

1) A los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente:

- a) el término “Brasil” significa la República Federativa de Brasil;
- b) el término “Venezuela” significa en su sentido geográfico, el territorio de la República Bolivariana de Venezuela, incluyendo el espacio continental e insular, lacustre y fluvial, mar territorial, áreas marinas interiores, las aguas incluidas dentro de las líneas de base recta que ha adoptado o adopte la República; el suelo y subsuelo de éstos, el espacio aéreo, continental e insular y marítimo y los recursos que en ellos se encuentren, la plataforma continental y la zona económica exclusiva; los derechos en el espacio ultraterrestre suprayacente, sobre las cuales la República Bolivariana de Venezuela tiene o puede tener jurisdicción y soberanía de acuerdo con su ordenamiento jurídico nacional y el derecho internacional;
- c) las expresiones “un Estado Contratante” y “el otro Estado Contratante” significan Brasil o Venezuela, según lo requiera el contexto;
- d) el término “persona” comprende las personas físicas o naturales, las sociedades y cualquier otra asociación de personas;
- e) el término “sociedad” significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos tributarios;
- f) las expresiones “empresa de un Estado Contratante” y “empresa del otro Estado Contratante” significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado Contratante;
- g) la expresión “tráfico internacional” significa todo transporte efectuado por un buque, aeronave o vehículo de transporte terrestre explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado Contratante, salvo cuando dicho buque, aeronave o vehículo de transporte terrestre se explote solamente entre puntos situados en el otro Estado Contratante;
- h) el término “nacional” significa:
 - i) toda persona física o natural que posea la nacionalidad de un Estado Contratante;
 - ii) toda persona jurídica, sociedad de personas o asociación constituida conforme a la legislación vigente en un Estado Contratante;
- i) la expresión “autoridad competente” significa:
 - i) en Brasil: el Ministro de Hacienda, el “Secretario da Receita Federal” o sus representantes autorizados;
 - ii) en Venezuela, el Superintendente Nacional Aduanero y Tributario o su representante autorizado;
- j) el término “impuesto” significa el impuesto brasileño o el impuesto venezolano según se derive del texto.

2) Para la aplicación del Convenio, en cualquier momento, por un Estado Contratante, cualquier término o expresión no definidos en el Convenio tendrá, a menos que de su contexto se infiera una

interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado Contratante, para los efectos de los impuestos a los que se aplica el presente Convenio, prevaleciendo los efectos atribuidos a ese término o expresión bajo la legislación fiscal de ese Estado Contratante sobre el significado que le atribuyan las demás ramas del derecho de ese Estado Contratante.

Artículo 4

Residente

1) A los efectos del presente Convenio, la expresión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a tributación en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o autoridad local.

2) Cuando, en virtud de las disposiciones del párrafo 1, una persona física o natural sea residente de ambos Estados Contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) esa persona será considerada residente solamente del Estado Contratante donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente, solamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado Contratante donde viva de manera habitual;

c) si viviera de manera habitual en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional, y

d) si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3) Cuando, en virtud de las disposiciones del párrafo 1, una persona, que no sea una persona física o natural, sea residente de ambos Estados Contratantes, se la considerará residente solamente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

Artículo 5

Establecimiento Permanente

1) A los efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios en el cual una empresa efectúa toda o parte de su actividad.

2) La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:

a) una sede de dirección;

b) una sucursal;

c) una oficina;

d) una fábrica;

e) un taller;

f) un almacén con respecto a una persona que suministre instalaciones de almacenamientos para terceros;

g) una mina, un pozo de petróleo o de gas, una cantera o cualquier otro lugar relacionado con la exploración o la extracción de recursos naturales;

h) una obra de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.

3) No obstante lo dispuesto en los párrafos precedentes de este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:

a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa, siempre y cuando esto no constituya una venta;

b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas, siempre y cuando esto no constituya una venta;

c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;

d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recopilar información para la empresa;

e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar.

f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único objeto de combinar las actividades mencionadas en los párrafos de a) al e), debido a que la actividad global del lugar fijo de negocios que resulte de esta combinación sea una actividad de carácter preparatorio o auxiliar.

4) No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, cuando una persona -distinta de un agente que goce de una condición independiente, al cual se le aplica el párrafo 5 del presente artículo- actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en este Estado respecto de todas las actividades que esta persona realice por cuenta de la empresa, a menos que esas actividades se limiten a las mencionadas en el párrafo 3 y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como un establecimiento permanente, de acuerdo con las disposiciones de dicho párrafo.

5) No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante por el mero hecho de que realice actividades en ese otro Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad. No obstante, cuando dicho agente realice todas o casi todas sus actividades por cuenta de esa empresa, no será considerado como un agente que goza de condición independiente dentro del significado de este párrafo.

6) El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades en ese otro Estado (ya sea por medio de un establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

Artículo 6

Rendimientos Inmobiliarios

1) Las rentas que un residente de uno de los Estados Contratantes obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a tributación en ese otro Estado.

2) La expresión "bienes inmuebles" tendrá el significado que le atribuya la legislación del Estado Contratante en que los bienes en cuestión estén situados. Dicha expresión comprende, en todo caso, los bienes accesorios de la propiedad inmobiliaria, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de derecho privado relativas a la propiedad inmobiliaria, el usufructo de bienes inmuebles y el derecho a percibir pagos variables o fijos por la explotación, o la concesión de la explotación, de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques, aeronaves y vehículos de transporte terrestre no serán considerados bienes inmuebles.

3) Las disposiciones del párrafo 1 se aplican a las rentas derivadas de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

4) Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa.

Artículo 7

Beneficios de las Empresas

1) Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante sólo pueden someterse a tributación en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, sus beneficios pueden someterse a tributación en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente.

2) Sin perjuicio de las disposiciones del párrafo 3, cuando una empresa de un Estado Contratante realice actividades en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es un establecimiento permanente.

3) A fin de determinar los beneficios de un establecimiento permanente, se permitirá deducir los gastos incurridos para realizar los fines comerciales o industriales del establecimiento permanente, incluyendo los gastos de dirección y los generales de administración, incurridos en el Estado donde esté situado el establecimiento permanente o en cualquier otro lugar, permitidos conforme a las disposiciones de la legislación interna del Estado Contratante donde esté situado el establecimiento permanente. No obstante, no se permitirá realizar ninguna deducción por las cantidades que el establecimiento permanente haya pagado (salvo como reembolso de gastos efectivos) a la casa matriz de la empresa o a alguna de sus otras oficinas con carácter de regalías, honorarios o pagos similares a cambio del uso de patentes u otros derechos, o mediante comisiones, por concepto de servicios específicos prestados o por concepto de administración o, salvo en el caso de un banco, por concepto de intereses por dinero prestado a establecimiento permanente. Asimismo, para determinar los beneficios de un establecimiento permanente, no se tomarán en cuenta las cantidades cobradas (salvo para reembolsar gastos efectivos) por el establecimiento permanente a la casa matriz de la empresa o a alguna de sus otras oficinas con carácter de regalías, honorarios o pagos similares a cambio del uso de patentes u otros derechos, o mediante comisiones, por concepto de servicios específicos prestados o por concepto de administración o, salvo en el caso de un banco, por concepto de intereses por dinero prestado a la casa matriz de la empresa o a cualquiera de sus otras oficinas.

4) No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.

5) Cuando los beneficios comprendan rentas o elementos de rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

6) Siempre que la legislación interna de un Estado Contratante permita determinar los beneficios imputables a los establecimientos permanentes distribuyendo los beneficios totales de la empresa entre sus distintas partes, las disposiciones del párrafo 2 no deberán impedir que dicho Estado Contratante determine de esa forma los beneficios sometidos a tributación. No obstante, el método de distribución adoptado deberá ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios enunciados en este artículo.

7) A efectos de los párrafos anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se determinarán cada año usando el mismo método, a menos que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

Artículo 8

Transporte Internacional

1) Los beneficios procedentes de la explotación de buques, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional sólo pueden someterse a tributación en el Estado Contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

2) Si la sede de dirección efectiva de una empresa naviera se encuentra a bordo de un buque, se considerará que está situada en el Estado Contratante donde esté situado el puerto de matrícula del buque o, si no existe tal puerto de matrícula, en el Estado Contratante del que la persona que explote el buque sea residente.

3) Las disposiciones del párrafo 1 se aplican también a los beneficios procedentes de la participación en un "pool", en un consorcio, en una explotación en común o en un organismo internacional de explotación, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a esa participación.

Artículo 9

Empresas Asociadas

Cuando:

a) una empresa de un Estado Contratante participe, directa o indirectamente, en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado Contratante; o

b) las mismas personas participen, directa o indirectamente, en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante, y, en uno y otro caso las dos empresas estén unidas, en sus relaciones comerciales o financieras, por condiciones aceptadas o impuestas, que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esa empresa y sometidos a tributación en consecuencia.

Artículo 10

Dividendos

1) Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a tributación en ese otro Estado.

2) Sin embargo, dichos dividendos pueden también someterse a tributación en el Estado Contratante en que resida la sociedad que los paga y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 10% del monto bruto de los dividendos, si el beneficiario efectivo es una sociedad (distinta de una sociedad de personas) que controle directa o indirectamente al menos el 20% del capital de la sociedad que pague los dividendos;

b) 15% del monto bruto de los dividendos en todos los otros casos.

Este párrafo no afecta a la tributación de la sociedad respecto a los beneficios con cargo a los que se pagan los dividendos.

3) El término "dividendos" empleado en el presente artículo comprende los rendimientos de las acciones, acciones de goce o usufructo sobre acciones, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas derivadas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los

rendimientos de las acciones por la legislación del Estado Contratante en que resida la sociedad que las distribuya.

4) Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado allí, o preste en ese otro Estado servicios personales independientes, a través de una base fija situada en dicho otro Estado, siempre que la participación con respecto a la cual se paguen dichos dividendos esté vinculada efectivamente con dicho establecimiento permanente o base fija. En este caso, se aplican las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14 de este Convenio, según corresponda.

5) Cuando un residente de un Estado Contratante tenga un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante, ese establecimiento permanente puede someterse en ese otro Estado a un impuesto retenido en la fuente de acuerdo con la legislación de ese otro Estado Contratante. Sin embargo, ese impuesto no podrá exceder del 10% del importe bruto de los beneficios del establecimiento permanente, una vez deducido el Impuesto sobre la Renta de sociedades relativo a dichos beneficios.

6) Cuando una sociedad residente de un Estado Contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado Contratante, ese otro Estado Contratante no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o en la medida en que la participación que genera los dividendos pagados esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente o una base fija situado en ese otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los beneficios no distribuidos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.

7) Las disposiciones del presente artículo no se aplican cuando los derechos por los que se pagan los dividendos se acordaron o asignaron con el propósito principal o uno de los principales propósitos de tomar ventaja del presente artículo. En este caso se aplicarán las disposiciones del Derecho interno del Estado Contratante de donde procedan los dividendos.

Artículo 11

Intereses

1) Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a tributación en ese otro Estado.

2) Sin embargo, dichos intereses pueden también someterse a tributación en el Estado Contratante del que procedan, y según la legislación de ese Estado, pero, si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 15% de importe bruto de los intereses.

3) No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2:

a) los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados al Gobierno del otro Estado Contratante o a una de sus subdivisiones políticas o a cualquier agencia (inclusive una institución financiera) de propiedad exclusiva de ese Estado o de una de sus subdivisiones políticas están exentos del impuesto en el primer Estado Contratante, a no ser que a ellos se aplique el apartado "b";

b) los intereses de la deuda pública, de los bonos u obligaciones emitidos por el Gobierno de un Estado Contratante o una de sus subdivisiones políticas o cualquier agencia (inclusive una institución financiera) de propiedad exclusiva de ese Estado o de esa subdivisión política sólo pueden someterse a tributación en ese Estado.

4) El término “intereses” empleado en el presente artículo, comprende los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente las rentas de la deuda pública, de los bonos y obligaciones, así como cualquier otra renta que la legislación fiscal del Estado de donde procedan los intereses asimile a las cantidades dadas en préstamo.

5) Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en él, o preste en ese otro Estado servicios personales independientes, a través de una base fija situada en dicho Estado, siempre que la deuda con respecto a la cual se paguen los intereses esté vinculada efectivamente con dicho establecimiento permanente o base fija. En tales casos, se aplican las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14 de este Convenio, según corresponda.

6) La limitación de la tasa del impuesto establecida en el párrafo 2 no se aplica a los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un establecimiento permanente de una empresa del otro Estado Contratante situado en un tercer Estado.

7) Los intereses se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija con respecto al cual incurrió la deuda que da origen a los intereses y dicho establecimiento permanente o base fija soporte esos intereses, éstos se considerarán procedentes del Estado Contratante donde esté situado el establecimiento permanente o la base fija.

8) Cuando, por razón de relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de los intereses, o de las que uno y otro mantengan con terceros, y el importe de los intereses pagados exceda por cualquier motivo del que hubieran convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo se aplican solamente a este último importe. En este caso, la parte excedente del pago puede someterse a tributación, de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

9) Las disposiciones del presente artículo no se aplican cuando el crédito respecto del cual se pagan los intereses se acordó o asignó con el propósito principal o uno de los principales propósitos de tomar ventaja del presente artículo. En este caso, se aplican las disposiciones del Derecho interno del Estado Contratante de donde proceden los intereses.

Artículo 12

Regalías

1) Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a tributación en ese otro Estado.

2) Sin embargo, esas regalías pueden también someterse a tributación en el Estado Contratante del que proceden y, de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de las regalías es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no puede exceder del 15% del importe bruto de las regalías.

3) El término “regalías” empleado en este artículo comprende las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas (incluidas las películas cinematográficas y las películas o cintas de grabación de programas de televisión o radiodifusión), de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos y por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

4) Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante de donde proceden las regalías, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en él, o preste en ese otro Estado servicios personales independientes, a través de una base fija situada en dicho Estado, siempre que el derecho con respecto al cual se paguen las regalías esté vinculado efectivamente con dicho establecimiento permanente o base fija. En tales casos, se aplican las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14 de este Convenio, según corresponda.

5) Las regalías se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es un residente de dicho Estado. Sin embargo, cuando el deudor de las regalías, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija con respecto al cual incurrió la obligación de pagar las regalías y dicho establecimiento permanente o base fija soporte esas regalías, éstas se considerarán procedentes del Estado Contratante donde esté situado el establecimiento permanente o la base fija.

6) Cuando, por razón de relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de las regalías, o de las que uno y otro mantenga con terceros, el importe de las regalías pagadas, habida cuenta del uso, derecho o información por los que son pagadas, exceda del importe que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo se aplican solamente a este último importe. En este caso, la parte excedente del pago puede someterse a tributación, de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

7) Las disposiciones del presente artículo no se aplican cuando los derechos por los que se pagan las regalías se acordaron o asignaron con el propósito principal o uno de los principales propósitos de tomar ventaja del presente artículo. En este caso, se aplican las disposiciones del Derecho interno del Estado Contratante de donde proceden las regalías.

Artículo 13

Ganancias de Capital

1) Las ganancias que un residente de uno de los Estados Contratantes obtenga de la enajenación de bienes inmuebles, tal como se definen en el artículo 6, y situados en el otro Estado Contratante, pueden someterse a tributación en ese otro Estado.

2) Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que el residente de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante para prestar servicios personales independientes, incluyendo las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa) o de dicha base fija, pueden someterse a tributación en este otro Estado.

3) Sin embargo, las ganancias derivadas de la enajenación de buques, aeronaves o vehículos de transporte terrestre explotados en tráfico internacional, o de bienes muebles afectos a la explotación de dichos buques, aeronaves o vehículos de transporte terrestre sólo pueden someterse a tributación en el Estado Contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4) Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien o derecho distinto de los mencionados en los párrafos 1, 2 y 3 de este artículo, procedentes del otro Estado Contratante, pueden someterse a tributación en ese otro Estado Contratante.

Artículo 14

Servicios Personales Independientes

1) Las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante por la prestación de servicios profesionales o de otras actividades independientes de naturaleza análoga sólo pueden someterse a tributación en ese Estado, a no ser que:

a) las remuneraciones por tales servicios o actividades sean pagadas por un residente del otro Estado Contratante o sean soportadas por un establecimiento permanente o una base fija que estén situados en ese otro Estado; o

b) dicho residente, sus empleados u otras personas encargadas por él permanezcan, o las actividades prosigan, en el otro Estado por un período o períodos que, en total, suman o excedan 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses; en tal caso, sólo puede someterse a tributación en ese otro Estado la parte de la renta obtenida de las actividades desempeñadas por ese residente en ese otro Estado; o

c) tales servicios o actividades sean prestados en el otro Estado Contratante y el beneficiario de las rentas tiene una base fija disponible en ese otro Estado con el propósito de realizar sus actividades, pero sólo en la medida en que tales ingresos sean imputables a los servicios realizados en ese otro Estado.

2) La expresión “servicios profesionales” comprende, especialmente, las actividades independientes de carácter científico, técnico, literario, artístico, educativo pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.

Artículo 15

Servicios Personales Dependientes

1) Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado Contratante en razón de un empleo sólo pueden someterse a tributación en ese Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado Contratante. Si el empleo se ejerce así, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a tributación en ese otro Estado.

2) No obstante las disposiciones del párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado Contratante sólo pueden someterse a tributación en el primer Estado si:

a) el beneficiario permanece en el otro Estado por uno o varios períodos que no excedan en total de 183 días, en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y

b) las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, una persona empleadora que no sea residente del otro Estado, y

c) las remuneraciones no se asuman por un establecimiento permanente o base fija que la persona empleadora tiene en el otro Estado.

3) No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas en razón de un empleo ejercido a bordo de un buque-aeronave vehículo de transporte terrestre explotados en tráfico internacional por una empresa de un Estado Contratante pueden someterse a tributación en el Estado Contratante en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa.

Artículo 16

Remuneraciones de los Miembros de Juntas Directivas o Consejos

Las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que un residente de un Estado Contratante obtenga como miembro del directorio o de cualquier consejo de una sociedad residente del otro Estado Contratante pueden someterse a tributación en ese otro Estado.

Artículo 17

Artistas y Deportistas

1) No obstante las disposiciones de los artículos 14 y 15, las rentas que un presidente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante como profesional del espectáculo, tal como un actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a tributación en ese otro Estado.

2) No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los profesionales del espectáculo o de los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no al propio profesional del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a tributación en el Estado Contratante en que se realicen las actividades de profesional del espectáculo o del deportista.

3) Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 del presente artículo no se aplican a las rentas derivadas de actividades realizadas en un Estado Contratante por profesionales del espectáculo o deportistas si la visita a ese Estado es soportada integralmente o principalmente por fondos públicos de uno o de ambos Estados Contratantes o de una de sus subdivisiones políticas o por cualquiera institución controlada por el gobierno. En esos casos las rentas sólo pueden someterse a tributación en el Estado del que el profesional del espectáculo o el deportista sea un residente.

Artículo 18

Pensiones y Anualidades

1) Sin perjuicio de las disposiciones del párrafo 2 del artículo 19, las pensiones y otras remuneraciones análogas percibidas por razón de un empleo anterior, así como las anualidades, procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante solamente estarán sometidas a tributación en el Estado del cual procedan.

2) No obstante las disposiciones del párrafo 1 del presente artículo, las pensiones y otros pagos hechos en virtud de un programa oficial de pensiones que sea parte del sistema de seguridad social de un Estado Contratante o de una subdivisión política o de una autoridad local del mismo se gravarán sólo en ese Estado.

3) En el presente artículo:

a) la expresión “pensiones y otras remuneraciones similares” designa pagos periódicos, efectuados después de la jubilación, en consideración a un empleo anterior o a título de compensación por daños sufridos como consecuencia de dicho empleo;

b) el término “anualidad” designa una suma determinada, pagada periódicamente en plazos determinados, bien sea con carácter vitalicio, bien sea por períodos de tiempo determinados o determinables, en virtud de una obligación de efectuar los pagos como retribución de un pleno y adecuado contravalor en dinero o valorable en dinero (que no sea por servicios prestados).

Artículo 19

Remuneraciones Públicas

1) a) Los sueldos, salarios y otras remuneraciones análogas, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado Contratante o una de sus subdivisiones políticas o autoridades locales, a una persona física o natural, por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión política o autoridad local, sólo estarán sometidas a tributación en ese otro Estado.

b) Sin embargo, dichos sueldos, salarios y otras remuneraciones sólo estarán sometidas a tributación en el otro Estado Contratante si los servicios son prestados en ese Estado y si el beneficiario de las remuneraciones es un residente de ese Estado Contratante, que:

i) es nacional de ese Estado;

ii) no ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios.

2) a) Las pensiones pagadas por un Estado Contratante o por alguna de sus subdivisiones políticas o autoridades locales, bien directamente o con cargo a fondos por ellos constituidos, a

una persona física o natural por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión política o autoridad local, sólo estarán sometidas a tributación en ese Estado.

b) Sin embargo, dichas pensiones sólo estarán sometidas a tributación en el otro Estado Contratante si la persona física o natural es residente y nacional de ese otro Estado.

3) Lo dispuesto en los artículos 15, 16, 17 y 18 se aplica a los sueldos, salarios y otras remuneraciones análogas y a las pensiones pagadas por razón de servicios prestados dentro del marco de una actividad empresarial realizada por uno de los Estados Contratantes o una de sus subdivisiones políticas o autoridades locales.

Artículo 20

Profesores e Investigadores

Una persona física o natural que es o fue, en un período inmediatamente anterior a su visita a un Estado Contratante, un residente del otro Estado Contratante, y que, por invitación del Gobierno del primer Estado Contratante, o de una universidad, establecimiento de enseñanza superior, escuela, museo, u otra institución cultural del primer Estado Contratante y aprobado por la autoridad educacional pertinente de ese otro Estado Contratante, o que, cumpliendo un programa oficial de intercambio cultural, permanece en ese Estado por un período que no exceda de dos años consecutivos con el único fin de enseñar, pronunciar conferencias, o realizar investigaciones en dichas instituciones, estará exenta de tributación en ese Estado con relación a las remuneraciones que perciba como consecuencia de tales actividades, en tanto que el pago por dichas actividades provenga del exterior de ese Estado.

Artículo 21

Estudiantes y Aprendices

1) Una persona física o natural que sea o haya sido residente de un Estado Contratante inmediatamente antes de visitar el otro Estado Contratante y que se encuentre de manera temporal en el otro Estado Contratante con el objeto principal de:

a) estudiar en ese otro Estado Contratante, en una universidad u otro instituto educacional aprobado por las autoridades educacionales pertinentes de dicho Estado Contratante;

b) adquirir una especialidad vocacional, profesional o técnica; o

c) estudiar o realizar investigaciones como receptor de una beca, estipendio o premio de un organismo gubernamental, religioso, caritativo, científico, literario o educacional o como participante en otros programas patrocinados por un organismo de esa naturaleza; estará exenta de impuestos en ese otro Estado Contratante con respecto a las cantidades remitidas desde el exterior para su manutención, educación, capacitación o práctica.

2) Respecto de los subsidios, becas y remuneraciones de empleo no previstos en el párrafo 1, los estudiantes y aprendices descritos en el párrafo 1 tendrán derecho, además, durante el período de estudios o práctica; a las mismas deducciones personales, desgravaciones y reducciones de impuestos que se concedan a los residentes del Estado que estén visitando.

Artículo 22

Otras Rentas

1) Los elementos de rentas de un residente de un Estado Contratante, cualquiera que sea su procedencia, que no estén contemplados expresamente en los artículos precedentes de este Convenio, estarán sometidos a tributación sólo en ese Estado.

2) Las disposiciones del párrafo 1 no serán aplicables a rentas, distintas de rentas procedentes de bienes inmuebles según se definen en el párrafo 2 del artículo 6, cuyo receptor sea residente de un Estado Contratante y realice actividades comerciales o industriales en el otro Estado Contratante a través de un establecimiento permanente situado en el otro Estado, o preste en ese otro Estado servicios personales independientes a través de una base fija situada en dicho Estado,

siempre que el derecho o bien con respecto al cual se pague la renta este vinculado efectivamente con dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso, se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según corresponda.

3) No obstante las disposiciones de los párrafos precedentes, los elementos de rentas de un residente de un Estado Contratante no tratados en los artículos anteriores del presente Convenio y procedentes del otro Estado Contratante pueden también someterse a tributación en ese otro Estado.

Artículo 23

Eliminación de la Doble Tributación

1) En el caso de Venezuela, la doble tributación será evitada de la manera siguiente: Las personas residentes en Venezuela que perciban rentas que, de conformidad con lo dispuesto en este Convenio, puedan someterse a tributación en Brasil, podrán acreditar contra los impuestos venezolanos correspondientes a esas rentas los impuestos aplicados en Brasil, de acuerdo con las disposiciones aplicables en la ley venezolana. No obstante, tal acreditamiento no podrá exceder de la parte del Impuesto sobre la Renta calculado antes del crédito que sea atribuible a la renta, que pueda estar sometida a tributación en Brasil.

2) En el caso de Brasil, la doble tributación será evitada de la manera siguiente: Cuando un residente de Brasil obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones de este Convenio, pueden someterse a tributación en Venezuela, Brasil admitirá la deducción, en el Impuesto sobre la Renta de ese residente, de un importe igual al impuesto sobre las rentas pagado en Venezuela, de acuerdo con las disposiciones aplicables de la legislación brasileña. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre las rentas, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas que pueden someterse a tributación en Venezuela.

3) Cuando, de conformidad con cualquier disposición del presente Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante estén exentas de impuesto en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas exentas a efectos de calcular el importe del Impuesto sobre la Renta restante de dicho residente.

Artículo 24

No Discriminación

1) Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, especialmente respecto a la residencia.

2) Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tengan en el otro Estado Contratante no serán sometidos a tributación en ese otro Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que, a efectos fiscales, otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

3) A menos que se apliquen las disposiciones del artículo 9, del párrafo 8 del artículo 11 o del párrafo 6 del artículo 12, los intereses, las regalías o gastos pagados por una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante son deducibles, para determinar los beneficios sujetos a tributación de esta empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del Estado mencionado en primer lugar.

4) Las empresas de un Estado Contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado Contratante no serán sometidas en el primer Estado a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se

exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidas las otras empresas similares del primer Estado.

5) Las disposiciones de este artículo se aplicarán a los impuestos objeto de este Convenio.

Artículo 25

Procedimiento Amistoso

1) Cuando un residente de un Estado Contratante considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para él una tributación que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el Derecho interno de esos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que es residente.

2) La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una tributación que no se ajuste al presente Convenio.

3) Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver mediante acuerdo amistoso las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del presente Convenio.

4) Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente entre sí a fin de lograr los acuerdos a que se refiere en los párrafos anteriores.

5) Independientemente de la participación de los Estados Contratantes el "Acuerdo General sobre Comercio de Servicios", o en cualesquiera acuerdos internacionales, las cuestiones tributarias relativas a los impuestos comprendidos en el presente Convenio que ocurran entre los Estados Contratantes sólo estarán sujetas a las disposiciones del presente Convenio.

Artículo 26

Intercambio de Información

1) Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el Derecho interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos federales o nacionales de cualquier clase o denominación establecidos por los Estados Contratantes, en la medida en que la tributación exigida por aquél no fuera contraria al Convenio. El intercambio de información no está limitado por los artículos 1 y 2. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas con base al Derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la determinación o recaudación de los impuestos mencionados arriba, de la persecución de delitos o de la resolución de recursos en relación con estos impuestos. Esas personas o autoridades sólo utilizarán estos informes para fines fiscales.

2) En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 pueden interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:

a) adoptar medidas administrativas contrarias a la legislación o práctica administrativa de ese o del otro Estado Contratante;

b) suministrar información que no se pueda obtener conforme a sus leyes o en el ejercicio de la práctica administrativa normal de ese o del otro Estado Contratante;

c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales, profesionales, o procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

3) No obstante lo dispuesto en el párrafo 2 de este artículo, la autoridad competente del Estado Contratante requerido deberá, teniendo presente las limitaciones constitucionales y legales y la reciprocidad de tratamiento, obtener y proveer informaciones que posean las instituciones financieras, mandatarios o personas que actúan como representantes, agentes o fiduciarios. Respecto a participaciones sociales o a participaciones en sociedades de capital, la autoridad competente deberá obtener y proveer informaciones inclusive sobre acciones al portador. Si la información es específicamente requerida por la autoridad competente de un Estado Contratante, la autoridad competente del otro Estado Contratante proporcionará la información en los términos de este artículo en la forma de declaraciones de testigos y de copias autenticadas de documentos originales inéditos (incluidos libros, informes, declaraciones, registros contables y anotaciones) con la misma amplitud con que esas declaraciones y documentos pueden ser obtenidos en los términos establecidos por las leyes y las prácticas administrativas de ese otro Estado.

4) La autoridad competente del Estado Contratante requerido podrá autorizar a las autoridades fiscales del Estado requirente a tener acceso al primer Estado mencionado, a los efectos de presenciar, en la calidad de observadores, los interrogatorios de personas y el examen de libros y registros que sean realizados por el Estado requerido.

5) La autoridad competente del Estado Contratante requerido podrá autorizar, con consentimiento de las personas sometidas a las acciones de fiscalización, a las autoridades fiscales del Estado Contratante requirente a tener acceso al Estado requerido para interrogar personas y examinar libros y registros.

6) Los Estados Contratantes se consultarán a fin de determinar los casos y procedimientos para la fiscalización simultánea de impuestos. Se entiende por fiscalización simultánea, para los efectos del presente Convenio, un acuerdo entre los dos Estados Contratantes para fiscalizar simultáneamente, cada uno en su territorio, la situación tributaria de una persona o personas que posean intereses comunes o vinculados, a fin de intercambiar las informaciones relevantes que obtengan.

7) Los gastos derivados de la aplicación de las disposiciones de este artículo serán soportados por el Estado Contratante requerido. Sin embargo, los gastos por la participación de expertos, testigos, intérpretes y traductores serán pagados por el Estado requirente, previo acuerdo sobre el importe.

Artículo 27

Funcionarios Diplomáticos y Consulares

Las disposiciones del presente Convenio no afectarán los privilegios fiscales que disfruten los funcionarios diplomáticos y consulares, de acuerdo con los principios generales del Derecho Internacional o en virtud de las disposiciones de acuerdos especiales.

Artículo 28

Disposiciones Misceláneas

1) Las autoridades competentes de cualquiera de los Estados Contratantes podrán negar los beneficios de este Convenio a cualquier persona o en relación con cualquier operación, si en su opinión el otorgamiento de los beneficios del Convenio constituye un abuso del Convenio considerando su objeto.

2) Si, después de la firma del presente Convenio, un Estado Contratante introduce en su legislación que los ingresos de procedencia offshore obtenidos por una sociedad:

a) de actividad de navegación;

b) de actividad bancaria, financiera, aseguradora, de inversión, o de actividades similares; o

c) como siendo la sede, el centro de coordinación o una entidad similar que presta servicios administrativos u otro tipo de apoyo a un grupo de sociedades que ejerce actividades empresariales primordialmente en otros Estados, se encuentren exentos de impuesto o se

encuentren sujetos a tributación a una tasa sustancialmente inferior a la tasa aplicada a los ingresos obtenidos de actividades similares ejercidas en su propio territorio, el otro Estado Contratante no estará obligado a aplicar cualquier limitación impuesta por el presente Convenio sobre su derecho de someter a tributación los ingresos obtenidos por la sociedad de tales actividades offshore o sobre su derecho de gravar los dividendos pagados por la sociedad.

3) Una entidad legal residente de un Estado Contratante que obtenga rendimiento de fuentes en el otro Estado Contratante no tendrá derecho en ese otro Estado Contratante a los beneficios del presente Convenio si más del cincuenta por ciento de la participación efectiva en esa entidad (o en el caso de una sociedad, más de cincuenta por ciento del valor agregado de las acciones con derecho a voto y de las acciones en general de la sociedad) fuera propiedad directa o indirectamente, de cualquiera combinación de una o más personas que no sean residentes del primer Estado Contratante mencionado. Sin embargo, esta disposición no será aplicable si esa entidad realiza en el Estado Contratante del que es residente, una cantidad sustancial de actividades empresariales distinta de la mera detención de títulos u otros derechos o de la mera realización de actividades auxiliares o preparatorias con respecto a otras entidades o empresas relacionadas.

Artículo 29

Entrada en Vigor

1) Cada uno de los Estados Contratantes notificará al otro, por escrito y por la vía diplomática, que se han cumplido los procedimientos requeridos por su legislación para la entrada en vigor del presente Convenio. El presente Convenio entrará en vigor en la fecha de recepción de la última notificación.

2) El Convenio surtirá sus efectos:

a) en Brasil:

i) con respecto a los impuestos retenidos en la fuente, a las sumas pagadas, remitidas o acreditadas en él o después del primer día de enero del año calendario inmediato siguiente a aquél en que el Convenio entre en vigor;

ii) respecto a los otros impuestos comprendidos en el Convenio, a las sumas generadas en el año fiscal que comience en él o después del primer día de enero del año calendario inmediato siguiente a aquél en que el Convenio entre en vigor.

b) en Venezuela:

i) en lo referente a impuestos retenidos en la fuente, sobre las cantidades pagadas o acreditadas a no residentes, a partir del primero (01) de enero del año calendario siguiente a aquél en que este Convenio entre en vigor;

ii) en lo referente a otros impuestos sobre la renta, en los períodos impositivos que comiencen a partir del primero (01) de enero del año calendario siguiente a la fecha en que este Convenio entre en vigor.

3) El "Acuerdo entre el Gobierno de la República Federativa de Brasil y el Gobierno de la República de Venezuela para Evitar la Doble Tributación en Materia de Transporte Aéreo", concluido en Caracas el 7 de noviembre de 1979, dejará de surtir sus efectos a partir de la fecha en la cual el presente Convenio entre en vigor y produzca sus efectos de conformidad con los parágrafos 1 y 2 de este artículo.

Artículo 30

Denuncia

1) El presente Convenio permanecerá en vigor mientras no se denuncie por uno de los Estados Contratantes. Cualquier Estado Contratante podrá denunciar el presente Convenio, por vía

diplomática, dando aviso por escrito de la terminación al menos con seis meses de antelación al final de cualquier año calendario después de transcurridos cinco años a partir de su entrada en vigor.

2) El Convenio dejará de surtir efecto:

a) en Brasil:

i) con respecto a los impuestos retenidos en la fuente, a las sumas pagadas, remitidas o acreditadas en él o después del primer día de enero del año calendario inmediatamente siguiente a aquél en que la denuncia haya tenido lugar;

ii) con respecto a los demás impuestos comprendidos en este Convenio, a las sumas generadas durante el ejercicio fiscal que comience en él o después del primer día de enero del año calendario inmediatamente siguiente a aquél en que la denuncia haya tenido lugar.

b) en Venezuela:

i) en lo referente a impuestos retenidos en la fuente, sobre las rentas pagadas o acreditadas a no residentes, a partir del primero (01) de enero del año, calendario siguiente a aquél en el cual se dé la notificación;

ii) en lo referente a otros impuestos sobre la renta, en cualquier ejercicio fiscal que comience a partir del primero (01) de enero del año calendario siguiente a aquél en el cual se dé la notificación.

EN FE de lo cual los Plenipotenciarios de los dos Estados Contratantes han firmado la presente Convención.

HECHO en Caracas, a los 14 días del mes de febrero de 2005, en dos originales, en los idiomas español y portugués, siendo ambos textos igualmente auténticos.

Por el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela

Por el Gobierno de la República Federativa de Brasil

PROTOCOLO

Al momento de proceder a la firma del Convenio entre el Gobierno de la República Federativa de Brasil y el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto sobre la Renta, los suscritos, para esto debidamente autorizados, acordaron las siguientes disposiciones que constituyen parte integrante del Convenio.

1. Con referencia al artículo 2

Cuando alguno de los Estados Contratantes establezca un impuesto sobre el patrimonio, las autoridades tributarias competentes de los Estados Contratantes se reunirán para definir las reglas de aplicación del mencionado impuesto en el ámbito del Convenio.

2. Con referencia al artículo 11, parágrafo 3

Las cantidades pagadas a título de "remuneración sobre el capital propio" según el artículo 9 de la Ley brasileña N° 9.249, de 1995, se consideran como intereses para los fines del parágrafo 3 del artículo 11 del Convenio.

3. Con referencia al artículo 12, párrafo 3

Las disposiciones del párrafo 3 del artículo 12 del Convenio se aplican a cualquier clase de pagos percibidos por la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica.

4. Con referencia al artículo 24

a) Exigencias administrativas que no impliquen el pago de impuestos no constituyen discriminación en conformidad con las disposiciones de los párrafos 1 y 4 del artículo 24 del Convenio.

b) Las disposiciones del párrafo 5 del artículo 10 no son consideradas discriminatorias en los términos del párrafo 2 del artículo 24 del Convenio.

c) Las disposiciones de la legislación brasileña que no permiten que las regalías mencionadas en el párrafo 3 del artículo 12, pagadas por un establecimiento permanente situado en Brasil a un residente de Venezuela que ejerce actividades empresariales en Brasil a través de ese establecimiento permanente, sean deducibles en el momento de la determinación de la renta imponible del referido establecimiento permanente, no son consideradas discriminatorias en los términos del Párrafo 2 del artículo 24 del Convenio.

d) Las disposiciones del Convenio, especialmente las del artículo 24, no impedirán que un estado Contratante aplique las disposiciones de su legislación nacional relativa a capitalización insuficiente o para combatir el diferimiento del pago de los impuestos sobre la renta, incluida la legislación de sociedades controladas extranjeras (Legislación de "CFC") u otra legislación similar.

EN FE de lo cual los Plenipotenciarios de los dos Estados Contratantes han firmado y sellado el presente Protocolo.

HECHO en Caracas, a los 14 días del mes de febrero de 2005, en dos originales, en los idiomas español y portugués, siendo ambos textos igualmente auténticos.

Por el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela

Por el Gobierno de la República Federativa de Brasil

Dada, firmada y sellada en el Palacio Federal Legislativo, sede de la Asamblea Nacional, en Caracas, a los veintiocho días del mes de junio de dos mil cinco. Año 195° de la Independencia y 146° de la Federación.

NICOLÁS MADURO MOROS
Presidente de la Asamblea Nacional

RICARDO GUTIÉRREZ
Primer Vicepresidente
IVÁN ZERPA GUERRERO
Secretario

PEDRO CARREÑO
Segundo Vicepresidente
JOSÉ GREGORIO VIANA
Subsecretario

Palacio de Miraflores, en Caracas a los veintisiete días del mes de diciembre de dos mil cinco. Años 195° de la Independencia y 146° de la Federación.

Cúmplase
(L.S.)

HUGO CHÁVEZ FRÍAS

Refrendado
El Vicepresidente Ejecutivo, JOSÉ VICENTE RANGEL
El Ministro de Relaciones Exteriores, ALÍ RODRÍGUEZ ARAQUE

