



REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES- MÉRIDA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
ESPECIALIZACIÓN EN RENTAS INTERNAS
MENCIÓN TRIBUTOS

**APLICABILIDAD DE LA RETENCIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO SOBRE
LA RENTA DE LAS PERSONAS NATURALES EXTRANJERAS NO
RESIDENTES EN VENEZUELA**

Autor: Wilder Ladino Márquez
Tutor. Lcdo. Carlos Rojas. M Sc

Mérida, septiembre 2016

Reconocimiento



REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES- MÉRIDA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
ESPECIALIZACIÓN EN RENTAS INTERNAS
MENCIÓN TRIBUTOS

**APLICABILIDAD DE LA RETENCIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO SOBRE
LA RENTA DE LAS PERSONAS NATURALES EXTRANJERAS NO
RESIDENTES EN VENEZUELA**

Trabajo de grado presentado como requisito parcial para optar al grado de
Especialista Mención Tributos

Autor: Wilder Ladino Márquez
Tutor. Lcdo. Carlos Rojas, M Sc

Mérida, septiembre 2016

Reconocimiento

APROBACION DEL TUTOR

En mi carácter de tutor del Trabajo de Grado: **APLICABILIDAD DE LA RETENCIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO SO**

BRE LA RENTA DE LAS PERSONAS NATURALES EXTRANJERAS NO RESIDENTES EN VENEZUELA, presentado por el ciudadano **WILDER LADINO MÁRQUEZ**, para optar al grado de Especialista en Rentas Internas, Mención Tributos, considero que dicho trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la presentación pública y evaluación por parte del jurado examinador que se designe.

En la ciudad de Mérida, a los 20 días del mes de septiembre de 2016.

www.bdigital.ula.ve

Econ. Carlos Alberto Rojas, MSc
C. I. V- 6.511.564

AGRADECIMIENTO

A Dios, por ese regalo que es la vida y otorgarnos la posibilidad de ser mejores día a día.

A mis padres, por ser ejemplo de lucha, perseverancia, honestidad, y trabajo. A mí esposa e hija, que son los que me dan la fuerza para enfrentar las dificultades.

Las cuales son mi bastón, por ser el diario vivo de mi historia.

www.bdigital.ula.ve

INDICE GENERAL

pp.

APROBACION DEL TUTOR.....	iii
LISTA DE CUADROS	vii
RESUMEN.....	viii
INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO	
I EL PROBLEMA	5
Contextualización y Delimitación del Problema	5
Objetivos de la Investigación.....	15
Objetivo General.....	15
Objetivos Específicos	15
Justificación de la Investigación	16
Alcances de la investigación	18
II MARCO TEÓRICO.....	20
Antecedentes Relacionados con la Investigación.....	21
Bases Teóricas	27
Actividad Financiera del Estado.....	27
Principios Constitucionales del Sistema Tributario.....	33
El Sistema Tributario en Venezuela	36
Obligación Tributaria.....	39
Sujetos de la Obligación Tributaria	42
Impuesto Sobre la Renta	44
Naturaleza Jurídica de la Retención de Impuesto sobre la Renta.....	48
Proceso de Retención y Enteramiento del Impuesto sobre la Renta.....	50
Responsabilidades y Obligaciones del Agente de Retención.....	59
Responsabilidad de los empleados públicos que actúan como agentes de retención.....	64
Obligación de Retener	65
Convenio para la doble tributación en materia de ISLR y sobre el patrimonio convenido entre la República Bolivariana de Venezuela y España	66
Consideraciones del Convenio entre la República Bolivariana de Venezuela y el Reino de España.....	72
Métodos para evitar la doble tributación	76
Aportes de la legislación internacional y pronunciamientos en materia tributaria	81
Bases Legales	89

III MARCO METODOLÓGICO.....	94
Tipo y Diseño de la Investigación	94
Procedimiento	96
Sistema de Variables	99
IV CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	102
Conclusiones	102
Recomendaciones	108
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	110

www.bdigital.ula.ve

LISTA DE CUADROS

CUADRO	pp.
1 Sistematización de las Variables	101

www.bdigital.ula.ve

REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES- MÉRIDA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
ESPECIALIZACIÓN EN RENTAS INTERNAS
MENCIÓN TRIBUTOS

**APLICABILIDAD DE LA RETENCIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO SOBRE
LA RENTA DE LAS PERSONAS NATURALES EXTRANJERAS NO
RESIDENTES EN VENEZUELA**

Autor: Wilder Ladino
Tutor: Econ. Carlos Rojas. MSc
Fecha: Febrero 2016

RESUMEN

Los constantes cambios que provocan la globalización generan nuevas situaciones de hecho en el campo tributario, por esto, el propósito fundamental de la investigación es contribuir con un análisis documental que ofrezca herramientas que faciliten investigaciones futuras sobre el tema y ayude a los sujetos involucrados en las operaciones con incidencias tributarias (sujetos activos y pasivos), a evaluar de manera expedita las posibles consecuencias dentro del marco jurídico que rige la materia en Venezuela. La presente investigación documental tiene como objetivo general: a) Analizar la aplicabilidad de la retención y pago del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Naturales Extranjeras no Residentes en Venezuela, conduciendo un estudio de procedimientos implementados por el Estado venezolano para garantizar la recaudación de tributos y tomando como referencia un caso relacionado con ciudadanos residentes provenientes de España, trabajadores en Venezuela b) Ofrecer conclusiones sobre las consecuencias en el campo práctico de la aplicación de tales normativas. El principal soporte teórico está relacionado con la teoría social, tributaria, jurídica y holística; que metodológicamente asienta sus bases en una investigación documental bajo los lineamientos de un diseño bibliográfico. El método es analítico y las técnicas de orden documental. Para su operatividad, se cumplieron una serie de pasos acordes con las variables estructuradas. Para la recolección de los datos se utilizaron técnicas de: resumen, fichaje, entre otras. El método utilizado es el holístico inductivo. Por lo que el estudio da oportunidad a que otras investigaciones se extiendan sobre el tema en referencia ya que los constantes cambios y modalidades de negocios, el uso de las tecnologías y esquemas novedosos en las relaciones comerciales, así como disposiciones para evitar la doble tributación, doctrina, aunados a las reformas de leyes y reglamentos de reciente data, exponen la aplicación del ordenamiento jurídico a interpretaciones variadas que pueden resultar en tratamiento distintos en casos que representen al objeto de la presente investigación.

Descriptores: retención, enteramiento personas naturales extranjeras

INTRODUCCIÓN

La mayoría de los países en respuesta a la globalización, han adoptado medidas basadas en la competitividad por lo que dan apertura a sus mercados de forma tal, que la eficiencia natural de los procesos de intercambios de bienes y servicios ofrezcan oportunidades para la generación de riquezas e implícitamente mayor bienestar social. Medidas que se ajustan a políticas que requieren de la reducción de barreras fronterizas que obstaculicen el libre flujo de personas, bienes y servicios, de tal manera que las decisiones económicas se deriven de las ventajas comparativas y eficiencias económicas.

Muchos de los países en desarrollo requieren adoptar medidas similares para atraer hacia sus jurisdicciones los capitales de inversión y así desarrollar su aparato productivo o comercial, entre las medidas están el otorgamiento de beneficios o incentivos fiscales que pudieran hacer más atractivo la importación del capital desde el punto de vista de la mejora de la rentabilidad de la inversión, siendo entre estas ventajas posibles el otorgar exoneraciones o exenciones de tributos unilateralmente mediante sus propias leyes o mediante acuerdos internacionales previstos en convenios bilaterales o multilaterales para evitar la doble tributación que impidan el efecto perverso de la multiplicidad de gravámenes sobre un mismo hecho económico atribuible a un mismo sujeto y dentro de un mismo período de tiempo.

En este sentido, surge el uso de los convenios para evitar la doble imposición a la que se exponen los sujetos pasivos de la obligación tributaria, ante la presencia de un presupuesto de hecho imponible, previsto en las legislaciones de distintos Estados (países), cuyo efecto económico por el solapamiento de tributos sería un desincentivo a las actividades económicas y por consiguiente a la creación de riqueza de las naciones, situación que afecta en mayor grado por su sensibilidad en aquellos Estados

subdesarrollados o también eufemísticamente llamados países en vías desarrollo. En la presente investigación se pretende revisar la aplicación de los convenios para evitar la doble tributación, en su modelo OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico), referido particularmente al convenio suscrito con España, en uno de los supuestos mediante el cual para las personas naturales dependientes se reserva la potestad tributaria al país de la residencia y no al país de la fuente, en relación con las remuneraciones devengadas por el personal dependiente no residentes contratados para ejercer el empleo en Venezuela, país que es calificado como “en vías de desarrollo”.

Es evidente entonces, que Venezuela por sus características naturales, de ser un país rico en materias primas y minerales, ha reservado la explotación de crudo y minerales a su nombre (el Estado – la Nación), sin que haya podido consolidar otras actividades que generen valor a la explotación bruta del mineral, etapa productiva que requiere de tecnología, por lo que los procesos de transformación de estos recursos en productos finales para el consumo requieren de la participación privada, que por su condición de residentes en otros países pudieran organizarse de forma tal que el proceso de transformación o la prestación de asistencia técnica se realice fuera de Venezuela, por razones de eficiencia económica, incluyendo el costo tributario.

En el contexto de la globalización hay países cuyas normas permiten que ocurra doble imposición sobre una misma renta, tanto en el país de residencia del sujeto como en el país de la fuente de la renta. La doble imposición estaría definida por Sánchez (2002) como:

Hechos, circunstancias o acontecimientos en el que dos o más normas tributarias someten a imposición la realización de un mismo hecho generador de impuesto, sea por uno o varios sujetos activos en el que el contribuyente se ve afectado por dos o más normas jurídicas respecto al pago de un tributo. (p. 2)

Ejemplo de esta situación ocurre en los casos de transportes

internacionales, así como también, en aquéllos en los que se presumen rentas de fuente nacional para personas o entidades radicadas en el exterior o extranjeros no definidos como residentes dentro de una nación, pero que realicen actividades gravadas en el lugar de la fuente. La doctrina distingue normalmente entre medidas para evitar o atenuar la doble tributación, aquellas que son adaptadas en la legislación interna de los Estados o de aquellas otras soluciones previstas en forma concertada de manera bilateral.

Por lo antes descrito, la presente investigación tiene como propósito determinar si el convenio para evitar la doble tributación (CEDT), en vigencia con España pudiera significar un incentivo en el uso de estructuras y formas de negocios que implique preferencias en la contratación de personal extranjero en Venezuela, así como identificar si la presencia de estos sujetos trabajadores en Venezuela genera fuente de ingresos públicos para el Estado de conformidad a sus principios jurídicos recogidos en las normas internas.

De igual manera, la presente investigación tiene como alcance el tratamiento fiscal aplicado por la entidad beneficiaria del trabajo de estos empleados, relacionados con las retenciones de impuesto sobre la renta y los cumplimientos con el régimen aplicable dentro del país, acorde con la legislación tributaria vigente en Venezuela y el CEDT.

A estos fines, se desarrolla una investigación bibliográfica de tipo documental donde se realizó un diagnóstico de la realidad observada en el entorno y en el marco de la implementación de las normas tributarias, leyes, CEDT y providencias administrativas, que rigen actualmente en el país.

El presente trabajo se estructura en cuatro capítulos, distribuidos de la siguiente forma: Capítulo I Contextualización del Problema, Justificación, Objetivos, Importancia, Capítulo II: Marco Teórico, Antecedentes relacionados con la investigación, esquema de los aspectos generales, esquema de desarrollo de cada variable; Capítulo III: Marco metodológico donde se especifica el Tipo y diseño de investigación, Sistema de Variables,

Definición conceptual y operacional, sistematización de variables;. Capítulo IV: Conclusiones y Recomendaciones, consideradas importantes por el investigador al terminar su trabajo.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Contextualización y Delimitación del Problema

Hechos trascendentales en la historia de la humanidad como la industrialización, el capitalismo y fenómenos recientes como la globalización, han introducido importantes cambios en todos los ámbitos de la sociedad mundial.

Este proceso de evolución ha estimulado infinidades de criterios dentro del complejo mundo del entendimiento humano, estableciéndose hoy día como un elemento denominado “Proceso Moderno de Globalización” sustentado, sobre la base de los intereses materiales (finanzas y comercio).

A partir de la década de los ochenta, los sectores públicos y privados de las sociedades desarrolladas, producen elementales transformaciones en el ámbito legislativo y económico, referidos tanto, a las instituciones financieras como a los mercados de capitales, tales como la independencia de los bancos centrales, la liberación de los mercados financieros, unidos a las posibilidades tecnológicas de interconexión informática. Todo esto, ha dado lugar a que, en la denominada globalización, el capital financiero sea de alta importancia.

Otro hito inicial de este intercambio elemental fue el aumento del precio del petróleo, trayendo consigo desequilibrios comerciales, proveyéndose de abundante liquidez en los países exportadores de crudo; situación que condujo a un creciente volumen de transacciones financieras a través de las fronteras entre los Estados, y por otra parte, las secuencias de reformas

institucionales y legales que se fueron realizando para liberalizar y desregular los movimientos internacionales de capitales y los sistemas financieros nacionales.

Todo lo anterior, trajo consigo hechos y repercusiones económicas sobre los Estados y las empresas privadas incidiendo sobre los mercados laborales, y financieros, sobre el crecimiento económico global, la distribución de la renta y la convergencia real entre los países, es decir una movilidad internacional del capital y la dispersión geográfica de las empresas, ofreciéndose evidentes ventajas económicas, pero también planteando enormes desafíos tributarios. Según los principios modernos de tributación, al capital para economías abiertas en desarrollo, debe equilibrarse el fomento de la inversión privada y la financiación de la estructura social, ambos necesarios para el crecimiento sostenible.

Se observa claramente, que tal equilibrio puede resultar complejo cuando los países compiten por la inversión extranjera, otorgando incentivos tributarios, o aplicando principios contradictorios al determinar la base imponible; de esta última frase se indica, que la mundialización del comercio ha ocasionado para los países complicaciones de naturaleza tributaria, tanto para las empresas en el gravamen de sus beneficios, como para las personas naturales como agentes de producción mediante el empleo de sus labores en los procesos productivos de las empresas, así como para las autoridades hacendarias en la recaudación de los tributos, todo circunscrito en los problemas de la doble tributación. De acuerdo con Vasconcello (2008), la imposición mundial reviste un carácter de necesidad, y al respecto señala:

De esta manera, el derecho fiscal en su necesidad de ampliar sus funciones, así como con el fin de dotar a las autoridades hacendarias de elementos que les permitan configurar el ingreso universal de los contribuyentes residentes dentro de su circunscripción territorial. (p.1)

Según se ha citado, las autoridades fiscales de la región podrían obtener una proporción más equitativa de la recaudación por impuestos de capital, sin

reducir la inversión ni el crecimiento, mediante normas tributarias más eficaces, tratados de doble tributación, intercambio de información y tratamiento de los centros financieros extraterritoriales, según los lineamientos promovidos para enfrentar la compleja situación de la doble imposición, que de acuerdo a Borrás (2005), se define como: “aquella situación por lo cual una misma renta o un mismo bien resulte sujeto a impuestos en dos o más países durante un mismo período impositivo, si se trata de imposición periódica o por una misma causa” (p.123).

Sobre la base de las consideraciones anteriores, la doble tributación implica o consiste en gravar un mismo hecho imponible; en un sujeto pasivo jurídicamente idéntico, es decir, cuando dos o más Estados soberanos, someten a una misma persona a impuestos de naturaleza similar, sufriendo la imposición de dos jurisdicciones con sus respectivas leyes. Si bien la doctrina lo enfoca únicamente al ámbito internacional, nada impide que tal fenómeno ocurra en una sola jurisdicción con los mismos criterios.

En efecto, para enfrentar esta situación, surgen una serie de planteamientos por parte de organismos que fomentan la cooperación internacional, encargados de coordinar las políticas económicas y sociales de los Estados miembros, entre los cuales destacamos la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), quien presentó un modelo de convenio sobre esta materia, enfatizándose dentro del mismo varios principios importantes, entre ellos que los países se comprometen recíprocamente a no gravar a residentes del otro país que no ejerzan un nivel mínimo de actividad dentro de sus fronteras, por ejemplo si una persona dependiente no trabaja más de 183 días en un ejercicio fiscal o en los casos en donde las empresas no tienen establecimiento permanente en el país de la fuente, sus beneficios salariales no serían gravables en el país de la fuente.

Otro modelo de convenio para evitar la doble imposición fue promovido por la Organización de las Naciones Unidas (ONU), el cual ofrece más énfasis en los derechos de los países en donde se causan las rentas (fuentes) y

restringe más la definiciones en las que las empresas de otro países pueden operar libres de impuestos en el país de la fuente, y deja abierta la posibilidad de tener tasas de retención más alta sobre rentas pasivas tales como intereses, dividendos y regalías.

Pareciera que en América Latina, países principalmente receptores de inversión, en los que por consiguiente, sus fuentes de riquezas se causan dentro de su territorio, la globalización ha podido afectar la capacidad de recaudación al disminuir los ingresos que se causan a través de su sistema tributario, conllevando a medidas de supervisión mediante fiscalización y competencias para fortalecer la capacidad de recaudación. Cabe destacar que todos los gobiernos del mundo requieren para su funcionamiento y para la prestación de los servicios públicos y seguridad social, financiar sus gastos e inversión con ingresos propios principalmente medido en tributos.

En el caso de la República Bolivariana de Venezuela, donde el Estado es dueño de bienes de inversión, es posible que de ser eficiente sus actividades económicas puedan rendir utilidades que financien sus funciones, las cuales se encuentran enmarcadas en la explotación de recursos naturales (petróleo, gas, hierro, fósforo, hídrico entre otras), sin mayor transformación al producto bruto extraído que se exporta, al igual que por la participación patrimonial que el Estado tiene sobre esos recursos que derivan en ingresos públicos por regalías para el Estado, distinto a los ingresos recaudados por los tributos; derivados de los impuestos que cobran a sus contribuyentes.

Se observa claramente, que entre estos impuestos que cobra el Estado Venezolano destacan dos: el Impuesto sobre la Renta (ISLR) y el Impuesto al Valor Agregado (IVA), con los cuales establece el ejercicio de su soberanía. A los fines de este estudio interesa el primero (ISLR), ya que es el impuesto que grava la renta de las personas, empresas, u otras entidades jurídicas y económicas; donde se calcula un porcentaje progresivo de la utilidad del contribuyente dentro de un ejercicio económico, ejerciendo el Estado

venezolano su poder de imperio bajo el criterio o sistema de la fuente para gravar a sus contribuyentes, adoptando en las últimas décadas el criterio de renta mundial.

En efecto, se considera como un fenómeno que ha tomado fuerza y que tiene que ver con la medición de la capacidad económica de cada quien a partir de las rentas globales sin importar su naturaleza, tales como, salarios, rentas pasivas, honorarios profesionales, rentas de capital, es decir, se gravan las empresas e individuos residentes en un país por todas las rentas que obtengan, sean de fuente internas o externas.

Ante este criterio de aplicación, surgen medidas bilaterales, tomadas por las naciones para proteger sus ingresos tributarios, por medio de sus propias leyes y medidas bilaterales, entre ellas los tratados o convenios para evitar la doble imposición, en estos los gobiernos convienen, en que la renta solo puede ser gravada en uno de los países o bien en el caso de ser gravados en ambos, se afecten con tasas reducidas y que existan mecanismos de excepción que en definitiva lleven las cargas impositivas a términos razonables. Sostiene Grageda (2008) que:

Una de las características que tiene la eliminación de la doble tributación, es que se puede configurar y constatar el ingreso universal de los contribuyentes residentes dentro de su circunscripción territorial, lo cual ha venido apoyándose en instrumentos jurídicos de carácter internacional. (p. 5)

Con base a lo anteriormente expuesto, se podría indicar que este criterio permite más allá de la frontera de cada nación, el ejercicio de su soberanía que posibilite fuentes de ingresos públicos acorde con la capacidad económica global de los contribuyentes. En este orden de ideas, la residencia cobra gran importancia, ya que para tener derecho sobre los beneficios que se derivan de los convenios para evitar la doble tributación, la residencia se debe acreditar ante las autoridades de cualquiera de los Estados que han firmado estos tipos de acuerdos; por lo tanto, si dicha residencia no se acredita, el sujeto será objeto de las leyes internas del

Estado en que se generó el ingreso sujeto a gravamen, sin que pueda oponer las disposiciones de los Convenios.

Por selección afín a los propósitos de esta investigación de un convenio para evitar doble tributación, se ha elegido el convenio para evitar la doble tributación suscrito entre Venezuela y el Reino de España, donde se demuestra, en virtud de las conveniencias económicas y políticas, que mediante tales convenios se limita la potestad del poder tributario de Venezuela y de España (ambos países se someten a los mismos principios), destacando que para las rentas devengadas por el personal dependiente, objeto de nuestro estudio, el derecho en el país de la fuente para gravar las rentas del empleado, en el Estado donde efectivamente se ejerce el trabajo, se reconocen, pero se admiten ciertas excepciones para que dichas rentas no sean gravadas en el país de la fuente sino únicamente en el Estado de residencia del contribuyente.

Al respecto, la Ley Aprobatoria del Convenio entre el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el Gobierno de la República de España para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia del Impuesto Sobre la Renta; señala como residente, toda persona que, conforme a las leyes de dicho Estado, esté sujeta a impuestos en el mismo, por razón de: su lugar de constitución, su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o entidades locales. La legislación de España establece la imposición para los sujetos no residentes cuyas rentas haya tenido lugar en su territorio, mediante la determinación instantánea (rentas de cada operación) que se ejecute dentro de la nación.

La norma interna venezolana, considera como factor de conexión con el país, a la residencia. En este sentido, el artículo (30) del Código Orgánico Tributario, establece que se consideraran residentes dentro del territorio nacional a las personas naturales que hayan permanecido en el país por un período continuo o discontinuó 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.

En función a lo anteriormente expuesto, el Convenio constituye un acuerdo sobre la base de que los sujetos sean residentes en algunos de los Estados firmantes. En tanto, las personas naturales no residentes en ninguno de los estados firmantes, no estarían incluidos dentro del ámbito personal de aplicación del Convenio, por lo que se infiere que la tributación de una persona natural que trabaje en cualquiera de los dos países contratantes, sin ser residente en ninguno, se regirá por la normativa legal interna de cada uno de ellos (Estados Contratantes); por lo que se deduce el pleno principio de renta mundial para los residentes y el de la fuente para los no residentes.

Ahora bien, en las diferentes circunstancias que se encuentra la relación del sujeto activo y los sujetos pasivos por la obligación jurídica tributaria venezolana, y en mención a lo antes señalado se esbozará la siguiente temática: Venezuela es un Estado rico en materias primas y se dedica a la explotación de recursos minerales, en la actualidad no es un país industrializado, lo que permite que el procesamiento de estos recursos para su efectivo consumo o fase final de producción no ocurra dentro del territorio venezolano como tal, o de ser así, este proceso de explotación y transformación se ejecuta mediante la consignación de estas actividades a las empresas extranjeras domiciliadas en el territorio nacional.

En este propósito, se utilizan recursos humanos extranjeros para su empleo en la producción de los bienes y servicios. Estas personas podrían estar supeditados a tener presencia física dentro del territorio venezolano por lapsos de tiempo menores a 183 días durante un año calendario al cual corresponda determinar el tributo, de manera que no califiquen como residentes y puedan aprovecharse de las excepciones prevista en el artículo 15 del convenio, para no gravar las rentas de estas personas, en su condición de trabajadores no residentes en Venezuela.

En este caso, el Estado venezolano ejerce el rol de contratista en

distintas obras civiles, construcciones e instalaciones de equipos, dentro del territorio nacional, obras que al ser ejecutadas por entidades jurídicas extranjeras, implican el manejo y ejecución de las actividades y de los recursos de esa entidad, y el ejercicio de la planificación fiscal internacional, para el uso de los recursos humanos extranjeros (caso en estudio residentes Españoles), desincentivando el uso de mano obra calificada venezolana.

Con respecto a la planificación tributaria de las personas trabajadoras dependientes, se hace mención del modo de proceder dentro del territorio nacional de las personas jurídicas españolas encargadas de movilizar su mano de obra especializada al territorio venezolano, la cual la hacen con lapsos de tiempos menores a (183) días en un año calendario, luego finalizado este periodo, incurren en la movilización dentro del mismo ejercicio fiscal de estos individuos a su lugar de origen, trasladando de nuevo a otro grupo de personas naturales de la misma procedencia para continuar con las operaciones laborales en funcionamiento dentro de los mismos proyectos contractuales.

Todo lo anteriormente descrito, debe ser causa de reflexión por parte del sujeto activo (Estado), de corroborarse que la planificación fiscal enfocada al control del tiempo por el cual los trabajadores Españoles permanecerían en Venezuela, a los fines de evitar que estos adquieran la condición de residentes en el país, y así aprovecharse de la no sujeción a las normas internas venezolanas de acuerdo con el artículo 15 del Convenio. La Ley de Impuesto Sobre la Renta en Venezuela establece un impuesto a la renta anual del trabajador, dentro del ejercicio fiscal implícito en el calendario civil de 34% proporcional para las personas no residentes.

Cabe señalar, que el artículo 15 del Convenio, establece entre las condiciones para no gravar los salarios del personal residente en España, que el gasto por salarios no sea dividido de la renta del establecimiento permanente en Venezuela. No obstante, dentro de la planificación fiscal internacional ese costo de labor pudiera ser imputado indirectamente por

medio de la prestación de servicios, en una desfiguración de la naturaleza del salario.

La situación antes mencionada debe ser estudiada, ya que en materia de tributación y por el uso de acuerdos internacionales, pudieran planteasen incentivos contrarios a las políticas de Estados. Una de estas pudiera ser la contratación de ciudadanos extranjeros sin residencia en el país, que implicaría una disminución en los ingresos públicos en el Estado venezolano, al quedar la renta de estos trabajadores no sujetos al Impuesto Sobre la Renta.

No obstante, como previamente lo señalo el autor, el artículo 15 del Convenio, solo se desprende la no sujeción a la imposición en Venezuela de la renta de los trabajadores no residentes, cuando el salario pagado no sea deducido de la renta gravable de la entidad pagadora. En este sentido, es necesario revisar las características propias de la contratación y el estado económico de la entidad que ejerce el rol de patrono en Venezuela, para evaluar si se han dado supuestos de incentivos de planificación fiscal en materia de selección de personal extranjero.

De esta manera, solo habría tal predisposición al uso de personal extranjero por periodos menores a 183 días, si la entidad contratada, presenta pérdidas fiscales en sus operaciones gravadas en Venezuela, ya que la falta de deducción de los sueldos y salarios que provocaría el cumplimiento de las disposiciones del artículo 15 del Convenio, no significaría una mayor carga tributaria para la contratista, al no aumentarse la renta gravada como consecuencia de la falta de deducción del costo de labor sino solo acusarían una reducción en las pérdidas trasladables, que esperarían no aprovecharse ante la falta de rentas gravables en el contexto de las actividades emprendidas en Venezuela.

Todo esto es posible, ya que la ejecución de un contrato en Venezuela a pérdida o sin margen de beneficio, se explicaría por la ejecución del contrato general con utilidad, quedando en empresas del grupo internacional

contratado por el Estado venezolano el beneficio perseguido en toda actividad económica. De tal manera que la entidad radicada en Venezuela solo es un miembro del grupo que realiza cantidades de funciones y transacciones económicas, así que el contrato pudiera estructurarse de manera que las transferencias de bienes afectos a la construcción quedaren fuera del establecimiento venezolano, por lo que el beneficio quedaría en el exterior, al producirse la venta por otro sujeto y fuera del país; así como pueden plantearse que el establecimiento en Venezuela realice pagos por servicios contratados a sujetos extranjeros integrantes del grupo cuyo egresos erosionarían la base imponible, dejándolo en estado de pérdidas, todo esto dentro de un contexto económico pero con consecuencias fiscales.

Otro elemento que pudiera inducir al reconocimiento de pérdidas fiscales en la empresa contratista, es el reajuste regular por inflación contemplado en la legislación tributaria venezolana. La inflación, aceptada para la determinación de la renta gravada, puede ser un factor de corrosión de rentas y capacidades contributivas, al determinarse las rentas gravables en moneda local. No obstante, estas contrataciones con el Estado, implican pagos en moneda dura, dólares o euros, por lo que existiría una incongruencia en la determinación de la renta y su exposición real a la inflación.

Cabe señalar, que en reciente reforma tributaria publicada el 30 de Diciembre de 2015, el sistema de corrección monetaria por inflación fue eliminado para los contribuyentes especiales.

En virtud de lo expuesto, la investigación propone analizar, si este proceder (de las entidades jurídicas extranjeras, específicamente en el manejo de trabajadores españoles), corresponde a: (i) una estrategia de minimización de costos dentro de una economía de opción, (ii) una elección por parte del sujeto pasivo que pese a no estar prevista en las normas, no resulta improcedente, o (iii) carencia de normas de control fiscal.

La investigación incluye entonces, el análisis del convenio entre la

República Bolivariana de Venezuela y la República de España, o Reino de España, específicamente en lo relativo a las disposiciones que regulan al personal dependiente, empleados residentes en España, de origen extranjero enviados para trabajar en Venezuela y la normativa interna del Estado venezolano.

Ante este planteamiento, surgen las siguientes interrogantes:

¿Cuáles son las disposiciones legales y normativas vigentes consagradas en el contexto jurídico venezolano en materia de Impuesto Sobre la Renta?;

¿Cómo es el proceso de retención y pago del Impuesto Sobre la Renta llevado a cabo para la remuneración de índole salarial de las personas naturales en Venezuela?;

¿Cuál es el proceso de retención y enteramiento del Impuesto Sobre la Renta realizado por el Estado venezolano a las personas extranjeras no residentes en el territorio nacional?;

¿Cuáles son los supuestos de aplicación de medidas que regulen el fenómeno de la Doble Tributación de los impuestos de empleados extranjeros no residentes en Venezuela?

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Analizar la aplicabilidad de las retenciones y pagos del Impuesto Sobre la Renta de las personas naturales extranjeras no residentes en Venezuela.

Objetivos Específicos

Revisar las disposiciones legales y normativas vigentes consagradas en el contexto jurídico venezolano en materia de Impuesto sobre la Renta.

Describir el proceso de retención y pago del Impuesto Sobre la Renta llevado a cabo para la remuneración de índole salarial de las personas naturales en Venezuela.

Explicar el proceso de retención y enteramiento del Impuesto Sobre la Renta realizado por el Estado venezolano a las personas extranjeras no residentes en el territorio nacional.

Determinar los supuestos de aplicación de medidas que regulen el fenómeno de la Doble Tributación de los impuestos de empleados extranjeros no residentes en Venezuela.

Justificación de la Investigación

En la presente investigación se analiza la retención y enteramiento del Impuesto Sobre la Renta de las personas naturales extranjeras no residentes, en la jurisdicción venezolana, así como la influencia de los tratados o Convenio aplicados por los Estados contratantes para evitar la doble imposición en los sujetos pasivos, enmarcados bajo este contexto jurídico, económico y social; tomando en consideración exclusivamente para este estudio el convenio para evitar la doble tributación contraído entre la República Bolivariana de Venezuela y el Reino de España, en lo que respecta a las disposiciones que regulan al personal dependiente (artículo 15), empleados residentes en España, enviados para trabajar temporalmente en Venezuela.

Todo este panorama exige nuevos medios, y por ende, nuevas normativas jurídicas, que sirvan de coacción por parte de los Estados para imponer procedimientos que permitan garantizar el ingreso de sus contribuyentes, evitando los procesos de evasión y fraude fiscal, y desincentivando estrategias de elusión tributaria en los sujetos pasivos, razón por la cual se hace interesante este tipo de investigación.

Por tanto, a nivel social esta investigación contribuirá con la reflexión de

los actores más importantes involucrados en la formulación de las políticas jurídicas y litigante establecidas, en torno a los acontecimientos palpables dentro de la sociedad, sirviendo como base de apoyo y orientación en la aplicación de los criterios basados en la objetividad de los acontecimientos que dentro de esta se formulen, es decir, que en la medida que se orienten pautas previamente establecidas, en cuanto a supuestos de hechos sociales, económicos y financieros en el campo real, en esa misma medida los sujetos involucrados en el proceso tributarios, contribuirán al mejor desenvolvimiento de los escenarios que se presenten.

En lo que respecta al abordaje teórico, se justifica ya que podría utilizarse para la solución de problemas que se ubiquen dentro de esta línea de investigación, con mira a estudios más profundos sobre el tema en referencia, y en función a las dimensiones de cada una de las variables que se plantean en el desarrollo de esta investigación pues se analizan teorías, lo cual permiten precisar la realidad presente y sirve de plataforma para futuras investigaciones.

Por otra parte, también se destaca su justificación práctica, por cuanto los aportes de la investigación, se diseñarán con base a un diagnóstico, facilitando soluciones al problema en cuestión, lo que va permitir un funcionamiento operativo en las actuaciones de los funcionarios asignados para el ejercicio del control fiscal tributario, docentes y estudiantes ofreciéndole una orientación, a través de un conjunto de técnicas y habilidades.

Además, tiene su justificación la investigación, porque constituye un incentivo a los interesados en la materia, contribuyendo a sus conocimientos, haciéndolos coparticipes de la asimilación de aprendizajes significativos sobre aspectos relevantes de la estructura jurídica tributaria que engloba este sistema de crecimiento mundial vigente, a través de la interacción que se produce entre los componentes que participan dentro de la sociedad actual.

Finalmente, la propuesta se justifica en el sentido, de que con una evaluación y análisis jurídico de las normativas aplicables y enfocado a la realidad social, el uso de los tratados internacionales para evitar la doble tributación, en conjugación con las normas legales internas del Estado venezolano en cuanto al tratamiento fiscal previsto para gravar a los sujetos pasivos extranjeros no residentes en determinado territorio, permitiría aportar conocimientos legales y prácticos a las autoridades competentes, a los interesados como un medio idóneo para hacer más efectiva la aplicación de las normas jurídicas tributarias dentro la sociedad. Normas que se convierten en un pilar fundamental que garantice al contribuyente y al Estado una tributación imparcial y justa.

En este sentido, se analiza la concepción y aplicación práctica de la realidad del país con respecto al tema tributario en cuanto a la modalidad y tratamiento aplicado a los empleados extranjeros no residentes en Venezuela para gravar sus rentas por sueldos y salarios, la cual permitirá establecer las ventajas y desventajas a través de una investigación descriptiva y explorativa que profundice sobre el tema legal y novedoso.

Alcances de la investigación

La presente investigación está dirigida a los operadores de la obligación tributaria, en la que se establece herramientas necesarias y didácticas con contextos formulados en las novedades presentadas en desenvolvimiento de la materia tributaria, a través de las personas y de las opiniones presentadas en las complejas circunstancias de la determinación y pago de los tributos, dentro del nuevo sistema de renta mundial al que se acoge el Estado venezolano; así pues, resulta de interés para tributaristas en general, abogados, licenciados en ciencias fiscales, contadores públicos, administradores, economistas, estudiantes de pre o post grado así como contribuyentes de impuestos y especialistas en el área mercantil, comercial y

de tributos, siendo analizados para este trabajo los basamentos jurídicos, nacionales, internacionales, opiniones y principios de organizaciones para el desarrollo económico, financiero y sustentable de la sociedad entre otros, ya que les permitirá, poseer dentro de sus instrumentos una guía que oriente y le facilite abordar estudios más extensos sobre la materia.

Se considera que la presente investigación, tiene un alcance de tipo académico, esto sin duda, por la relevancia y sobre todo, lo novedoso y actual del tema en estudio, donde están presentes los principales cuerpos normativos vigentes en la legislación venezolana.

Cabe destacar que en su alcance de contenido se abordara las retenciones y pago del ISLR, de las personas naturales extranjeras residentes en Venezuela, bajo las disposiciones del Convenio para Evitar la Doble Tributación suscrito entre la República bolivariana de Venezuela, y Gobierno de la República de España.

De tal forma que el estudio se circunscribe al análisis de las disposiciones e implicación del Convenio para Evitar la Doble Tributación suscrito entre la República bolivariana de Venezuela, y Gobierno de la República de España (vigente), el COT (2001), y sus última reforma publicada en Gaceta Oficial N° 6.152 de noviembre de 2014, LISLR (2007) y el Reglamento que regula la Materia de retenciones de ISLR (1997), en concordancia con las providencias administrativas y demás regulaciones sublegales vigentes para la fecha del estudio.

Finalmente, esta investigación se encuentra ineludiblemente enmarcada dentro de la línea de Investigación de la especialización en ciencias contables, mención tributos, dictada a través de la facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de los Andes.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Una vez definida la situación y determinado el objetivo general y los objetivos específicos de la investigación, es necesario establecer los puntos teórico y señalar que estos constituye un análisis referencial en el que se evidencia el logro de los objetivos que sustentan el estudio.

Resulta oportuno, indicar que el marco teórico tiene como propósito fundamental ubicar el problema objeto de la investigación dentro de una gama de conceptos y conocimientos, que permiten la comprensión y contextualización apropiada de los términos esenciales en el estudio. En consecuencia, en el marco teórico se reflejan las bases de las diferentes teorías y conceptos relativos al Impuesto Sobre la Renta y a la normativa legal vigente en materia de retención y enteramiento de Impuesto Sobre la Renta de las personas extranjeras no residentes en Venezuela.

En virtud de lo anterior, proporciona el conjunto de elementos documentales competentes que permiten desarrollar la elocuencia y lógica de los sucesos que enfocan la situación de análisis, desde diferentes criterios y abordajes de conocimientos ya aportados sobre la retención y enteramiento del Impuesto Sobre la Renta de las personas naturales extranjeras no residentes, así como la influencia de los tratados o Convenio aplicados para evitar la doble imposición tributaria, enmarcados bajo el contexto jurídico, económico y social.

Tal como lo define Pérez (2002):

El marco teórico proporciona a la investigación los conceptos y proposiciones que permiten abordar el problema en estudio, situando dicho problema dentro de un conjunto de conocimientos para orientar la conceptualización de los términos empleados en la

investigación. Sus principales funciones son la de ilustrar al investigador sobre el objeto de estudio y dar a conocer al lector algunas investigaciones realizadas en ese mismo campo (p. 57).

La transcendencia comercial, y su aplicación en las diferentes áreas geográficas, del mundo, han creado incertidumbre en las economías globales al momento de aplicar correcta y razonablemente la imputación o gravamen de los tributos a sus contribuyentes, en función de no afectar la inversión y el incremento de la producción, en pro del beneficio social y sostenibilidad del los Estados. En razón de lo anterior, el tema tributario y su eje de aplicabilidad, ha sido motivo para generar estudios bajo diversos enfoques, todos ellos con la finalidad de generar un espacio que permita aplicar la analogía y de ser el caso, despejar fluctuaciones y controversias jurídicas.

En este capítulo, se presentan algunos antecedentes relacionados con la investigación, se detalla el soporte legal que la sustenta, se plasman algunas definiciones técnicas y finalmente, se analizan los elementos que constituyen las variables que estructuran la investigación en referencia. A continuación se detalla cada aspecto indicado, comenzando con los antecedentes respectivos.

Antecedentes Relacionados con la Investigación

Los antecedentes de la investigación están constituidos por los trabajos realizados previamente, relacionados con el tema o problema tratado en la investigación. Se incluyen aquí, las opiniones, conclusiones y recomendaciones realizadas por otros autores que han tratado la problemática que constituye el núcleo, centro u objeto de la investigación que se está realizando

Al respecto, Palella y Martins (2006) señala:

Por lo general como antecedentes de la investigación sirven los trabajos de grado, monografías, ensayos, informes, entre otros. De ellos se puede considerar el título de la investigación autor o

autores, año de la publicación, resumen, propósito finalidad de la investigación, la metodología empleada, conclusiones y aportes que deja la investigación analizada. (p.14)

De acuerdo con los razonamientos realizados, a nivel internacional y nacional, autores y estudiosos de la materia tributaria han analizado el tema de la fiscalización tributaria, en cuanto a lo establecido en el sistema de renta mundial, como procedimiento y formas esenciales para la recaudación de los tributos, manejando los criterios de la doble imposición, la evasión, elusión y la defraudación fiscal, en las diferentes situaciones en la que recae el presupuesto de hecho o circunstancias impositivas de los contribuyentes.

Sobre la base de las consideraciones anteriores, el tema de los contribuyentes extranjeros no residentes en la jurisdicción nacional, juega un papel primordial con referencia a las complejas fuerzas que imprimen movimientos en el mercado de capitales, actividades comerciales y del recurso humano.

Al respecto, Castillo (2003) profesora Titular de Derecho Tributario y Financiero de la Universidad de Lleida, España. En la revista “Crónica Tributaria”, publico una investigación de tipo descriptiva denominada “los elementos personales del impuesto sobre la renta de no residentes”, en la cual plasma el modelo vigente de tributación de las rentas obtenidas por no residentes en España, en la que indica:

El gravamen de aquellas rentas se caracteriza por la obligación real de contribuir, las cuales estas se obtienen bajo dos condiciones que son: a través de un establecimiento permanente situado en el territorio español y rentas obtenidas por no residente en territorio español sin el concurso de un establecimiento permanente. Estas dos modalidades de gravamen se configuran como dos formas de tributación, prácticamente independientes entre sí con su propio hecho imponible y su propia forma de determinar la base imponible y la cuota tributaria, de cuyo examen conjunto se desprende que la obligación real de contribuir en particular, en su modalidad sin establecimiento permanente presentaba importantes especialidades respecto del gravamen de las rentas obtenidas por residentes en territorio español. (p. 2)

Efectivamente, tal observación señala que cualquier ciudadano no residente del territorio nacional, de cualquier jurisdicción se deberá acoger al término contribuyente, porque tal alteración circunstancial o espacial, no menoscaba bajo ningún criterio, algún incremento o beneficio que los individuos propios de la entidad que podrían tener, en tanto que la existencia de una serie de elementos que se presentan en las acciones concurridas para obtener los beneficios pecuniarios por parte de los ciudadanos extranjeros, por lo general forman parte de las propias características que establece la normativa interna, en función a sus contribuyentes nacionales para la determinación de un hecho imponible y su fiel cumplimiento al pago del impuesto por la renta obtenida.

De acuerdo al razonamiento que se ha venido realizando sobre el estudio, se realza sobre esta opinión, que los beneficios de los sujetos no residentes, provienen de los rendimientos derivados de las fuentes, y por tanto, debería ofrecer un aporte por parte de los beneficios que se obtiene al país que ofrece tal oportunidad.

Según los datos aportados en la investigación descrita, el autor llegó a la conclusión que los cambios experimentados en la sociedad en aras a los efectos de la globalización, afectan a todos; por ende deben surgir nuevos compromisos sociales entre ellas políticas tributarias que permitan plasmar leyes más equitativas que generen seguridad a los ciudadanos en un entorno circunstancia a un momento determinado en gratitud a los beneficios percibidos por cada ciudadano.

Este es uno de los enfoques desde donde se puede abordar jurídicamente la situación que se plantea en el análisis de la investigación, por tanto, el proceso descriptivo que se referencia aporta consideraciones basadas en criterios previos implantados en una jurisdicción con un desarrollo económico sustentado en gran porcentaje a sus políticas tributarias.

En esa misma línea de acción, García (2008), emitió su opinión,

publicada en la revista Lexnova, mediante un artículo que se denomina, “la retención por trabajo personal de los no residentes”, en la cual el objetivo general de su discernimiento, se basó en lo excesivo de las retenciones a este tipo de personas por las remuneraciones bajas, en relación con la que se practica a los residente dentro de la jurisdicción española, debido a que las medidas que se encuentran vigentes desproporcionan más de lo razonablemente necesario, la labor de los entes recaudadores y retenedores del impuesto.

La afirmación anterior hace evidente entonces, que lo que ahora está en vigor complica más la labor de los agentes de retención en general, pequeñas empresas que contratan a inmigrantes para labores poco calificadas. Adicionalmente supone una importante merma en los ingresos de los citados trabajadores inmigrantes, que si no están bien informados para realizar adecuadamente sus declaraciones, pueden llegar a tributar mucho más que los nacionales en sus mismas condiciones, lo cual no se compadece con las políticas de igualdad que se pretenden para con la inmigración.

En ese mismo sentido, Herran (2000) en su Trabajo Especial de Grado presentado en la Pontificia Universidad Javeriana Facultad de Ciencias Jurídicas: Santa Fe de Bogotá, formulo como objetivo general: “Determinar la importancia de los convenios internacionales para evitar la doble tributación, el estudio de los modelos de negociación existentes y la prevalencia de este tipo de tratados fiscales dentro del ordenamiento jurídico interno del país” (p. 1)

La investigación hace un análisis exploratorio y descriptivo de la relevancia que tienen los convenios internacionales para evitar la doble tributación. Además señaló los objetivos siguientes:

1. Determinar las consecuencias jurídicas de los convenios para evitar la doble tributación en Colombia.
2. Determinar los convenios celebrados por Colombia para evitar la doble tributación principalmente en materia de transporte

- aéreo y marítimo.
3. Estudiar el estado en el que se encuentran las rondas de negociación de los convenios para evitar la doble tributación en materia del impuesto sobre la renta y la evasión fiscal.
 4. Determinar hacia dónde va encaminada y el enfoque de la política de negociación de este tipo de convenios por parte del gobierno colombiano frente a los países desarrollados. (p. 1).

Desde este enfoque señalado se puede abordar de manera objetiva criterios fundamentados científicamente de índole competente y enlace directo con el tema en estudio, motivado a que esta exploración contribuye a efectuar un cotejo calificador y crítico del modelo implementado en el marco jurídico venezolano, pero desde otra perspectiva situacional y espacial en lo que respecta al ámbito de coacción, observándose que el mismo presenta características comunes y un el mismo objetivo como tal.

Elaboró las siguientes conclusiones principales:

1. El análisis precedente permite realizar unas conclusiones del trabajo de grado y formular algunas recomendaciones frente a la legislación colombiana actual en esta materia y frente el Modelo de Convenio que el país debe adoptar y las condiciones para lograrlo.

2. Las soluciones reales y efectivas frente al tema de la doble tributación, son difíciles de plantear, sobre todo si se tiene en cuenta que Colombia, al igual que la mayoría de países latinoamericanos, es primordialmente una nación importadora de capital la cual tiene dentro de sus principales fuentes de ingreso los recaudos fiscales, que busca una mayor tributación aplicando el principio de la renta mundial, buscando gravar tanto las rentas nacionales producidas dentro del país, como las rentas nacionales generadas en el exterior, y así mismo, las rentas extranjeras generadas en Colombia.

Por tanto, se hace complejo proponer soluciones que precisamente lo que buscan es que el país ceda parte de su potestad tributaria y deje de gravar rentas de contribuyentes extranjeros, para poder entrar a negociar con otros países el tratamiento recíproco frente a las rentas de sus

contribuyentes nacionales.

Sin embargo, en esta última parte se proponen ciertas recomendaciones al caso colombiano, que le permitan al país encaminar su legislación y su política fiscal interna hacia la consecución de nuevos socios comerciales, hacia la celebración de convenios para evitar la doble tributación, que traerán como consecuencia una mayor apertura de la economía colombiana generando un incremento importante de la inversión extranjera en Colombia.

Si bien el Impuesto Sobre la Renta no es el único que puede provocar una doble tributación internacional, es fundamentalmente en la aplicación de este tributo donde surge la posibilidad de la concurrencia de dos Estados que afecten la misma materia imponible; por tanto, para entender el origen de la doble imposición internacional, su evolución y la evasión tributaria que podría darse, se considera como método más idóneo el explicar la situación a partir del Impuesto Sobre la Renta.

Mediante los fundamentos planteados en el estudio, se pueden reflejar las complejas condiciones que caracterizan las negociaciones de los convenios de doble tributación cuando se encuentra uno de los Estados contratante como importador de capital, sin más premisa que aporte valor agregado y que permita encaminar negociaciones objetivas y paralelas dentro del intercambio de los mercados y las actividades comerciales.

En este orden de interpretación; se enfoca la conexión del análisis comentado, como medidas de acción que se deben adoptar en el modelo de legislación y los convenios de doble tributación, debido a que en el estudio se toma como referencia el modelo para evitar la doble tributación planteado por OCDE desde un punto de vista crítico, que como referencia al mismo es de competencia al Estado Venezolano, que se acogió a este modelo de convenio.

En función a las teorías consideradas como base de fundamentos y aportes científicos en el estudio de la Aplicabilidad de la Retención y Pago

del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Naturales Extranjeras no Residentes en Venezuela; se califican por ofrecer en su marco referencia acciones coercitivas de índole tributaria dentro de la potestad de otros ámbitos de aplicación que no dejan de ser ajenas por su semejanzas a las disposiciones legales y normativas consagradas en el contexto jurídico venezolano, tanto en su respectivo proceso de retención del impuesto, su enteramiento así como en el supuesto de aplicabilidad frente a hechos emergente de la sociedad y Estado, pues estas también posee un fin común al venezolano, aunado a la interpretación crítica que ofrece.

Bases Teóricas

Actividad Financiera del Estado

La actividad financiera del Estado, es aquella que se encarga de analizar los fenómenos económicos y los efectos de estos sobre la sociedad, donde se plantean estrategias y políticas eficientes para actuar mediante su poder de imperio de forma coercitiva, por la implementación de normas, en punto tales como: finanzas públicas, recursos públicos, deuda pública, mercados financieros, gastos, política fiscal, tributos, el sistema tributario, la presión tributaria, la evasión fiscal, la equidad tributaria y la eficiencia y calidad de los servicios públicos, relacionados como una unidad económica de producción y consumo con determinados objetivos establecidos; de manera que para alcanzarlos se necesita ciertos gastos y así obtener, los medios humanos y materiales para lograrlo, por lo tanto, la actividad financiera del Estado, surge de la necesidad que tiene el mismo Estado de satisfacer la población mediante la prestación de servicios, de allí que debe procurar obtener los recursos financieros.

Por lo tanto, estos recursos se originan en primer lugar por el propio patrimonio, en segundo lugar, del patrimonio de los particulares en forma

coactiva mediante los tributos y por último puede recurrir al crédito público para obtener recursos en calidad de préstamos; en otras palabras la actividad financiera del Estado la efectúa, cuando tiene ingresos provenientes de sus recursos y cuando efectúa gastos públicos.

Es evidente entonces, que la actividad financiera es responsabilidad del Estado, en virtud de que es el órgano facultado para augurar los ingresos y gastos futuros, y efectuar sus respectivas planificaciones presupuestarias, por medio de los cálculos anticipados y de conformidad con los ingresos, por tanto, es un plan de acción dirigido a cumplir con las metas previstas de satisfacción social y economía sustentable, presentado mediante valores y términos financieros, cuyos planes y proyectos se formularon durante un año calendario.

Asimismo, opina Jarach (1998), sobre este punto que:

La actividad financiera también posee el objetivo de contribuir con el instrumento del gasto, del recurso o de ambos, a la estabilización de la economía, esto es, del nivel de precios y del empleo, plena ocupación, como también de la balanza de pagos. (p.119)

En efecto, la actividad financiera puede concebirse como el conjunto de actos de naturaleza compleja que ejecuta el Estado y que están destinados a satisfacer necesidades colectivas y a lograr sus fines; la cual se realiza en tres fases; el presupuesto financiero, obtención de ingresos y aplicación de los recursos.

Las siguientes definiciones forman parte del análisis financiero que engloba las funciones del Estado:

Ingresos Públicos. Se define como el flujo de dinero que consigue el Estado mediante la recaudación de impuestos, el beneficio de sus propias empresas, la privatización y las penalidades económicas, actividad ejecutada mediante un conjunto de acciones gubernamentales de control económico con el fin de influenciar la demanda mediante un plan de actuación.

Cabe considerar a Laya (1989), quien señala que los ingresos públicos

pueden definirse como “los medios o recursos económicos, que el Estado se procura con el objeto de destinarlos a cubrir los gastos que ocasionen la satisfacción de las necesidades colectivas” (p.299). Estos ingresos o recursos están constituidos por todas las entradas de dinero a la Tesorería del Estado, para efectuar los gastos propios de su actividad financiera. Según Villegas (1999, p.64) este flujo de dinero se clasifica en:

Recursos Ordinarios y Recursos Extraordinarios. Recursos Ordinarios, aquellos que se obtienen de manera regular a lo largo de un ejercicio fiscal, es decir, obtenidos de forma regular, continuamente utilizados para cubrir el presupuesto financiero dentro de un ejercicio económico para hacer frente a los gastos ordinarios previamente presupuestados.

Ingresos Extraordinarios, que vienen a ser aquellos recursos de carácter excepcional que provienen de la enajenación de bienes nacionales, de la concertación de créditos externos e internos o de la emisión de monedas, así como de actos o fenómenos eventuales, que surgen también para cubrir gastos de este tipo (esporádicos). Por tanto, tienen este carácter, siendo provocados por eventuales necesidades y están por lo general, frente a los gastos extraordinarios.

Recursos originarios y derivados. Recursos Originarios, son bienes provenientes del patrimonio del propio Estado o de diversos tipos de actividades productivas realizada por este, es decir, los que obtiene la entidad nacional por el intercambio de bienes de una relación económica (venta de bienes, arrendamientos de obras o servicios), por tanto, son bienes de fuente propia y de sus riquezas.

Recursos Derivados. Se llaman recursos derivados aquellos ingresos que las entidades públicas se procuran, mediante contribuciones provenientes de la economía de los individuos pertenecientes a la colectividad. También, son definidos como aquellos recursos que provienen de una imposición que establece el Estado, creados de manera coactiva mediante una Ley, están formados por grandes grupos de ingresos,

denominados “tributos”, clasificados en impuestos, tasas, contribuciones especiales y parafiscales.

El principio legal de los ingresos públicos derivados o recursos tributarios, se encuentra establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), en el Artículo 317, la cual consagra “No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley...”. Cualquier ingreso que el Estado pretenda obtener en forma coactiva de los particulares, debe estar prevista en una ley.

Dentro de los medios con que opera el Estado para obtener recursos se hace mención de los siguientes conceptos.

Tributos. Estos se definen como una contraprestación pecuniaria de carácter coercitivo o coercible. Villegas (1999), los tributos son “las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demandan el cumplimiento de sus fines” (p.67). Es decir, la imposición de normas utilizadas para la transferencia de recursos desde las personas naturales o jurídicas por el derecho de operar, poseer o transar un bien o servicio al Estado, con el objeto de sostener el gasto público, por tanto cabe agregar que el mismo, presenta una serie de elementos o características, tales como:

1. Prestaciones en dinero. Es una característica de la economía monetaria que las prestaciones sean en dinero, aunque no es forzoso que así suceda. Es suficiente que la prestación sea “pecuniariamente valuable” para que se constituya un tributo, siempre que concurren los otros elementos característicos y siempre que la legislación de cada país no disponga lo contrario.

2. Como todas las leyes que establecen obligaciones, la norma tributaria es una regla hipotética cuyo mandato se concreta cuando ocurre la circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación. Tal condición fáctica e hipotética se denomina “hecho imponible”, es decir, toda persona debe pagar al Estado la prestación tributaria graduada

según los elementos cuantitativos que la ley tributaria dispone y exige.

3. Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines. El objetivo del tributo es fiscal, es decir, que su cobro tiene su razón de ser en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas.

La clasificación más aceptada por la doctrina y el Derecho Positivo divide los tributos en impuestos, tasas y contribuciones.

Exigidas en ejercicio del poder de imperio. El elemento esencial del tributo es la coacción, el cual se manifiesta en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le sea exigible. La bilateralidad de los negocios jurídicos es sustituida por la unilateralidad en cuanto a su obligación.

Impuestos. El impuesto es una clase de tributo (obligación generalmente pecuniaria en favor del acreedor tributario) regido por el derecho público, y se caracteriza por no requerir una contraprestación directa o determinada por parte de la administración hacendaria (acreedor tributario). Estos en la mayoría de legislaciones surgen exclusivamente por la "potestad tributaria del Estado", principalmente con el objeto de financiar sus gastos. Su principio rector, denominado "Capacidad Contributiva", sugiere que quienes más tienen deben aportar en mayor medida al financiamiento estatal, para consagrar el principio constitucional de equidad y el principio social de solidaridad.

En efecto, los impuestos son cargas obligatorias que las personas y empresas tienen que pagar para financiar al Estado. En pocas palabras: sin los impuestos al Estado le costaría mucho funcionar, ya que no dispondría de suficientes fondos para financiar la construcción de infraestructuras (carreteras, puertos, aeropuertos, eléctricas), prestar los servicios públicos de sanidad, educación, defensa, sistemas de protección social (desempleo, prestaciones por invalidez o accidentes laborales), entre otros

Al respecto, Villegas (1999) define los impuestos como "el tributo

exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado” (p.72).

Tradicionalmente los impuestos se dividen en directos e indirectos, por lo que nace la clasificación en el sistema de determinación y cobro adoptado por la legislación de cada país, considerando:

Impuesto directo. Como el impuesto que afecta cosas o situaciones permanentes y se extrae en forma inmediata del patrimonio, este impuesto es tomado como expresión de la capacidad contributiva favorecida en su formación por la contraprestación de servicios públicos.

Impuesto indirecto. Se define como el impuesto que se vincula con actos o situaciones accidentales, cuando se grava el gasto, consumo o bien de la transferencia de riqueza, indirectamente relacionada con la prestación de los servicios públicos.

Tasas. Villegas (1999) define las tasas como “un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente” (p. 90).

También, pueden ser concebidas como prestaciones pecuniarias exigidas a los usuarios de bienes o servicios estatales, cuyo hecho generador es una actividad del Estado propio a su soberanía, caracterizado por la prestación de un servicio al sujeto pasivo. Es necesario señalar, que las tasas son un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente.

Contribuciones. Es una especie tributaria independiente del impuesto y de la tasa, y está constituida por la actividad que el Estado realiza con fines generales, que simultáneamente proporciona una ventaja particular al contribuyente. Las contribuciones se clasifican en contribuciones de mejoras y contribuciones de seguridad social.

Contribuciones de mejoras: Es el pago obligatorio al Estado con ocasión de la realización de una obra con fines de utilidad general y que incrementa el valor de los inmuebles de los particulares.

Contribuciones de seguridad social o contribuciones parafiscales: Son aquellas contribuciones que persiguen un fin social y que son aportadas a entes de previsión social. También son definidas como la prestación a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinada a la financiación del servicio de previsión.

Principios Constitucionales del Sistema Tributario

El sistema tributario se encuentra determinado en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), la cual señala, los siguientes principios:

Principio de Legalidad. Establece una garantía contenida en el Derecho Constitucional y por ello es considerado elemento fundamental de la tributación venezolana, dándole rango de supremo y formulándolo en términos generales como uno de los principios básicos del ordenamiento, el cual se encuentra consagrado en el artículo 317 de la Constitución Venezolana en los siguientes términos “No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos en las leyes”. Lo que indica que solo bajo la existencia de normas jurídicas previamente aprobada por los juristas, darán las garantías de la existencia misma de la obligación.

De acuerdo con el razonamiento que se realiza, el contenido de las leyes a que el principio de legalidad se remite, queda también claro que no vale cualquier contenido que no se legitima por mandato legislativo constitucional, sino solo aquellos que se produzcan dentro de este margen y especialmente de su orden de valores, que bien sirva a los derechos

fundamentales.

Principio de Generalidad. Consagrado en el artículo 133, de la Constitución venezolana que establece “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante pagos de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley” lo que atribuye la coacción legal de generalidad, siempre y cuando el presupuesto de hecho generador de responsabilidad así lo establezca.

Precisando de una vez, el principio de generalidad es la necesidad que reviste un tributo, lo que indica la imposición a toda una categoría de personas o bienes dentro de un conjunto de definiciones que describen el hecho generador, y no únicamente por una parte de ella; por lo tanto, podemos decir entonces, que la generalidad supone que todos tributen, no de la misma manera o cuantía, sino atendiendo justamente a sus posibilidades económicas.

Principio de Igualdad Tributaria. Señalando la igualdad en el trato por parte del Estado ante la ley como valor principal del ordenamiento jurídico, expresando que los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias tendrán todos y cada uno un tratamiento por igual, así lo establece el artículo 21:

Todas las personas son iguales ante la ley, y en consecuencia... (Omissis)...”, este principio supone, que todos los sujetos de la relación jurídica tributaria, ya sea el Estado, contribuyentes o responsables, están sometidos por igual ante la ley, lo que no impide que en determinados casos, la misma ley prevea privilegios para el fisco acreedor.

Principio de no confiscatoriedad. El Artículo 317, señala “...Omissis... ningún tributo tendrá efecto confiscatorio...*Omissis*...”. Lo que impone que la recaudación impositiva llevada a cabo por el Estado nunca podrá ser tal que conlleve la privación completa de bienes del sujeto pasivo. Aun partiendo que la noción de no confiscatoriedad es independiente de la finalidad del tributo, razón por la cual la injusticia que con este pudiera haberse cometido debe siempre ser reparada cuando ella produce en el patrimonio o en la renta de

cualquier persona un daño que implique confiscación.

Principio de Capacidad Contributiva. Villegas (1999) define la capacidad contributiva como “el limite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, garantizando justicia y razonabilidad” (p.195); es decir, que para mantener esta fuerza pública y para los gastos de administración, es indispensable establecer una contribución común que debe distribuirse equitativamente entre los ciudadanos, de acuerdo con sus posibilidades. Este principio se encuentra establecido en el artículo 316 de la Constitución “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente...Omissis...”.

Por tanto, este principio se refiere a la forma en que se reparte la carga tributaria, para que esta se aplique en forma equitativa, además de aplicarse a todos los individuos por igual, es decir, debería hacerse según la capacidad contributiva de los mismos y los recursos que estos dispongan.

Principio de Progresividad. El artículo 316 de la Constitución Venezolana, establece “el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población... (Omissis)...”.

Principio de la No Retroactividad. Consagrado en la Constitución Venezolana la cual busca proteger a los ciudadanos de que se les pueda sancionar a posteriori por un acto que cuando fue realizado no estaba prohibido o que estaba sancionado en términos menores, Por tanto se establece en el Artículo 24, que ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena. Aunado a este el artículo 8 del Código Orgánico Tributario (2001) señala “(Omissis) ninguna norma tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor (Omissis)”.

Principio de la Justicia Tributaria. Consagrado en el artículo 316, de la

Carta Magna Venezolana, la cual indica que un tributo es justo en la medida que grave a todos con igual intensidad, es decir, el sistema tributario debe procurar la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente.

Principio de la prohibición de Impuesto pagadero en Servicio Personal. La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, establece en el artículo 317, que “(Omissis) No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. (Omissis)”. Este principio es la garantía del derecho de toda persona a su integridad física, psíquica y moral.

Principio de la exigencia de un término para que pueda aplicarse la ley tributaria. Este principio consagra que toda ley debe fijar un tiempo para su entrada en vigencia. Se encuentra establecido en el artículo 317 que dice “Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos...”; todo ello se encuentra en concordancia con el artículo 8 del Código Orgánico Tributario (2001).

El Sistema Tributario en Venezuela

El Estado Venezolano para satisfacer sus necesidades colectivas, ha ideado un sistema tributario, fundamentado en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, la cual consagra principios que regulan la operatividad del mismo. La Constitución aprobada (1999), instituye un sistema donde se funda la legalidad de manera que suprime cualquier impuesto, tasa o contribución, así como cualquier forma de incentivo fiscal, tales como rebajas, exoneraciones ni exenciones, que no estén expresamente prevista por disposición legal.

El sistema tributario también se desarrolla atendiendo a la distribución territorial de los poderes públicos, es decir, en el nivel nacional, estatal y municipal; y para cada uno de ellos se ha creado por mandato constitucional,

una serie de rubros rentísticos que permite al Estado la consecución de sus fines.

En el mismo orden de ideas, constituyen competencias del poder nacional, lo relacionado con la organización, recaudación administración y control de los impuestos sobre la renta; sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos; el capital; la producción; el valor agregado; los hidrocarburos y minas; de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios; los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas; cigarrillos y demás manufacturas del tabaco y, como si fuera poco, de manera residual, los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y municipios de acuerdo con la constitución y la ley.

Hecha la observación anterior, le corresponde a los Estados, los impuestos, tasas y contribuciones especiales que se les asigne por ley nacional, con el fin de promover el desarrollo de las haciendas públicas estatales; el producto de lo recaudado por concepto de venta de especies fiscales, y por último, los municipios tendrán para sí: los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar; los impuestos sobre inmuebles urbanos; sobre vehículos; espectáculos públicos; juegos y apuestas lícitas; propaganda y publicidad comercial; la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades sobre cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística; el de territorio rural o sobre predios rurales.

Desde luego, la participación en la contribución por mejoras y otros ramos tributarios nacionales o estatales, conforme a la ley de creación de esos tributos; el producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias.

El sistema tributario es definido como el ordenamiento legal orientado a la determinación, recaudación y gestión de los tributos de un país. Villegas (1999) expone que “el sistema tributario está constituido por el conjunto de

tributos vigentes en un país en una determinada época” (p.513).

En este orden de ideas, se puede afirmar que el sistema tributario venezolano resulta de vital importancia en la actualidad dentro de la estructura de los ingresos públicos o recursos del Estado, por lo que a continuación se describe brevemente su evolución en el país, pues los fundamentos constitucionales vigentes que rigen su operatividad fueron desarrollados con antelación.

Como es de conocimiento general, la primordial fuente de ingresos en Venezuela ha derivado históricamente del petróleo e hidrocarburos y de la explotación de las riquezas provenientes de recursos no renovables, y a lo largo de los años no se había concedido real importancia al tema de la tributación ya que la renta petrolera sustituía el esfuerzo que los ciudadanos deben aportar en la construcción de un país. No obstante se considera que, en los últimos años el sistema tributario venezolano ha sufrido profundas modificaciones.

Resulta oportuno explicar que a mediados de 1994, se estructuró un programa de reforma tributaria, dentro de un esfuerzo de modernización de las finanzas públicas por el lado de los ingresos, que en Venezuela se denominó "Sistema de Gestión y Control de las Finanzas Públicas" (conocido por sus siglas o Proyecto SIGECOF), el cual fue estructurado con el apoyo del Banco Mundial, propiciando la actualización del marco legal y funcional de la Hacienda Pública Nacional” (p. 83). Dicha reforma seguía las tendencias que en ese mismo sentido se habían generalizado en América Latina, como consecuencia de la crisis de deuda pública de la década de los años 80, conjuntamente con los programas de reforma del Estado y de ajuste fiscal entendidos como posibles soluciones a dicha crisis. Con esta reforma, se pretendió la introducción de ciertas innovaciones importantes como la simplificación de los tributos, el fortalecimiento del control fiscal y la introducción de normas que hicieran más productiva y progresiva la carga fiscal.

Dentro de este proceso, también se consideró importante dotar al Estado venezolano de un servicio de formulación de políticas impositivas y de administración tributaria, cuya finalidad declarada por el primer Superintendente Nacional Tributario en el año 1996, consistía en reducir drásticamente los elevados índices de evasión fiscal y consolidar un sistema de finanzas públicas, fundamentado básicamente en los impuestos derivados de la actividad productiva y menos dependiente del esquema rentista petrolero.

Evidentemente, ese cambio tan relevante se logró a través de la creación del Servicio nacional Integrado de Administración Tributaria, (SENIAT), mediante Decreto Presidencial Número 310 de fecha 10 de agosto de 1994, como un Servicio con autonomía financiera y funcional y con un sistema propio de personal, en atención a las previsiones respectivas del Código Orgánico Tributario. Actualmente, el sistema tributario en Venezuela ocupa un lugar destacado en el presupuesto de la República.

En función a lo anterior, cabe subrayar que el sistema tributarios venezolano se desarrolla dentro de un formato jurídico fundamentado en los principios constitucionales como eje de fortalecimiento coercitivo a su vez que se ha desplegado bajo una serie de preceptos de control interno en su operatividad que ha permitido fortalecer su importancia y potestad en el ámbito venezolano, culturizando a los espacios sociales en materia tributaria y enfatizando la relevancia de su coexistencia dentro de la actividad financiera del Estado.

Obligación Tributaria

Su nacimiento se vincula por disposición legal a la realización de situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales y no a la voluntad del sujeto obligado por tanto, surge entre el Estado y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; y constituye

un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales, en cuanto la obligación por convenios entre particulares no son aducibles (oponibles al fisco, salvo en los casos autorizados por la ley) en contra del Fisco.

En el mismo orden de ideas cabe destacar que la obligación tributaria no se afecta por circunstancias relativas a la validez de los actos o a la naturaleza del objeto perseguido por las partes, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas, siempre que se hubiesen producido los resultados que constituyen el presupuesto de hecho de la obligación.

De lo antes planteado se deduce, que la obligación tributaria debe entenderse como la relación de orden jurídico que surge entre el Estado como sujeto activo y los contribuyentes y responsables como sujetos pasivos, una vez ocurrido el hecho previsto en la ley como generador de la obligación tributaria, la cual tiene cuatro elementos esenciales que no pueden dejar de existir: Una causa, un sujeto activo, un sujeto pasivo y un objeto. Para Guillani (1993), la obligación tributaria

...es el deber de cumplir la prestación, constituye la parte fundamental de la relación jurídico-tributaria y el fin último al cual tiende la institución del tributo. Es el objetivo principal de la actividad desarrollada por el Estado en el campo tributario. (p.417)

Es evidente entonces, la razón y existencia de la coacción que debe establecer el Estado, con el fin único de proporcionar la relación de los dos sujetos involucrados, para instaurar el marco legal aplicable al régimen tributario dentro de una jurisdicción, donde converge la reciprocidad de la prestación de unos recursos con el objetivo de satisfacer las necesidades colectiva de una nación.

Por otra parte, Cusgüen (1999), conceptualiza la obligación tributaria como la relación jurídica de naturaleza pública, entendible entre el ente Estatal y el particular, en este caso el contribuyente, asimismo señala:

Que el derecho tributario le da al tributo una categoría

obligacional, y entonces materializa una relación compleja que es lo que se llama “RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA”. Donde se establece rescata una obligación primordial, que se denomina “OBLIGACIÓN SUSTANCIAL” que se concentra en el hecho de exigir el pago y efectivamente pagar. (s/n)

En el caso de Venezuela la obligación tributaria, se encuentra establecida en el artículo (13) del COT (2014), en los siguientes términos: La obligación tributaria surge entre el Estado, en las distintas expresiones del Poder Público, y los sujetos pasivos, en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales y en ningún momento se podrán ver afectadas por situaciones relativas a la validez de los actos, siempre y cuando surja el presupuesto de hecho establecido en la ley. A este respecto, Moya (2003), opina que:

La Obligación Tributaria es un vínculo jurídico ex lege, en virtud del cual, una persona natural (sujeto pasivo) es decir el deudor, debe dar sumas de dinero por concepto de tributos y sus accesorios, al sujeto activo (Administración Nacional), ya que esta es la institución que administra, el cual está facultado por las disposiciones legales para hacer tal actuación, es decir, es el acreedor que actúa ejerciendo su poder tributario. (p.157)

Siguiendo el orden de ideas, el autor citado establece los caracteres de la obligación tributaria resumiéndolos de la siguiente manera:

1. Es un vínculo personal entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (Contribuyente).
2. Es una obligación de dar, que se hace exigible al contribuyente o responsable, a partir del momento en que se produce el hecho, mandando a entregar sumas de dinero al Estado.
3. Tiene su fuente en la ley, la obligación tributaria parte del hecho de que se realicen actividades netamente tributarias, es un vínculo legal, sin el aditamento “jurídico”, porque solamente puede ser creado por la ley.
4. Nace al producirse el presupuesto de hecho previsto en la ley, ya sea

porque se describan situaciones ajenas a toda actividad o gasto estatal.

5. Posee autonomía frente a otras instituciones del derecho público, ya que no depende de ninguna.

Con respecto a la obligación tributaria existen diversas opiniones de especialistas en la materia donde argumentan que esta relación se da entre un poder superior y unos sujetos sometidos a ese poder, otros argumentan que no es una relación de derecho, sino una relación de poder. Al respecto Moya (2003), sostiene “es un error ideológico por considerarlo contrario a la naturaleza del estado de derecho en que el Estado como persona jurídica se coloca en el ámbito del derecho en virtud del principio de legalidad” (p 158).

Sujetos de la Obligación Tributaria

Los sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria son regulados y definidos con carácter general en los artículos 18 y 19 del Código Orgánico Tributario (2001), incluyéndose a continuación tales definiciones por resultar a fin al estudio.

Sujeto Activo: El artículo 18 *ejusdem* señala que “Es sujeto activo de la obligación tributaria el ente público acreedor del tributo”. Es el ente público que tiene la capacidad de crear normas jurídicas tributarias, bien sea la Asamblea Nacional, Asambleas Legislativas o Cámaras Municipales, las cuales operan como órganos legisladores en los ámbitos territoriales que le competen. Luqui (1989), señala que: “Sólo cuando nace la obligación es que aparece el Fisco. A este sí se puede con propiedad llamar “sujeto activo” porque a su favor va a nacer un crédito ligado a determinada obligación” (p.188).

El párrafo precedente indica que solamente al Fisco se le puede llamar sujeto activo porque él, si es el titular del crédito fiscal mientras que al Estado no se le puede llamar sujeto activo porque éste es creador de la obligación.

Sujeto Pasivo: El artículo 19 *ejusdem*, establece que “Es sujeto pasivo

es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”. Como se ha podido apreciar en este artículo, los sujetos pasivos se dividen en dos categorías: la primera categoría son los contribuyentes conocidos como los sujetos pasivos por deuda propia, y la segunda categoría son los responsables entendiéndose que son los sujetos pasivos por deuda ajena.

Los contribuyentes los contempla el Código Orgánico Tributario en el artículo 22: Son contribuyentes los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible.

Dicha condición puede recaer:

1. En las personas naturales, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado.
2. En las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho.
3. En las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional.

En el caso específico del Impuesto sobre la Renta, con referencia al sujeto pasivo, el Artículo 7, establece:

Las Personas Naturales, Compañías Anónimas y Sociedades de Responsabilidad Limitada, las Sociedades en Nombre Colectivo, incluidas las irregulares o de hecho, los titulares de enriquecimientos provenientes de actividades de hidrocarburo, Asociaciones, Fundaciones, Establecimientos permanentes...

También es necesario señalar que el sujeto pasivo de la obligación tributaria puede serlo a título de: contribuyente o de responsable, según la clasificación que adopta el Código Orgánico Tributario (2014) en su artículo 19.

El Artículo 25 del mencionado código señala que “Responsables son los sujetos pasivos que, sin tener el carácter de contribuyentes, deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes”. En el mismo orden de ideas, el artículo define los

responsables directo en calidad de agente de retención o percepción, como la persona designada o por la administración tributaria.

En función a lo antes mencionado, destaca la LISLR (2007) en su artículo 86; que la administración tributaria podrá establecer los responsables del pago del impuesto en calidad de agentes de retención o percepción, así como fijar porcentajes de retención y percepción, a quienes por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas intervengan en operaciones gravadas con el impuesto establecido en el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley o efectúen pagos directos o indirectos, así como a los deudores de enriquecimientos netos, ingresos brutos o renta bruta a que se contrae el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.

Impuesto Sobre la Renta

El Impuesto Sobre la Renta (ISLR) es un impuesto que se le paga al Estado venezolano sobre las ganancias obtenidas en un año fiscal; la cual grava los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie. Según el ámbito de la aplicación previsto en la ley creadora del tributo salvo disposición en contrario de la misma, toda persona natural o jurídica residente o domiciliada en la República Bolivariana de Venezuela, pagará el impuesto sobre la renta de cualquier origen, sea que la causa o la fuente este situada dentro o fuera del país.

Por su parte, 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.

Finalmente, 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 extranjeras atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.

Retención de Impuesto sobre la Renta en Venezuela

La retención constituye una obligación impuesta por la ley (Decreto Ley 1808) o por la administración tributaria a los sujetos pasivos responsables, quienes deberán retener en el momento del pago o abono en cuenta, cierta fracción del pago o abono y proceder a enterar a la Tesorería Nacional.

Lo anterior evidencia que se trata de dos obligaciones para el sujeto pasivo, una de hacer la retención y otra de dar, es decir, de entregar la suma de dinero retenida a la Tesorería Nacional.

En tal sentido, Fiallo (2001), señala que se entiende por retenciones “al sistema de recaudación que consiste en retener la porción correspondiente al impuesto, al momento de pagar la renta al beneficiario” (p.24). Este autor además indica que este sistema es bastante eficaz, ya que elimina en gran medida la posibilidad de evasión. Las retenciones constituyen un medio o instrumento establecido por la ley para anticipar los tributos, utilizado por la Administración Tributaria como mecanismo recaudador para combatir la evasión y recibir los impuestos sin incurrir en gastos adicionales, en virtud de que el agente recaudador no es retribuido por el Fisco.

En el mismo orden de ideas, el término “retención” es definido por Páez (2004), de la siguiente manera:

La retención es un mecanismo, más que una institución propiamente dicha, contemplado en distintas leyes tributarias por medio del cual se asegura en alguna medida la recaudación del tributo que dicha ley contempla. El mecanismo funciona imponiéndole al pagador de determinadas cantidades de dinero la obligación de detraer del monto a pagar un cierto porcentaje que el pagador debe enterar al fisco en concepto de impuesto pagado

anticipadamente por cuenta del perceptor del pago, por lo cual éste último queda liberado de la obligación impositiva hasta la concurrencia con el monto retenido. A su vez, el pagador asume el carácter de responsable del pago por el monto retenido. (p. 818).

Este autor, también señala que este mecanismo permite además anticipar el cobro del tributo, razón por la cual su aplicación resulta adecuada en los tributos que se causan en un período de liquidación de cierto tiempo de duración, por cuanto en estos casos la posposición de la recaudación hasta el momento en que se causa el tributo influye desfavorablemente en la necesidad de adecuar en la ejecución presupuestaria el flujo de los ingresos con el flujo de los egresos.

Lo cierto es que la retención de impuesto sobre la renta (ISLR), ya sea a personas naturales o jurídicas por concepto de servicios, sueldos y salarios y demás remuneraciones similares se establece en Decreto 1808, publicado en Gaceta Oficial N° 36203 del 12 de mayo de 1997. Siendo oportuno señalar, que la retención en la fuente data en la Ley de ISLR Venezolana desde el año 1942.

En este marco general, se puede considerar lo expresado por el tratadista Golía Juan, coautor de la publicación de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (2003), donde se presenta un resumen del mecanismo de la retención en la fuente, que se incluye seguidamente:

L.I.S.R. del 17/7/42 - Se establece la obligación de efectuar retenciones en los casos de: Rentas de créditos y capital inmobiliario; sueldos y salarios; actividades profesionales. Quedan excluidos los intereses pagados a instituciones financieras.

L.I.S.R. del 31/7/44 - Se elimina la obligación de retener el impuesto previsto en la ley del 17/7/42, quedando derogada la disposición de la no deducibilidad consagrada en el Reglamento del 2/2/43.

L.I.S.R. del 8/8/55 - Se establece la no deducibilidad de los pagos por concepto de primas de seguro a empresas no domiciliadas ni a las comisiones por enajenación de inmuebles cuando no se haya efectuado la

correspondiente retención del impuesto.

L.I.S.R. del 10/7/58 y del 19/12/58 - Se conserva el régimen en los términos de la ley del año (1955).

L.I.S.R. del 17/2/61 - No se admite la deducción de los siguientes gastos a los que no se les haya practicado la retención de impuesto: intereses pagados a personas naturales y a jurídicas no domiciliadas; comisiones a intermediarios por enajenación de inmuebles; regalías a personas naturales o jurídicas no domiciliadas; primas de seguros a empresas no domiciliadas.

L.I.S.R. del 23/12/66 - Se añaden a los gastos previstos en la ley de 1961, sueldos y salarios; derechos de exhibición de películas a empresas no domiciliadas; gastos de transporte de empresas de hidrocarburos. Se establece además la obligación de retener en los casos referentes al pago de: dividendos; premios de loterías e hipódromos; y, aquellos otros que determine el Ejecutivo Nacional.

L.I.S.R. del 18/12/70, del 25/1/75 y del 27/8/76 - Se conserva la normativa en los términos de la ley del año (1961).

L.I.S.R. del 23/6/78 - A través del párrafo sexto del artículo (39), se establece la no deducibilidad de todos aquellos gastos previstos en dicho artículo cuya retención, a partir de entonces, estará detallada en los respectivos reglamentos.

L.I.S.R. del 23/12/81, del 13/8/91, del 9/9/93, del 27/5/94, del 18/12/95 y del 22/10/99 - Se conserva el principio de la no deducibilidad en los términos de la ley del año (1978).

LISR. Del 28/12/01 - Se mantiene la obligación de efectuar la retención sobre la totalidad de los distintos tipos de pago que se fueron incorporando a través del tiempo, facultando al Ejecutivo a extender la obligación por vía reglamentaria. Se eliminan las normas que prohibían deducir gastos a los que no se les había practicado la retención del impuesto. (p.547).

Al respecto, cabe señalar la LISR (2007) y su reforma (2014),

especificando que la misma no se encuentra señalada en la publicación en comento, indicando que esta hace mención en su capítulo II, sobre el Régimen de retención de ISLR, donde se define en los artículos 3 al 10, criterios en función del agente de retención, porcentaje de retención, carácter del impuesto, proceso para declarar la retención donde se relaciona el respectivo envío electrónico, fechas de emisión e información al comprobante entre otros.

De lo antes citado, se puede afirmar que la normativa legal venezolana se ocupó de desarrollar desde sus inicios la reglamentación en materia de retención de ISLR fijando, entre otros aspectos, los tipos de pagos sujetos a retención, los porcentajes de retención y los lapsos para enterar los impuestos retenidos.

Naturaleza Jurídica de la Retención de Impuesto sobre la Renta

Existen diversas posiciones que califican la naturaleza jurídica de la retención de impuesto, entre estas tesis se encuentra la referida por Fraga, Sánchez y Vilorio (2002), según quienes: “a) La retención del impuesto es una garantía del cumplimiento de la obligación tributaria, b) La retención es un anticipo del impuesto definitivo, c) La retención es un sistema de recaudación” (p.23). Dentro de dicha calificación se considera que la retención constituye una garantía del cumplimiento de la futura obligación tributaria que se causará por el ISLR al finalizar el ejercicio fiscal; garantía que se materializa con la retención previa y la entrega de las cantidades retenidas a la Administración Tributaria.

Al respecto señala la Sentencia dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario, con los Jueces Asociados, en fecha 11 de agosto de 2000, citada por Fraga, Sánchez y Vilorio (2002), lo siguiente:

Considerando ahora a los agentes de retención del Impuesto sobre la Renta, siguiendo en este punto a la más depurada doctrina (Lago Montero), se observa que su obligación consiste

precisamente en detraer parte de las cantidades de dinero que pagan a sus acreedores para entregarlas a un ente público a título de anticipo de la futura y eventual obligación tributaria de la que este último será acreedor, en garantía de su cumplimiento. (p.25)

Lo que señala, que la retención puede considerarse como un anticipo del impuesto definitivo; estos anticipos son sumas de dinero que se entregan a un posible acreedor (Estado) con la obligación de ser abonados a un probable impuesto que pudiera surgir de la declaración definitiva de rentas.

Asimismo, se le da a la retención la calificación de sistema de recaudación, ya que a través de la retención puede recaudarse anticipadamente el impuesto que podría causarse al final del ejercicio, permitiendo a la Administración Tributaria percibir ingresos con anterioridad a la fecha en que correspondería en caso de no existir la figura de retención.

No obstante, recientemente la doctrina nacional ha acogido el criterio de que la retención de impuesto sobre la renta debe ocurrir en el momento de acreditación de la obligación sujeta a retención, en el momento en que la obligación se hace jurídicamente exigible por parte del acreedor, todo dentro del concepto de abono en cuenta, acogido por la Ley y el Decreto de retención 1808 previamente referido.

Esta interpretación, acogida por el Tribunal Supremo de Justicia, Sala Política Administrativa, implicaría para los agentes de retención, proceder a determinar un impuesto a título de retención, y enterarlo dentro del plazo legal fijado, sin que deba ocurrir el pago previo de la obligación, lo que implica una especie de financiamiento del tributo del acreedor.

No obstante, para la materia que nos ocupa en el presente estudio, dado que los sueldos y salarios disponibles y en conveniencia gravables, puede entenderse que las retenciones de impuesto sobre la renta deben ocurrir en el momento del pago y no en el momento de contabilización de la obligación salarial, de tal manera que, la retención de impuesto sea asimétrica con la disponibilidad de la renta, que en definitiva produciría la obligación tributaria a la que la retención pretende anticipar, conforme con la

naturaleza de este medio de control o recaudación previamente comentado.

Proceso de Retención y Enteramiento del Impuesto Sobre la Renta

Según la disposición contenida en la LISR (2007) y su reforma (2014), en el artículo 1, se indica que toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en el Estado venezolano, pague ISLR sobre los enriquecimientos anuales disponibles, aplicando el criterio de renta mundial, entendiendo sobre este los ingresos obtenidos en Venezuela o fuera de esta, aun y cuando no tenga establecimiento permanente o base fija dentro del territorio venezolano; fundamentándose desde este punto los criterios para desarrollarse el proceso de coacción.

Se destaca también dentro del mismo orden los preceptos establecidos en los artículos 2 y 3 de la LISLR (2007), referenciándose en su criterio jurídico la acreditación del impuesto que conforme a la norma corresponda pagar, tomado en consideración las rentas que se hayan pagado en el extranjero por los enriquecimientos de fuente extraterritorial, a su vez que asigna los beneficios que suscribe el Estado venezolano para evitar la Doble Tributación con otros Estados, siempre y 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.

Entrando ya en referido proceso de retención previo al preámbulo de la potestad que lo asigna, se referencia lo dispuesto en el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1997), es decir, en el Decreto de Retención (1808), específicamente en el Capítulo II en sus artículos (2) al (9), el proceso para efectuar la retención dependerá de algunos elementos tales como el tipo de persona sujeta a retención, el tipo de servicio, la información requerida al deudor o pagador y el porcentaje a aplicar.

No obstante, el proceso de enterar el impuesto se basa

fundamentalmente en los plazos previstos a tales fines y el monto del impuesto retenido. Según el artículo (21) del mencionado Reglamento:

Los impuestos retenidos de acuerdo con las reglas establecidas en la ley y este reglamento deberán ser enterados en las oficinas receptoras de fondos nacionales dentro de los tres primeros días hábiles del mes siguiente a aquél en que se efectuó el pago o abono.

Es imprescindible dejar claro que a pesar de encontrarse vigente el Decreto, los lapsos de enteramiento se han modificado mediante providencia administrativas, resultando incluso distintos para los contribuyentes especiales. Por lo que es conveniente esbozar los principales fundamentos del proceso de retención y de enteramiento del impuesto, los cuales se encuentran consagrados en el Decreto de Retención 1808, dentro de los principales fundamentos se deben mencionar: A quienes retener, conceptos sujetos de retención, cuando retener, plazos para enterar el impuesto ante las oficinas receptoras de fondos nacionales, entre otros.

A quienes retener. Según el artículo 1 del Decreto de Retención 1808, y en concordancia con el artículo 86 de la LISR (2007), se debe efectuar la retención de impuesto a quienes se les realice el pago o abono en cuenta de los enriquecimientos o ingresos brutos a los que se refieren los artículos 27, párrafo octavo, y artículos 31, 34, 35, 36, 37,38, 39, 40, 41, 48, 63, 64 y 76 de la precitada ley.

Es indispensable considerar lo establecido en el artículo 2 del Decreto de Retención 1808, que expresa lo siguiente: “en los casos de personas naturales residentes en el país, la retención de impuestos sólo procederá si el beneficiario de las remuneraciones obtiene o estima obtener, de uno o más deudores o pagadores, un total anual que exceda de mil unidades tributarias”.

Resulta conveniente mencionar, que se consideran personas naturales residentes las que hayan permanecido en el país durante un lapso de 183 días dentro del ejercicio anual, o en el ejercicio inmediatamente anterior.

También son consideradas personas naturales residentes según el artículo 30 del Código Orgánico Tributario (2001), en su Capítulo III, Sección Cuarta, “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.

PARAGRAFO 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.

PARAGRAFO 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 aquellas personas que están desempeñando en el exterior funciones remuneradas.

Es importante señalar lo previsto en el decreto, para los beneficiarios de

sueldos en condición de no residente en el artículo 3, “Cuando el beneficiario de sueldos, salarios y demás remuneraciones similares a que se contrae el artículo 2 de este Capítulo sea una persona natural no residente en el país, la retención del impuesto deberá ser igual al treinta y cuatro por ciento (34%) del total pagado o abonado en cuenta, cualquiera sea el monto de tales remuneraciones. Si el beneficiario a que se refiere este artículo demuestra al deudor o pagador, a través de su pasaporte o cualquier otro documento de identificación que exijan las autoridades competentes, que ha permanecido en el país por un período continuo o discontinuo de más de ciento ochenta y tres (183) días durante el año calendario o el inmediatamente anterior al ejercicio al cual corresponda practicarla retención, el beneficiario, podrá aplicar los mismos procedimientos de determinación establecidos para las personas naturales residentes.

Cuando el beneficiario no permanezca el tiempo establecido para ser residente en el país, el Agente de Retención deberá retener conforme al encabezado de este artículo, además, será responsable solidario ante el Fisco Nacional por las cantidades dejadas de retener, según lo establecido en el Código Orgánico Tributario”.

A los efectos de este, quedan exceptuados de la retención los enriquecimientos obtenidos por trabajadores en virtud de primas de vivienda, cuando la obligación del patrono de pagarla en dinero derive de disposiciones de la Ley Orgánica del Trabajo. De igual forma, quedan excluidas de esta obligación, enriquecimientos provenientes de viáticos y gastos de representación.

Conceptos Sujetos a Retención. A continuación se listan los conceptos sujetos a retención, de conformidad con lo establecido en la Ley de ISLR (2007) su reforma (2014) y el Decreto N° 1808 del 23 de abril de 1997 que crea el “Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones”, que rigen la materia: sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obervaciones, comisiones y demás remuneraciones

similares por servicios personales prestados bajo relación de dependencia.

A los efectos de la interpretación del artículo 31 de la LISLR con respecto al salario normal como base gravable, estuvo vigente hasta el ejercicio económico y financiero 2014. En este sentido, con la reforma de la LISLR, promulgada el 18 de noviembre de 2014, mediante Decreto N° 1.435, se restituyó a la base imponible toda remuneración accidental que pudiera caer fuera del concepto de salario normal.

De esta manera, todas las remuneraciones laborales que por definición no califiquen como salarios, y aquellas que por definición queden fuera del concepto legal de salario normal, previsto en la Ley Orgánica del Trabajo, que reviste de características de regularidad y certeza para su devengo, quedan dentro de este ámbito entre otros, los bonos de productividad, las utilidades y demás gratificaciones no salariales que el patrono tenga a bien en dar a sus trabajadores; a continuación se incluyen los conceptos sujetos de retención por servicios independientes:

- Honorarios por servicios profesionales no mercantiles artículo 9, numeral 1, Decreto de Retención 1808: Se consideran como el pago o contraprestación que reciban, tanto las personas naturales como las jurídicas, por la prestación de servicios personales no regidos por un contrato de trabajo, en virtud de actividades de carácter científico, técnico, docente, realizadas por ellas en nombre propio o por profesionales bajo su dependencia. De este concepto se excluyen las actividades de naturaleza manual.

- Comisiones por la enajenación de bienes inmuebles y comisiones en general, distintas de las comisiones accesorias a los sueldos y salarios. Artículo 9, numeral 2, Decreto de Retención 1808.

- Intereses sobre capitales tomados en préstamo e invertidos en la producción de la renta. Intereses sobre préstamos y otros créditos. Artículo 9, numeral 3, Decreto de Retención 1808.

- Enriquecimientos netos de las agencias de noticias

internacionales. Artículo 9, numeral 4, Decreto de Retención 1808.

- Gastos de transporte, causados o pagados dentro del ejercicio gravable a empresas de transporte no domiciliadas o no residentes. Artículo 9, numeral 5, Decreto de Retención 1808.

- Derecho de exhibición de películas y similares para el cine o la televisión, producidas o distribuidas desde el exterior. Artículo 9, numeral 6, Decreto de Retención 1808.

- Enriquecimientos netos derivados de regalías y demás participaciones análogas. Artículo 9, numeral 7, Decreto de Retención 1808: Estarán constituidas por la cantidad que se paguen por ceder el derecho a usar y explotar tanto las patentes de invención, de mejoras, de modelos industriales, de dibujos industriales y de introducción de inventos y de mejoras, así como también las marcas comerciales, denominaciones comerciales, lemas comerciales, derechos de autos y derechos de exploración o explotación de recursos naturales.

- Asistencia técnica suministrada desde el exterior y utilizada en el país, así como los servicios tecnológicos suministrados desde el exterior y utilizados en el país. Artículo 9, numeral 7, Decreto de Retención 1808. La asistencia técnica consiste en el suministro desde el exterior, de conocimientos técnicos destinados a la elaboración de una obra o producto para la venta o a la prestación de un servicio específico para la venta.

- Enriquecimientos netos derivados de las primas de seguro y reaseguro. Artículo 9, numeral 8, Decreto de Retención 1808.

- Ganancias fortuitas obtenidas por juegos y apuestas, así como de los premios de loterías y de hipódromos. Artículo 9, numeral 9, Decreto de Retención 1808.

- Premios obtenidos por propietarios de animales de carrera. Artículo 9, numeral 10, Decreto de Retención 1808

- Pagos a empresas contratistas o subcontratistas por ejecución de obras o prestación de servicios, con base a valuaciones, órdenes de pago

permanentes, individuales o mediante otra modalidad. Artículo 9, numeral 11, Decreto de Retención 1808:

En tal sentido, en el artículo 16 del precitado decreto define a las empresas contratistas y subcontratistas, como las personas naturales o jurídicas, consorcio o comunidad, que conviene con otra persona jurídica, consorcio o comunidad, en realizar en el país por cuenta propia o en unión de otras personas, cualquier obra o prestación de servicio. Es fundamental que la empresa contratista suscriba un contrato mediante el cual, se compromete a responder por el resultado de la obra o del servicio.

- Pagos que efectúen los administradores de bienes inmuebles a los arrendadores de tales bienes. Artículo 9, numeral 12, Decreto de Retención (1808).

- Pagos por cánones de arrendamiento de bienes muebles situados en el país. Artículo 9, numeral 13, Decreto de Retención (1808).

- Venta de bienes y servicios. Artículo 9, numeral 14, Decreto de Retención (1808): Los pagos que hagan las empresas emisoras de tarjetas de crédito o consumo, o sus representantes, a personas naturales, jurídicas o comunidades en virtud de la venta de bienes y servicios o de cualquier otro concepto. También se incluye la venta de gasolina en estaciones de servicio por los pagos que hagan las empresas emisoras de tarjetas de crédito o consumo.

- Pagos por gastos de transporte conformados por fletes. Artículo 9, numeral 15, Decreto de Retención (1808).

- Pagos efectuados por las empresas de seguro, las sociedades de corretaje de seguros y las empresas de reaseguro, domiciliadas en el país a los corredores de seguro y a los agentes de seguro. Artículo 9, numeral 16, Decreto de Retención (1808).

- Reparación de bienes asegurados y atenciones hospitalarias a los asegurados. Artículo 9, numeral 17, Decreto de Retención 1808.

- Adquisición de fondos de comercio, enajenación de acciones.

Artículo 9, numeral 18, Decreto de Retención 1808.

- Servicios de publicidad, propaganda y venta de servicios publicitarios.

- Artículo 9, numeral 19, Decreto de Retención 1808.

- Enriquecimientos netos obtenidos por la enajenación de acciones efectuadas a través de la bolsa de valores. Artículo 9, numeral 20, Decreto de Retención 1808.

- Pagos a personas naturales o jurídicas por la enajenación de acciones o cuotas de participación cuando no se efectúen a través de la bolsa de valores. Artículo 9, numeral 21, Decreto de Retención 1808.

- Cualesquiera otros enriquecimientos, disponibles o no, renta bruta o ingresos brutos, distintos de los antes señalados, sobre los cuales el Ejecutivo Nacional disponga mediante decreto que se retenga en la fuente el impuesto y se entere en una oficina receptora de fondos nacionales.

Oportunidad para efectuar la Retención; cuándo retener. La Retención de Impuesto sobre la Renta, deberá practicarse en el momento de pago o al efectuarse un abono en cuenta que equivale en este sentido al pago, conforme a lo establecido en el artículo 1 del Decreto de Retención 1808.

Cabe destacar, que cuando el legislador utilizó la expresión pago o abono en cuenta, se refería a todas aquellas cantidades que los deudores del ingreso acreditan en su contabilidad, o bien en el registro que realizan a favor de sus acreedores, por ser créditos jurídicos y legalmente exigibles a la fecha de su asiento, por lo tanto, también puede considerarse un reconocimiento de una deuda y a su vez constituye un pago evidente, sobre la base de lo dispuesto en el artículo 1 del Decreto, se concluye que la obligación de retener nace “...en el momento del pago o del abono en cuenta...”; En consecuencia se definen a continuación:

Pago. Según el artículo 39 del Código Orgánico Tributario (COT) (2001) el pago es considerado como un medio de extinción de la obligación tributaria; por su parte, Legis Editores (2005) define como pago “la entrega

del dinero que se debe” (p.14). En el pago con dinero se debe efectuar la sustracción del porcentaje correspondiente, es decir, cuando se realiza un pago en tales condiciones, una porción entra en las arcas del acreedor y otra en las del Estado. No obstante, es necesario señalar lo establecido en el encabezado del artículo 20 del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1997), que estipula que “No deberá efectuarse retención alguna en los casos de pagos en especie...”. El pago en especies, libera al agente de retención de practicar sustracción alguna a cuenta de impuestos anticipados.

Abono en cuenta: Es considerado como toda cantidad que los deudores del ingreso acrediten en su contabilidad o registro, mediante asientos nominativos, a favor de sus acreedores por tratarse de créditos exigibles jurídicamente a la fecha del asiento o anotación. El abono en cuenta es un registro contable de la obligación que deberá pagarse en un momento determinado, más no representa el pago en sí.

Cuándo y dónde enterar lo retenido. Los impuestos retenidos deberán ser enterados en una oficina receptora de fondos nacionales, a los fines de que éstos actúen como recaudadores del ISLR. El artículo (21) del RLISLR en materia de retenciones (1997), establece la obligación, por parte de los agentes de retención, de enterar los impuestos dentro de los tres 3 primeros días hábiles del mes siguiente a aquél en que se efectuó el pago o abono en cuenta, salvo las correspondientes a las ganancias fortuitas, que deberán ser enteradas al día siguiente hábil a aquél en que se perciba; en las oficinas receptoras de fondos nacionales. Actualmente tales plazos se encuentran presentes mediante providencias administrativas. (Para retenciones distintas a dividendos, ganancias, fortuitas; el plazo es de 10 días continuos).

Adicionalmente, de tratarse de contribuyentes especiales, las retenciones hechas deben enterarse dentro plazo fijado según el calendario previsto para esta categoría de agentes de retención.

Cómo enterar: El agente de retención deberá enterar lo retenido en una

oficina receptora, conforme a lo establecido en el artículo (21) del Decreto de Retención (1808), a través de los formularios emitidos por la Administración Tributaria.

La cual deberá hacerlo mediante medio electrónico, en la página Web del portal oficial del Sistema Nacional Integrado de la Administración Aduanera y tributaria (SENIAT), donde va efectuar una serie de procedimiento que le permitirán cargar la información concerniente a las retenciones efectuadas en un periodo fiscal, dentro del mismo los usuarios podrán hacer uso de la guía práctica que le indicara el modo de efectuar el proceso de retención del ISLR de manera mensual, así como también el instructivo que permite generar los archivos denominados XML, a partir de una hoja de cálculo de Excel.

Con respecto a la retención del ISLR, el documento indica los pasos y el proceso a cumplir a los fines de informar y enterar a la administración tributaria las retenciones de impuesto en virtud de lo establecido en la Providencia Administrativa N° 0095. El agente de retención para proceder a informar y enterar las retenciones practicadas, deberá estar previamente inscrito en el Portal Fiscal. Por lo tanto para ingresar deberá tener asignado un usuario y clave.

Al ingresar al Portal Fiscal, aparecerá habilitada la opción procesos tributarios, al presionar la opción procesos tributarios, se visualiza retenciones ISLR, deberá seleccionar la opción declaración mensual, salarios y otras remuneraciones. Al seleccionar la opción de la retención a declarar, aparecerá la siguiente pantalla donde aparecerá la información fiscal de la persona natural o jurídica respectiva. Si la información fiscal es correcta y desea continuar el proceso de declaración de retenciones de ISLR, presione el botón Si, de lo contrario presione el botón No.

Seguidamente, al ser afirmativa la opción se procede hacer la respectiva retención sobre sueldos, salarios y otras de la siguiente manera:

a) Seleccione el período de la Retención (Mes y Año), presione el botón Continuar.

b) El sistema muestra el Tipo de Declaración Originaria o Complementaria. Para el caso de Declaración Complementaria Ver Punto N° 7. De la guía de información presentada en el portal.

c) Indique si realizó o no alguna operación en el período seleccionado.

d) En caso de seleccionar no tener operaciones en el período, el sistema emitirá automáticamente el certificado de la Declaración.

e) En caso de seleccionar tener operaciones en el período se activará el área para ubicar el archivo XML con la información de las Retenciones Aplicadas.

f) Haga clic en el botón examinar con el objeto ubicar el archivo XML elaborado conforme a las instrucciones contenidas en el “Manual Técnico Declaraciones de Retenciones Impuesto Sobre la Renta” el cual se encuentra publicado en el Portal Fiscal.

El archivo XML de Excel deberá contener la totalidad de los pagos o abonos en cuenta efectuados por concepto de sueldos, salarios y demás remuneraciones similares, así como los pagos y abonos en cuenta efectuados por otros conceptos distintos a acciones y dividendos, aún en los casos en que éstos no generen retención.

g) Después de ubicar la hoja de cálculo archivo XML correspondiente a las retenciones a declarar, deberá seleccionar la opción Aceptar. Si ha cometido algún error en la escogencia del archivo podrá seleccionar Atrás, regresando a la pantalla que se muestra en el punto (c.) de esta sección.

h) El sistema procederá a calcular automáticamente el total a enterar por concepto de retenciones. De estar conforme con el cálculo deberá seleccionar la opción Continuar, a los fines de registrar la declaración de retenciones, de lo contrario podrá regresar a las pantallas anteriores presionando la opción Atrás.

i) Luego de presionar el botón Continuar, se registrará la información de la Declaración y finalmente, usted podrá optar por efectuar el enteramiento de

manera electrónica (en los casos que tal opción esté habilitada para la oficina receptora de fondos nacionales en la que posea disponibilidad a ello) o imprimir 03 (tres) planillas para su pago en cualquier oficina receptora de fondo nacionales. Los sujetos calificados como especiales deberán efectuar el enteramiento en el lugar indicado en la notificación correspondiente; manual o electrónica.

Responsabilidades y Obligaciones del Agente de Retención

El agente de retención de impuestos dentro de la relación jurídica tributaria posee una serie de obligaciones y responsabilidades que deben ser cumplidas a cabalidad, todo ello en virtud de que el agente de retención es considerado el depositario auxiliar de la tesorería nacional, y una vez efectuada la retención, el agente de retención se convierte en el único responsable ante la Administración Tributaria.

En esta perspectiva, el autor Boedo (2005), señala que constituyen obligaciones de los agentes de retención de ISLR:

1. Cuando se trata de sueldos, salarios, etc., recibidos por personas naturales residentes en Venezuela, determinar el porcentaje de retención, si el beneficiario no cumple con la obligación establecida en el Decreto 1808, Artículo 4, Numeral 6.
2. Cuando los beneficiarios informan variación en alguno de los puntos determinantes del porcentaje de retención, deberá determinarse un nuevo porcentaje de retención, en la situación prevista en el Decreto 1808, Artículo 7, parágrafo 2do.
3. Determinar el monto de las retenciones señaladas en el Decreto 1808 y ordenar hacerlas.
4. Deducir, del pago al beneficiario, el monto que deba retenerse.
5. Cancelar, en las receptorías de fondos nacionales, los montos retenidos.
6. Entregar a cada beneficiario, a que hace referencia el Decreto 1808, un comprobante por las retenciones de impuesto realizadas.
7. Enviar anualmente o bien al cesar en las actividades, a la Administración Tributaria, determinada información, según lo establece el Decreto 1808, Artículo 23. (p.88). En él se señala que los agentes de retención incumplen con sus responsabilidades

cuando “1. No cumplen con la obligación de retener los impuestos previstos. 2. Retienen cantidades menores a las establecidas. 3. Enteran con retardo los impuestos retenidos. 4. Se apropian de los tributos retenidos. 5. No suministran las informaciones previstas.” (p.89).

Es necesario señalar, que los agentes de retención tienen sus propias responsabilidades, ya sea de carácter administrativo o de naturaleza fiscal; el mismo se toma como un depositario del dinero público del servicio de tesorería quien tiene la responsabilidad de retener y enterar ante la oficina receptora de fondos nacionales. En efecto, el agente de retención recibe una cosa ajena como son las cantidades de dinero que retiene y que evidentemente pertenecen a la Administración Tributaria.

Por lo antes expuesto, los agentes de retención que incurran en faltas al cumplimiento de las obligaciones establecidas, tendrán su respectiva sanción según lo previsto en el Código Orgánico Tributario (COT), sin perjuicio de la responsabilidad civil.

Los agentes de retención que retuvieron o percibieron cantidades menores a las legalmente establecidas, serán penados con multa por el impuesto dejado de retener o percibir. Aquel que no enterare en la receptoría de fondos, las cantidades retenidas, será sancionado de conformidad con el COT.

Por otro lado, la omisión de la retención trae consigo una responsabilidad solidaria sin perjuicio de las sanciones pecuniarias a que haya lugar. Igualmente es posible el rechazo de las deducciones sujetas a retención (cuando estas se hayan omitido), salvo que el agente de retención demuestre pago, de conformidad con el artículo 27 párrafo primero del COT 2001. El no enterar dentro de los plazos legales establecidos las cantidades retenidas o percibidas, deriva sanciones que se desprenden del COT, por cuanto la retención de impuesto equivale a la liquidación y recaudación de una Cuenta Nacional.

Es fundamental tener presente que, el agente de retención debe ser

cuidadoso en el momento que esté realizando esta labor ya que puede resultar responsable, civilmente por daños y perjuicios ocasionados al contribuyente, como consecuencia de retener en exceso o sin base legal que le respalde.

Es necesario señalar, que de acuerdo con el artículo 24 del Decreto de Retención 1808, los agentes de retención están obligados a entregar a los contribuyentes, un comprobante por cada retención de impuesto que sea efectuada, la cual debe contener los datos del agente de retención, los datos del contribuyente, el monto pagado o abonado en cuenta, el monto retenido, entre otros. También se establece en el artículo 24 la obligatoriedad de entregar una relación del total de las cantidades pagadas o abonadas en cuanta y de los impuestos retenidos en el ejercicio.

Cabe señalar, que en el párrafo único del artículo 25, se establece que los agentes de retención que registren sus operaciones mediante sistema de procesamiento de datos, están obligados a conservar, mientras el tributo no esté prescrito, los programas, medios magnéticos o similares, que hayan utilizado como medios del proceso para producir las informaciones.

Finalmente, el agente de retención debe reconocer las partidas sujetas a retención del ISLR, y en general preparar sus estados financieros, atendiendo a los principios de la contabilidad emitidos por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), además de conservar todos los soportes contables y administrativos tales como: auxiliares, mayores analíticos, comprobantes de cheques u órdenes de pago, facturas o comprobantes de retención, como medios de prueba en caso de efectuarse una experticia contable o fiscalización por parte de la Administración Tributaria. También es necesario que se conserven las declaraciones de retenciones efectuadas para el enteramiento del impuesto retenido.

Responsabilidad de los empleados públicos que actúan como agentes de retención

Al respecto el artículo 12 del RLISLR en materia de Retenciones (1997) Decreto 1808, señala “en los casos de entidades de carácter público o de institutos oficiales autónomos, el funcionario de mayor categoría ordenador del pago será la persona responsable de los impuestos dejados de retener o enterar...”, se puede desprender que todas las responsabilidades recaen directamente en la persona del funcionario público de mayor jerarquía del ente público correspondiente.

No obstante, es importante señalar que esta disposición queda sin efecto, en virtud de la promulgación del COT (2001), ya que deroga de manera expresa en su artículo (342) el parágrafo tercero y sexto del artículo 87 de la LISR de 1999, publicada en la Gaceta Oficial N° 5340.

Cabe mencionar, que el artículo 342 del COT, consagra la derogatoria de la responsabilidad en la cual incurre el funcionario pagador, por no haber incurrido en la orden de pago correspondiente a la retención de ISLR a la cual se encuentra obligado.

El COT (2014) consagra en su artículo 27 parágrafo segundo, lo siguiente:

Las entidades de carácter público que revistan forma pública o privada, serán responsables de los tributos dejados de retener, percibir o enterar, sin perjuicio de la responsabilidad penal o administrativa que recaiga sobre la *persona natural* encargada de efectuar la retención, percepción o enteramiento respectivo.

La norma in comento prevé, que existe responsabilidad solidaria por parte de las personas naturales, es decir, él o los funcionarios públicos que participen en el proceso de retención, esta responsabilidad no sólo se extiende al importe retenido, sino también a las multas, intereses y sanciones que hubiere lugar conforme a lo previsto en el Código, sin perjuicio de la

responsabilidad civil, penal o administrativa aplicable al respecto.

En caso de no haber retenido, podrán ser objeto de la multa aplicable de acuerdo con el Código vigente y en el caso de haber retenido y no enterado, además de la multa establecida, podrán ser sancionados con pena privativa de la libertad, de conformidad con la norma ya citada. Es necesario mencionar la posición de los juristas Fraga, Sánchez y Vilorio (2002) los cuales señalan:

Conforme a la norma, queda claro que tanto el funcionario ordenador del pago como el pagador, no son responsables solidarios frente al Fisco con el contribuyente por el impuesto no retenido, ni son responsables directos en caso de haber retenido pero no enterado el impuesto; antes bien, esta responsabilidad recae sobre la persona pública, el ente público, con forma pública o privada al cual pertenezcan dichos funcionarios. Ello no excluye, y la norma se encarga de dejarlo bien claro, el que estos funcionarios sean responsables administrativa y penalmente por su actuación. (p.228).

En atención a las sanciones administrativas, aplicables a los funcionarios públicos que incumplan con sus obligaciones como agentes de retención de impuesto, es fundamental considerar las sanciones establecidas en la Ley del Estatuto de la Función Pública (2002) y lo establecido en la Ley contra la Corrupción (2003).

Obligación de Retener

Es necesario abordar la normativa aplicable según las disposiciones contenidas en los Convenios para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de ISLR.

De acuerdo a lo consagrado en el artículo 2 del COT vigente, los tratados, convenios o acuerdos internacionales son la segunda fuente del Derecho Tributario, luego de las disposiciones constitucionales. De lo antes expuesto, se desprende que es obligatorio para los agentes de retención considerar lo establecido en dichos tratados, motivado a que son de

aplicación preferente a las normas jurídicas y reglamentarias vigentes en Venezuela.

No obstante, puede considerarse que la obligación de retener puede suprimirse o modificarse, dependiendo del reparto de la potestad tributaria establecida en los Convenios. En atención a ello, el agente de retención debe considerar las previsiones, en aquellos casos en que el sujeto pasivo que obtenga la renta sea residente de un Estado Contratante, considerando como primordial los sujetos a los cuales le son aplicables tales disposiciones y el tipo de enriquecimiento sometido a la retención de ISLR.

Según el Portal del Servicio Nacional de Administración Aduanera Tributaria SENIAT (2012) dentro de los convenios o tratados con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la renta suscritos por Venezuela se encuentran firmados los siguientes

Alemania, Austria, Barbados, Belarús, Bélgica, Brasil, Canadá, China, Corea, Cuba, Dinamarca, Emiratos Árabes Unidos, España, Estados Unidos, Francia, Indonesia, Irán, Italia, Kuwait, Malasia, Noruega, Países Bajos, Portugal, Qatar, Reino Unido de Gran Bretaña, República Checa, Rusia, Suecia, Suiza, Trinidad y Tobago y Vietnam.

Cabe considerar, lo consagrado en el artículo 3 de la LISLR, el cual dispone que para que un contribuyente pueda gozar de los beneficios contenidos en los tratados para evitar la doble tributación suscritos entre Venezuela y otros países, deberá demostrar nuevamente su residencia en el país que corresponda, en atención a lo previsto en el COT, y cumplir con las disposiciones del respectivo tratado.

Convenio para la doble tributación en materia de ISLR y sobre el patrimonio convenido entre la República Bolivariana de Venezuela y España

El Reino de España y la República Bolivariana de Venezuela desearios de concluir un Convenio con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir

la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, han convenido una serie de disposiciones, de las cuales se transcriben a continuación aquellas que guardan vinculación directa con el estudio:

Ámbito de aplicación del Convenio

Artículo 1. Ámbito subjetivo.

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

Artículo 2. Impuestos comprendidos.

1. El presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigible por cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera que sea el sistema de su exacción o la forma en que se recaude.

2. Se consideran impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de la renta o del patrimonio, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el monto total de los sueldos o salarios pagados por las empresas, sean éstas personas naturales o físicas, compañías u otras entidades, así como los impuestos sobre las plusvalías.

3. El presente Convenio se aplica a los siguientes impuestos existentes:

a) en el caso del Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela:

- i) el impuesto sobre la renta, y
- ii) el impuesto a los activos empresariales;

b) en el caso del Reino de España:

- i) el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas;
- ii) el Impuesto sobre Sociedades;
- iii) el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y
- iv) el Impuesto sobre el Patrimonio.

4. El Convenio también se aplicará a los impuestos de naturaleza

idéntica o análoga que se establezcan después de la firma del presente Convenio, que se añadan o les sustituyan a los impuestos existentes. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán las modificaciones significativas introducidas en sus respectivas legislaciones tributarias.

Definiciones

Artículo 3. Definiciones generales.

1. A efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se exija una interpretación diferente:

a) el término «Venezuela» significa la República Bolivariana de Venezuela;

b) el término «España» significa el Reino de España;

c) las expresiones «un Estado Contratante» y «el otro Estado Contratante» significan España o Venezuela, según el contexto;

d) el término «persona» incluye personas naturales o físicas, compañías y cualquier otra agrupación de personas;

e) el término «compañía» significa cualquier persona jurídica o entidad que sea considerada como una persona jurídica a efectos tributarios;

f) el término «empresa» se aplica a la explotación de cualquier negocio;

g) los términos «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;

h) el término «tráfico internacional» significa cualquier transporte efectuado por un buque o aeronave explotada por una empresa que tenga su sede de dirección efectiva en un Estado Contratante, salvo cuando el buque o aeronave se explote solamente entre lugares situados en el otro Estado Contratante;

i) el término «autoridad competente» significa:

(i) en el caso de Venezuela, el Superintendente Nacional Aduanero y

Tributario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) o su representante autorizado;

(ii) en el caso de España, el Ministro de Hacienda o su representante autorizado;

j) el término «nacional» significa:

(i) cualquier persona natural o física que posea la nacionalidad de un Estado Contratante;

(ii) cualquier persona jurídica, sociedad de personas o asociación cuya condición de tal se derive de la legislación vigente de un Estado Contratante;

k) el término «negocio» incluye la prestación de servicios profesionales, así como cualquier otra actividad de naturaleza independiente.

2. En lo que concierne a la aplicación del Convenio por un Estado Contratante, cualquier término que no esté definido en el Convenio tendrá, a menos que de su contexto se exija una interpretación diferente, el significado que se le atribuya en la legislación de ese Estado relativa a los impuestos a los que se aplica el Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado.

Artículo 4. Residente.

1. A los efectos de este Convenio, el término «residente de un Estado Contratante» significa toda persona que, conforme a las leyes de dicho Estado, esté sujeta a impuestos en dicho Estado por razón de: su lugar de constitución, su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o entidades locales. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por su patrimonio situado en el mismo.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona natural o física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se

resolverá de la siguiente manera:

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

b) si no puede determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tiene una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará que es residente del Estado donde vive habitualmente;

c) si vive habitualmente en ambos Estados, o si no lo hace en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional;

d) si es nacional de ambos Estados, o si no lo es 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 distinta de una persona natural o física sea residente de ambos Estados Contratantes, se considerará residente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

Artículo 15. Servicios personales dependientes.

1. Sujeto a las disposiciones de los artículos 16, 18, 19 y 20 los salarios, sueldos y otras remuneraciones similares que un residente de un Estado Contratante reciba por un empleo solamente estarán sometidos a imposición en ese Estado, a menos que el empleo se ejerza en el otro Estado Contratante. Si el empleo se ejerce en el otro Estado Contratante, la remuneración recibida por ese concepto podrá estar sometida a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en el 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 imposición

en el Estado mencionado en primer lugar si:

a) el perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda en conjunto de ciento ochenta y tres 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, un empleador que no sea residente del otro Estado, y

c) las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, las remuneraciones recibidas por un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotada en el tráfico internacional por una empresa de un Estado Contratante, podrán estar sometidas a imposición en el Estado Contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

Métodos para eliminar la doble tributación

Artículo 23. Eliminación de la doble tributación.

La doble tributación se evitará de la siguiente forma:

1. En Venezuela:

Las personas residentes en Venezuela que perciban rentas que, de conformidad con lo dispuesto en este Convenio, puedan someterse a imposición en España, podrán acreditar contra los impuestos venezolanos correspondientes a esas rentas los impuestos aplicados en España, 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 o sobre el patrimonio calculado antes del crédito que sea atribuible a la renta o al patrimonio, que pueda estar sometido a imposición en Venezuela, y cuando, de acuerdo con alguna disposición de este Convenio, las rentas obtenidas por un residente de Venezuela estén exentas de impuesto en Venezuela, Venezuela podrá, sin embargo, tomar en cuenta las rentas exentas para calcular el monto del impuesto sobre las rentas

restantes de dicho residente.

2. En España:

Con arreglo a las disposiciones, y sin perjuicio de las limitaciones impuestas por la legislación de España:

a) Cuando un residente de España obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio puedan someterse a imposición en Venezuela, España permitirá:

(i) la deducción del impuesto sobre la renta de ese residente por un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en Venezuela;

(ii) la deducción del impuesto sobre el patrimonio de ese residente por un importe igual al impuesto pagado en Venezuela sobre esos elementos patrimoniales;

(iii) la deducción del impuesto sobre sociedades efectivamente pagado por la sociedad que reparte los dividendos correspondientes a los beneficios con cargo a los cuales dichos dividendos se pagan, de acuerdo con su legislación interna.

Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el patrimonio, calculados antes de la deducción, correspondiente a las rentas o a los elementos patrimoniales que puedan someterse a imposición en Venezuela.

b) Cuando con arreglo a cualquier disposición de este Convenio las rentas obtenidas por un residente de España o el patrimonio que posea estén exentos de impuestos en España, España podrá, no obstante, tomar en consideración las rentas o el patrimonio exentos para calcular el impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de ese residente.

Consideraciones del Convenio entre la República Bolivariana de Venezuela y el Reino de España

Por consiguiente, los artículos anteriormente mencionados, delimitan la potestad a la cual estará imputada las competencias y conveniencias de este

convenio, así pues, en Venezuela será: el Impuesto Sobre la Renta (ISLR), establecido en la LISLR del 28 de Diciembre de (2001) y su respectiva reforma del 18 de noviembre de 2014. Respecto a España, se aplica: al Impuesto sobre la Rentas a Personas físicas (IRPF), Impuesto Sobre sociedades (LIS), Impuestos sobre la Renta de No Residentes (IRNR), y al Impuesto Sobre el Patrimonio (IP). Por lo que se puede observar que dentro de la legislación venezolana el ISLR agrupa en un solo tenor el gravamen de las rentas de las personas naturales o físicas, como para las jurídicas o sociedades; todo lo contrario de España, que se encuentra disperso en tres normas para la determinación y control de los diferentes elementos pasivos de la tributación con respecto a este impuesto.

En consecuencia, se señala que el ISLR en su artículo 1, impone la concurrencia de varios elementos para la causación de este impuesto, entre las que se mencionan 1) Periodicidad, 2) Enriquecimiento o rentas netas, y el, 3) Enriquecimiento disponible, en este último se encuentra inmerso el principio de disponibilidad de ingreso. No obstante, el IRPF, se configura como un impuesto 1) periódico, 2) subjetivo, 3) progresivo, a la vez que el impuesto (IS), se configura como un impuesto inmerso a cuenta IRPF ya que el titular de las sociedades sujetas a gravamen es una persona natural, que a su vez tributa por sus propias rentas en el IRPF, en tanto, (IRNR) se considera como un impuesto: 1) periódico, instantáneo o universal, 2) subjetivo, y 3) neto.

En resumen, tanto en la legislación tributaria venezolana como en la española, el ISLR ha sido confeccionado como un impuesto que grava la renta del sujeto pasivo, residente o no residente del país donde se genere el hecho imponible, ambos atribuidos al sistema de renta global, por lo que en ambos ordenamientos jurídicos, respecto de los contribuyentes residentes, la renta sujeta a imposición, se ve reducida bien por las deducciones, rebajas o desgravámenes aplicables, en cualquiera de los dos Estados contratantes y en el caso de los sujetos pasivo no residentes, aunque la imposición es real

dado que el gravamen está supeditado a que se produzca como hecho imponible la realización de una actividad económica en el territorio que se genere la renta, esta también goza de algunas deducciones, aunque de manera más restringida y con las limitaciones que establecen las bases jurídicas de cada nación, de modo que, independientemente de que existiere o no un Convenio para evitar la doble imposición tributaria entre los Estados contratantes se tomará en consideración las rentas que se obtuvieren.

Según el Convenio, los residentes españoles personas jurídicas que estuvieren obligados a tributar en Venezuela por los beneficios empresariales producidos en este país, tendrían derecho a las deducciones previstas en el artículo 27 de la LISLR venezolana. Para el no residente en Venezuela pero residente en España, se infiere que la tributación de una persona natural, física o jurídica que opere en cualquiera de los dos países contratantes, en su condición de no residente o no domiciliado en el país de la fuente se regirá por la normativa interna de cada uno de ellos en lo que se refiere al país de la fuente, con las limitaciones previstas en cada Convenio. En este sentido, el residente venezolano con rentas de origen español tendría derecho a aplicar, si fuere persona natural o jurídica, las deducciones previstas por su normativa interna, así como aquellas permitidas en el determinado Convenio.

Según las controversias calificativas de la residencia a efecto del Convenio, se establece su aplicabilidad a las personas que sean residentes de uno o de ambos estados contratantes, entendiéndose como residente, toda persona que conforme a las leyes del Estado contratante, esté sujeta a impuesto en dicho Estado por algún vínculo de conexión con el país, tales como la nacionalidad, el domicilio, entre otros. Para el supuesto de que se trate de una persona natural, el Convenio establece un orden de prelación de conformidad con el artículo 4 del mismo.

En cuanto a las rentas objeto del Convenio las mismas se encuentran enmarcadas en los artículos (6) hasta el (23), quedando definidas la manera

por los cuales cada tipo de renta son objeto del gravamen por este impuesto, es decir, quedando distribuida la potestad de tributación de cada Estado para cada categorías de rentas. En efecto a este punto se toma en consideración:

- Rentas inmobiliarias (Art. 6)
- Beneficios empresariales (Art. 7)
- Transporte marítimo y aéreo (Art. 8)
- Empresas asociadas (Art. 9)
- Dividendos (Art. 10)
- Intereses (Art. 11)
- Regalías (Art. 12)
- Ganancias de capital (Art. 13)
- Servicios personales independiente (Art. 14)
- Servicios personales dependientes (Art. 15)
- De consejeros y remuneraciones de los miembros de las juntas directivas (Art.16)
- Artistas y deportistas (Art. 17)
- Pensiones (Art. 18)
- Servicios gubernamentales o funciones públicas (Art.19)
- Estudiantes, aprendices, profesores o investigadores (Art. 20)
- Otras rentas (Art. 21)
- Patrimonio (Art.22)

Cabe destacar, en referencia al Convenio entre España y Venezuela, lo señalado por Sequera (2006).

...la doble tributación representa un problema para la inversión y el comercio internacional. Este problema se traduce en la carga fiscal que tiene que soportar la empresa que efectúa la inversión que no siendo residente del país que la recibe, corre el riesgo de que los enriquecimientos o renta que de tal inversión se genere, sean objeto de imposición tanto en el país de la residencia como en el país donde decide invertir....la cual atentaría directamente contra su capacidad contributiva. Por ello, la doble imposición, como han opinado los negociadores del convenio, merma la capacidad económica del contribuyente que por una misma actividad o renta

ve minimizada la rentabilidad de su inversión, por un lado, y su actitud de reinvertir por el otro....concretamente en lo que se refiere, y ciñéndonos al CDI suscrito con Venezuela, este país suramericano está especialmente interesado en captar inversión extranjera y, a tales efectos el gobierno venezolano, decretó la Ley Sobre Promoción y Protección de Inversiones del 22 de octubre de 1999, a los fines de dar un trato más justo y equitativo a la inversión foránea.

En este orden de ideas, se observa que dentro del contexto global de expansión de los mercados en la actualidad, y en torno a los criterios planteados por los Estados, resulta imprescindible un control por parte de estos, que permita incrementar las inversiones en sus jurisdicciones y en consecuencia los beneficios económicos, garantizando adicionalmente a los particulares e inversionista, en el ejercicio de sus actividades bajo la protección de disposiciones y/o regulaciones pertinentes y competentes.

En torno a la referencia citada, se dice que si bien es cierto que se produce una merma en las utilidades de los inversionistas también es cierto trae consigo un desinterés en la inversión que contradice el incremento de la actividad financiera del Estado por lo que se requiere las medidas de regulación.

Así como estos convenios traen consigo beneficios a los particulares e inversionistas también traen consigo ciertas como lo indicado en el párrafo anterior, entre las cuales se destacan otras desventajas, como cuando se trata de un Estado en vía de desarrollo económico y social como el caso venezolano, destacándose dentro de estas desventajas la coordinación de información, estructuración de sistematización de los medios computarizados, relación de comunicación entre la administración tributaria de los Estados contratantes y sobre todo la regulación en el campo como tal dentro de cada jurisdicción.

Métodos para evitar la doble tributación

Para Herbert (2001) existen (3) tres métodos para evitar la Doble Tributación: Deducción, Exención y Crédito. Las cuales están planteadas tanto en la definición legal de la Doble Tributación, como en la económica. Desde el punto de vista de los métodos, la doctrina reconoce (4) cuatro métodos para evitar o reducir la doble imposición jurídica internacional, los cuales son el reparto de la materia imponible, la división del producto, la exención y la imputación. “Estos métodos pueden estar previstos en la normativa interna de cada país” (p.34).

Es de hacer notar, que tanto el método de exención como el método de imputación, más que métodos para evitar la doble imposición internacional, en realidad son mecanismos que se utilizan para eliminar los efectos que produce la yuxtaposición de gravámenes cuando la regla de reparto del poder tributario establece la posibilidad de imposición de ambos Estados.

Así, mediante medidas unilaterales el Estado renuncia a ejercer una parte de su soberanía fiscal al establecer en su legislación interna, un supuesto de exención o de no sujeción a tributación de determinada renta o bien, o al reconocer como crédito tributario el monto de impuesto pagado en otro país.

A continuación se describen los distintos métodos utilizados para eliminar la doble tributación entre dos Estados:

Método de Reparto de materia imponible. Este método consiste en atribuir la imposición de un bien o de una renta a título exclusivo, a uno de los Estados con el cual el contribuyente se encuentre en una determinada situación. Ocurre para los beneficios empresariales, cuya renta no sería gravable en el país de la fuente, si no mediara para su obtención algún establecimiento permanente.

Como medida para evitar la doble tributación, este método solo puede adoptarse mediante un acuerdo internacional, pues será necesario que un Estado declare su derecho exclusivo a gravar determinado bien o renta y el otro Estado se compromete a respetar ese derecho exclusivo y a no gravar

ese bien o esa renta.

Método de la división del producto. Este mecanismo consiste en que, mediante un acuerdo internacional, los Estados con potestad tributaria para gravar determinada renta o bien, convienen en que únicamente uno sólo de ellos percibirá el impuesto que grave de esa determinada renta o bien, pero luego la cantidad cobrada la repartirá con el otro, con el que la renta o el perceptor se encuentre en determinada situación. Este método no está previsto en el Convenio con España y no es usual su aplicación entre países con convenios de este tipo.

Método de exención. En este método un Estado renuncia a someter a imposición todas las rentas generadas fuera de su territorio. En los convenios bilaterales este método consiste en que la jurisdicción de residencia del sujeto exime de tributación determinados tipos de rentas de fuente extranjera que obtenga o posea, pese a que estas pueden resultar sujetas a su impuesto; es decir, el país de residencia del beneficiario de la renta o del patrimonio, concede a la otra nación donde la renta es generada (Estado fuente), el derecho exclusivo de someter a tributación dicho tipo de renta. Esta exención puede ser integral o parcial.

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

El método con progresividad: En la exención con progresividad, si bien al igual que la exención integral, se fundamenta en la no imposición de las rentas foráneas o reconocidas como exentas, el Estado de la residencia se

reserva el derecho a tomar la renta exenta, para determinar el tipo de gravamen dado que es progresivo. Una vez calculado el tipo de gravamen, sólo se aplicará sobre la renta que no está exenta, si bien las rentas de fuentes extranjeras no forman parte de la base imponible del impuesto a pagar en el Estado de la residencia, las mismas si se considerarán para fijar la tarifa aplicable, con lo que el total del impuesto a pagar en el Estado de la residencia aumenta en comparación con el método de exención total, debido a la progresividad de la tarifa del impuesto en el Estado de residencia. Algunos convenios que Venezuela ha suscrito, contienen este método. No obstante, es el método de imputación más utilizado y negociado por los países, incluyendo Venezuela en sus recientes convenios suscritos.

Método de Imputación. En este método el Estado de la residencia incluye en la base imponible la totalidad de las rentas gravables, ya sean nacionales o extranjeras, obtenidas por el sujeto pasivo, las cuales son gravables en el país de residencia al tipo que resulte aplicable, deduciendo el monto del impuesto pagado en el extranjero correspondiente a la misma renta o patrimonio que se pretende someter a imposición.

Por otra parte, en la aplicación para fijar la base imponible y la tarifa aplicable, se tomarán en cuenta todos los ingresos, tanto nacionales como extranjeros, para determinar el impuesto a pagar en el Estado de residencia, si bien luego se restan las totalidades de impuestos pagados en el exterior.

Imputación Ordinaria. En esta modalidad el Estado de la residencia solo acepta la deducción por el impuesto pagado en el extranjero hasta el límite máximo de lo que le correspondería pagar si la renta se hubiera obtenido en dicho Estado. En aquellos casos en que la tarifa del impuesto del Estado de la fuente sea superior a la tarifa del Estado de la residencia, el monto que se podrá deducir como crédito de impuesto estará limitado al monto que correspondiera pagar por dicho impuesto en el Estado de la residencia.

Por tanto, a fin de limitar la pérdida de recaudación en el país de residencia, en el método de imputación ordinaria solamente se permite la

deducción del impuesto extranjero hasta el límite del impuesto correspondiente en el país de residencia.

En este método, si la presión tributaria del país en el que se genera la renta es superior a la sufrida por el contribuyente en su país de residencia, el exceso de presión tributaria en el país de origen sobre el existente en el país de residencia se soporta por el contribuyente.

En efecto, esta es la modalidad del método de imputación que comúnmente aplican los Estados que siguen el método de imputación tanto en su legislación interna como al firmar convenios de doble imposición.

Imputación Integral. Bajo el método de imputación integral, se somete a imposición al contribuyente por su renta o patrimonio mundial, pero se establece que los impuestos sobre la renta o el patrimonio satisfechos por las rentas o los patrimonios que tienen su origen o están ubicados en el extranjero sean objeto de deducción en la cuota. Es decir, que este método de imputación integral reconoce la deducción en la cuota de los impuestos extranjeros en su totalidad.

En general, la aplicación del método de imputación integral trae en general como consecuencia que el impuesto percibido por el Estado de residencia varíe en función de cuál sea el impuesto aplicado por el país de origen a las rentas obtenidas en el mismo, por más que el impuesto satisfecho por el contribuyente en su país de residencia siempre se calcule teniendo en cuenta su renta total; de todas formas, en casos excepcionales esta situación podría no producirse siendo el impuesto total satisfecho por el percibido en origen.

El método de imputación integral tiene el inconveniente para el país de residencia de que el impuesto extranjero se deduce sea cual sea su importe, pues no existe ningún límite para su deducibilidad, por lo que cuanto mayor es la presión tributaria del país en el que se genera la renta, menor es la recaudación en el país de residencia.

De acuerdo con los razonamientos que se han venido realizando, una

de las consecuencias de los métodos de imputación, es que los contribuyentes que solamente obtienen rentas en el Estado de residencia soportan una carga fiscal igual o inferior a los contribuyentes que, siendo también residentes, obtienen rentas en el extranjero. Dicha realidad genera a su vez tres nuevas consecuencias a saber: la primera, es que el Estado de residencia interfiere en las políticas fiscales de los países en los que se originan las rentas, pues cualquier exención o reducción en los impuestos exigidos en los mismos pueden quedar anuladas, ya que el residente satisface sobre su renta total un impuesto que es al menos igual al aplicable sobre la renta total en el Estado de residencia.

La segunda es que se minimiza la deducción de impuestos que se produce al eliminar la doble imposición internacional, pues en ningún caso la disminución de impuestos en el país de residencia excede del impuesto exigido en el extranjero, como ocurre en el método de exención, y finalmente, la tercera está referida a la neutralidad fiscal en la exportación de capitales. Esta se alcanza en el método de imputación integral, que es el que garantiza la igualdad de la carga tributaria sea cual sea el origen geográfico de las rentas. Sin embargo, esta consecuencia no surge necesariamente en el método de imputación ordinaria, que lo único que garantiza es que la inversión en el país en ningún caso quede sometida a una fiscalidad superior a la que grava la inversión extranjera. Por tanto, el método de imputación integral no incentiva la inversión en el extranjero, sino que en determinados casos la desincentiva, por lo que tiene efectos negativos para la más eficiente localización del capital.

Aportes de la legislación internacional y pronunciamientos en materia tributaria

En forma general, la creciente interdependencia económica que se ha enfatizado en los últimos tiempos, ha alertado a los Estados, a las Instituciones Tributarias y Organizaciones de Cooperación Social y

Económica Mundial, de la necesidad de propiciar herramientas que permitan controlar los procedimientos de aplicación tributaria necesarios, para evitar la doble imposición jurídica, como resultado de la concentración de impuestos similares, en dos o más Estados, un mismo contribuyente, respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo.

Adicional a lo antes expuesto, en cuanto al procedimiento de retención y pago del ISLR a las personas no residentes en Venezuela, cabe mencionar los aportes sobre este tema propuestos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la cual ha señalado desde las últimas décadas la conveniencia de aclarar los conflictos existentes y que hoy día, han servido como modelo propicio para la constitución de los convenios aplicados por Venezuela y otros Estados.

Al respecto, en los artículos (4) y (15) del convenio establecido entre la República Bolivariana de Venezuela y el Reino de España para evitar la doble tributación, destaca ciertos elementos o particularidades de hechos que se encuentran relativamente conectados con el caso de estudio, en función a la imposición de la renta del trabajo dependiente de ciudadanos extranjeros que generan una utilidad económica en un Estado contratante, partiendo de la teoría presentada por la OCDE, donde señala la regla general aplicable a la imposición de la renta del trabajo dependiente con excepción de la pensiones.

En función al caso de estudio y partiendo de lo establecido en el artículo 4 del convenio en mención, en cuanto al carácter de residencia de las personas naturales y jurídicas dentro de una o varias jurisdicciones (El cual denota el grado de competencia y vinculación con la normativa vigente aplicable al respecto), en concordancia con el artículo 15 del mismo y los análisis sobre los comentarios efectuados por la OCDE, resulta pertinente destacar lo siguiente:

En la disposición del Convenio, la expresión de residente en un Estado que se encuentre incluida en un acuerdo con otro Estado, cumple diversas

funciones y tiene suma importancia, en tres casos particulares.

1. Para determinar el ámbito subjetivo de aplicación de un convenio;
2. Para resolver los casos en que la doble tributación se produzca como consecuencia de la doble residencia;
3. Para resolver los casos en que la doble imposición resulte del gravamen en el Estado de la residencia y en el Estado de la fuente o situación.

Para tener una mejor interpretación del artículo se toman en consideración algunos casos típicos y específicos, es decir entre dos residencias y entre la residencia y la fuente donde se genera la renta; donde la circunstancia de hechos producidos que se involucran, se origina en virtud a las respectivas legislaciones internas de los Estados contratantes, la cual y por lo general, se ocupa de establecer la imposición plena del impuesto del sujeto que se encuentra dentro de su ámbito espacial de manera integral, caso contrario acontece con la normativa establecida mediante acuerdos, o convenios, que no toman en consideración los criterios de las normativas internas.

Por tal razón, establece dentro de su marco normativo, los criterios que debe seguir la legislación interna al definir la residencia para que los Estados contratantes reconozcan el derecho de uno de ellos a la sujeción plena. Esto se pone claramente de manifiesto cuando las querellas se producen, no entre dos residencias, sino entre la residencia y la fuente, no obstante, en caso de conflicto entre dos residencias, no se puede resolver el conflicto por remisión a la definición de la residencia adoptada por la legislación interna de los Estados contratantes, se hace necesario incluir disposiciones especiales en el convenio para determinar cuál de los conceptos de residencia debe prevalecer.

Entrando a la disposición vigente en el Convenio, la definición de residencia se remite al concepto adoptado por la legislación interna, mencionándose como criterio determinante de la residencia fiscal, el

domicilio, la residencia, la sede de dirección o cualquier otro criterio análogo.

De acuerdo al convenio no se considera residente de un Estado contratante una persona natural, aun cuando este domiciliada en ese Estado, se considerará residente con arreglo a la legislación interna, sometiéndose a una imposición limitada sobre la renta obtenida en dicho Estado. Esta situación se produce en la persona física particularmente en caso de diplomáticos y consulares extranjeros que presten servicio en su territorio.

También excluye en su definición de residente de un Estado contratante, a las sociedades de propiedad extranjeras exentas de impuestos respecto a las rentas extranjeras en aplicación de privilegios para atraer sociedades instrumentales; excluye también a las sociedades y otras personas que no estén plenamente sujetas a imposición en ese país contratante, debido a que aun siendo residente en ese territorio, se le considera residente en el otro, en virtud de lo dispuesto en el convenio celebrado entre ambas naciones.

Es evidente entonces, que toda persona que conforme a las leyes del Estado, esté sujeta a impuestos del mismo por las razones antes mencionadas, así como a la propia república y a cualquier subdivisión política o entidades locales, sin incluir a las personas que estén sujetas a imposición en esa jurisdicción exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por su patrimonio situado en el mismo.

De tal manera, en el caso de que una persona física sea residente de ambas entidades contratantes, es preciso establecer reglas que den preferencia al vínculo con un de ellos frente al vínculo con el otro, a los fines de evitar dudas, de forma que la persona de que se trate cumpla las condiciones solamente en un Estado. Los hechos a tomar en consideración, a los efectos de las reglas especiales, serán aquellos que se produzcan durante el período en que la residencia del contribuyente afecta su sujeción a imposición, por lo que este puede ser de duración inferior al período impositivo.

Si en caso tal, la persona física dispone de una vivienda permanente en uno de los Estados contratantes se le dará la preferencia a esa jurisdicción en cuanto a la imposición del impuesto, y si tiene una vivienda permanente a su disposición en ambos, se considerará residente de aquel con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de sus intereses vitales); en caso contrario, si no puede determinarse el sitio en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tiene una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los dos, se considerará que es residente del Estado donde vive habitualmente; si aconteciera que vive habitualmente en ambos territorios, o si no lo hace en ninguno de ellos, se considerará residente de aquel del que sea nacional; de ser nacional de ambos Estados, o si no lo es de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

Dadas las condiciones que anteceden, de que una persona distinta de una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, las autoridades competentes harán lo posible por resolver el conflicto, teniendo en cuenta su sede de dirección efectiva, su lugar de constitución o de creación por otros procedimientos, así como cualquier otro factor pertinente. En ausencia de tal acuerdo esa persona no podrá acogerse a las reducciones o exenciones previstas en el convenio, salvo en las formas y medidas que puedan acordar las autoridades competente de los países contratantes. Por lo tanto, los Estados contratantes inmersos en esta situación deberán tener en cuenta diversos factores, para poder determinar el vínculo primordial del sujeto pasivo con el propósito de coaccionar a la persona jurídica a la aplicación del gravamen sobre su renta, tales como donde se celebran habitualmente las reuniones de su consejo y administración u órgano similar, de donde se realiza la gestión cotidiana, donde está situada la oficina central, que legislación nacional rige su situación jurídica, donde se encuentran archivados sus documentos

contables, entre otras, todo ello a fin de que los efectos del convenio no impliquen riesgo en su utilización indebida.

En cuanto al artículo 15, de conformidad a lo propuesto por la OCDE, y lo establecido en el convenio como objeto principal de medios para resolver sobre una base uniforme los problemas que se plantean con mayor frecuencia en el campo de la doble imposición jurídica, sobre todo al caso en estudio, establece lo siguiente: toda persona que posee como fuente de ingresos personales recursos (sueldos, salarios y otras remuneraciones) de sus funciones laborales dependientes, será subordinado bajo las normas tributarias vigentes del Estado donde se produzca la renta, de darse el hecho de que la actividad generadora de los ingresos, tiene como fuente de producción otro Estado contratante, los salarios, sueldos y otras remuneraciones percibidas estarán coaccionadas por la legislación interna de ese otro Estado, pero siempre y cuando cumpla con ciertas condiciones, ese otro Estado podrá someter a imposición la renta del sujeto dependiente.

La primera condición: si el sujeto pasivo, permanece en el otro Estado durante un tiempo menor de 183 días en cualquier período de doce meses, que comience y termine en un año fiscal, es decir, según la normativa interna tributaria venezolana, el sujeto no se encuentre enmarcado bajo las consideraciones que lo califiquen como residente dentro de esa jurisdicción. (Artículo 30 COT).

En lo relativo al comentario de la OCDE (2010) señala “La primera condición limita la exención a las estancias de 183 días. Además, se establece que no podrá sobrepasarse ese plazo temporal” (p. 159). Bajo esta interpretación se interpela a los ciudadanos extranjeros dependientes a ser coaccionado por ese otro Estado contratante, de haber mantenido una relación laboral dentro de la jurisdicción por un lapso menor a 183 días continuos.

Por las consideraciones anteriores, la OCDE, en su desarrollo de interpretación, a esta primera condición que ha de cumplirse para ser

sometido a imposición en el otro Estado contratante, de acuerdo a la aplicación del término de la estadía a un período menor de 183 días, estima la aplicación de un método coherente, como lo es el de la “presencia física” en el otro Estado Contratante, exponiendo que es relativamente fácil para que el sujeto coaccionado de fe y prueba de su estadía ante las autoridades competentes y además, con arreglo al procedimiento se tiene en consideración para calcular el lapso de estadía la siguiente manera: parte del día, día de llegada, día de partida y los demás días pasados en el territorio del país de la actividad, incluyendo los sábados, domingos, fiestas nacionales, vacaciones, tomadas antes, durante y después de la actividad, interrupciones de corta duración, bajas por enfermedad (salvo que impida la marcha de la persona física y siempre que esta tuviera de no ser así derecho a la exención) o por causa de muerte o enfermedad en el entorno familiar.

De forma tal, y en referencia a lo anterior, se establece que no se podrá incluir para el cálculo del cómputo de los días de estadía en el otro Estado contratante, el período de vacaciones así como los viajes de trabajo si estos son efectuados fuera de la jurisdicción de ese Estado.

Con respecto, a la segunda condición, donde la base legal dispone que las remuneraciones se paguen por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del Estado donde se realiza la actividad, tal vez podría concurrir en el hecho de propiciarse ciertas dificultades a la administración tributaria para determinar las remuneraciones del empleado, o para hacer efectivas las respectivas retenciones del patrono.

En el marco de la tercera condición, donde los salarios no son cancelados por un patrono que posea un establecimiento permanente en el otro Estado contratante, es decir, las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado; la exclusión del pago de los impuestos no se ajustará, si las mismas no son soportadas por el citado establecimiento permanente.

Según lo citado, en función a los comentarios planteados e

interpretación al artículo (15), del modelo de convenio para evitar la doble tributación, la OCDE (2010), señala que:

Existe una relación directa entre el principio que subyace a la excepción descrita en el apartado 2 y el artículo 7. El artículo 7 se basa en el principio de que una empresa de un Estado contratante no debe estar sujeta a imposición en el otro Estado al menos de que su presencia empresarial en ese otro Estado haya alcanzado un nivel suficiente como para constituir un establecimiento permanente. La excepción del apartado 2 del artículo 15 extiende a la imposición de los empleados de dicha empresa cuando sus actividades se lleven a cabo en el otro Estado en un período relativamente breve, las letras b) y c) aclaran que esta excepción no se aplica cuando los servicios vinculados a la relación laboral se presten a una empresa cuyo beneficio estén sujeto a imposición en un Estado.

Con referencia a lo citado anteriormente, la relación del establecimiento permanente, la constitución del ente generador de los recursos y la vinculación de la relación laboral de los individuos, proporcionan un enfoque de procedimientos complejos para la administración o sujeto activo de cualquier jurisdicción con soberanía propia, tanto así, que según las circunstancias de hechos que podrían concurrir entre los tres elementos mencionados en el tiempo y el espacio, hace difícil determinar si los servicios prestados por una persona física residente en el otro Estado, a una empresa en el Estado mencionado en primer lugar, forma parte de un servicio vinculante al ejercicio del trabajo dependiente, a los que sería aplicable el artículo 15 analizado en este estudio. Porque dadas las condiciones que antecede la amplitud de interpretación de los acontecimientos que podrían concurrir, se pueden suscitar operaciones que no son vinculantes desde el punto de vista de imposición tributaria por este criterio de sujeción.

En efecto, sobre el tercer apartado de concurrencia del artículo en comento con respecto a la remuneraciones recibidas por un oficio ejecutado a bordo de un buque o aeronave explotada en el tráfico internacional por una empresa de un Estado contratante, queda bien especificado que este estará

sometido a imposición en el Estado contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

Bases Legales

El Derecho Constitucional Tributario está conformado por un conjunto de normas y principios de supremacía, que rigen el sistema tributario referido a la parte del derecho que regula el fenómeno financiero que se produce como consecuencia de la relación de exacción entre el Estado y los contribuyentes, impuesta de forma coactiva.

El Derecho Constitucional Tributario comprende un conjunto de elementos, cuya finalidad es la de regular y disciplinar la soberanía del Estado en el ejercicio del poder tributario, delimitando su alcance y regulando las garantías de los contribuyentes. Dentro de este conjunto de elementos quedan comprendidas: (a) la asignación de competencias en el ejercicio del poder tributario, (b) los regímenes de coordinación del poder tributario ejercido por la Nación, los Estados y los Municipios, (c) los principios tributarios, (d) los principios que tipifican los ilícitos tributarios y (d) el conjunto de garantías que le aseguran al contribuyente sus derechos.

El sistema tributario debe regirse de acuerdo al ordenamiento jurídico venezolano por una serie de normativas, que se describen a continuación:

1. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela,
2. Tratados, convenios o acuerdos internacionales,
3. Leyes Orgánicas y Especiales,
4. Reglamentos y demás disposiciones de carácter general.

Por lo antes señalado, el ISLR y por ende, el tema objeto de investigación, es decir, la retención de Impuesto sobre la Renta debe regirse de acuerdo al ordenamiento jurídico venezolano y por una serie de normativas y/o basamentos legales, tales como:

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Publicada

en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 36.860 (Extraordinaria), Diciembre 30, 1999. Es la Carta Fundamental del Estado, constituye una fuente directa de la Ley, porque en ella se plasman los fundamentos que rigen al legislador para desarrollar y ampliar dichos fundamentos a través de las leyes. La Constitución consagra los principios constitucionales que rigen el sistema tributario venezolano.

Tratados, convenios o acuerdos internacionales. Son acuerdos celebrados entre miembros de la comunidad internacional, revestidos de un carácter solemne, que tienen por finalidad establecer un conjunto de normas. En materia tributaria se celebran convenios con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de ISLR, y son denominados Convenios para evitar la doble tributación. Como consecuencia de la aplicación de dichos convenios, la obligación de retener puede quedar suprimida o modificada en su cuantía, dependiendo del reparto de la potestad tributaria establecida en el convenio respectivo entre los Estados contratantes.

En atención a lo antes expuesto, es obligatorio que el agente de retención, considere lo estipulado en dichos Convenios, motivado a que sus disposiciones son de aplicación preferente a las normas legales y reglamentarias en materia de retenciones, esto en virtud de lo tipificado en el artículo (2) del Código Orgánico Tributario (2014).

En este sentido, se hace mención al convenio, entre la República Bolivariana de Venezuela y el Reino de España para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de ISLR y el Patrimonio, establecido en Gaceta Oficial N° 37.913 del 5 de abril de 2004

Ley de Impuesto sobre la Renta. Publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.566, (Extraordinaria), (2001), Ley de Impuesto sobre la Renta (2007), publicada en Gaceta Oficial N° 38.628 su última reforma del 18 de Noviembre de 2014 publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.152 y el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la

Renta Gaceta Oficial N° 5.662 (Extraordinario), Septiembre 24, (2003).

El Impuesto sobre la Renta en Venezuela, es competencia del Poder Nacional y su principio constitucional o de reserva legal se encuentra consagrado en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), en su artículo 156, ordinal 12º: “Es de la competencia del Poder Nacional:...12º La organización, recaudación y control de los impuestos a la renta...”.

La Ley de Impuesto Sobre la Renta, contempla lo relativo a obligaciones tributaria que en complemento a las providencias administrativas emanadas del SENIAT, donde se refleja los deberes formales como entregar comprobantes, enterar entre otros permite facilitar las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realiza la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades.

Dentro de este orden de ideas, es necesario señalar lo establecido en el artículo 86 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (2007), y su reforma (2014) ya que esta norma constituye el basamento legal, para que el Ejecutivo Nacional reglamente la modalidad en que se efectuarán las retenciones de Impuesto Sobre la Renta a determinados enriquecimientos. La norma en comento establece:

Los deudores de los enriquecimientos netos o ingresos brutos a los que se contraen los artículos 27 párrafo octavo, 31, 34,35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 48, 64, 65 y 76 de esta ley, están obligados a hacer la retención de impuesto en el momento del pago o del abono en cuenta y a enterar tales cantidades en una oficina receptora de fondos nacionales, dentro de los plazos y formas que establezca las disposiciones de esta Ley y su Reglamento. Igual obligación de retener y enterar el impuesto en la forma señalada, tendrán los deudores de los enriquecimientos netos...

De igual manera, en el Párrafo Cuarto del mencionado artículo, se establece la designación de los agentes de retención, expresando, que se designarán entre los agentes de retención, cualquier persona que por sus

funciones públicas o privadas intervenga en actos u operaciones en los cuales se deban efectuar pagos directos o indirectos.

En otro orden de ideas, también es necesario señalar, que en el Artículo 97 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se establece como medida de control fiscal, la obligación, por parte del prestador del servicio, de exigir las facturas y comprobantes que soporten dicha erogación y a su vez, suministrar a la Administración Tributaria la información de estos pagos.

Código Orgánico Tributario. Publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 37.305(Extraordinaria), Octubre 17, 2001; y su Decreto N° 1.434, de la Ley del COT (2014). Es una norma que posee rango de Ley Orgánica, bajo la cual se encuentran sujetos los tributos, y como lo establece el artículo 1 del mismo, sus disposiciones son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas que se derivan de estos.

El Código Orgánico Tributario establece en su artículo 12, que están sometidos a este Código los impuestos, tasas y contribuciones de mejoras, de seguridad social y demás contribuciones especiales.

También, en su artículo 13, Título II, Capítulo I, señala la obligación tributaria que surge entre el Estado y los sujetos pasivos; y en su artículo 23, exige la obligación al pago de los tributos.

Igualmente, el artículo 27, establece que son responsables directos en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración Tributaria. Menciona, que el agente de retención es el único responsable ante el Estado por el importe retenido; y es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que lo autoricen.

De igual manera, es importante señalar que el Código Orgánico Tributario (2014) establece en su Capítulo II, Sección Primera, artículos (99) al (107); que los agentes de retención que no retuvieran o percibieran los correspondientes tributos como también, el agente de retención que no entere los tributos retenidos dentro del plazo legal, se hacen acreedores de

multas y sanciones.

La finalidad de estas sanciones es penalizar al agente de retención que incumpla con esta responsabilidad, ya que a medida que mejore este proceso, mejora la disponibilidad monetaria e incrementa el control de la recaudación.

Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones. El Decreto (1808) de fecha (12) de Mayo de (1997), publicado en Gaceta Oficial N° (36.203), el cual contiene la Reforma al Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones, establece toda la normativa legal referente al cumplimiento de obligaciones tributarias en materia de retención de impuesto.

Es necesario señalar, que en el contenido del Decreto (1808) se consagra lo referente al cumplimiento de obligaciones tributarias y deberes formales establecido en el Código Orgánico Tributario y la Ley de Impuesto sobre la Renta.

En virtud de las posteriores reformas del COT y LA LISLR, frente a las disposiciones del decreto 1808, algunas de estas quedan sin efecto; por tanto, ya no están en concordancia (por ejemplo, la responsabilidad de los funcionarios públicos), otras disposiciones (relativas por ejemplo a plazos de enteramiento), han sido modificadas a través de providencias administrativas.

Providencias administrativas. Es de vital importancia tomar en consideración, la Providencia N° 0299, promulgada por el Superintendente Nacional Tributario, el 12 de diciembre de 2008 y 0095 del 22 de septiembre de 2009, el cual hace referencia a lo establecido en los artículos 24 y 25 del Decreto 1808, en cuanto a la obligación tributaria de los agentes de retención de suministrar información a la Administración Tributaria, a través de los formularios diseñados para este fin.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

El marco metodológico es el apartado del trabajo que dará el giro a la investigación, es donde se expone la manera como se va a realizar el estudio, los procedimientos, la metodología a emplear para el desarrollo de la investigación. En este sentido, Balestrini (2006) expresa que el Marco Metodológico está referido al momento que alude al conjunto de procedimientos lógicos, técnico-operacionales implícitos en todo proceso de investigación, con el objeto de ponerlos de manifiesto y sistematizarlos.

Tipo y Diseño de la Investigación

Tomando en cuenta que se requiere profundizar en los diferentes aspectos que caracterizan la retención del Impuesto Sobre la Renta de las personas extranjeras en Venezuela, en función de verificar cómo se está aplicando la normativa legal que rige la materia, se requiere una investigación de tipo descriptiva y analítica. Para soportar esta idea, se revisa lo expresado por Balestrini (2006) quien plantea que:

Los estudios descriptivos, infieren la descripción con mayor precisión...acerca de las singularidades de una realidad estudiada, podrá estar referida a una comunidad, una organización, un hecho delictivo, las características de un tipo de gestión, conducta de un individuo o grupales, comunidad, de un grupo religioso, electoral.
(p.6)

De igual forma, el presente estudio se encuentra enmarcado en un modelo cualitativo y orientado hacia un tipo de investigación documental la cual consiste en la recopilación y análisis de documentos escritos, disponibles en línea, almacenados en cualquier formato, así como también, cualquier otro material requerido de acuerdo al problema planteado en la

investigación; al respecto la Universidad Santa María (USM) (2001), en las Normas para la presentación del Trabajo Especial de Grado la define: “Investigación Documental: Se ocupa del estudio de problemas planteados a nivel teórico, la información requerida para abordarlos se encuentra básicamente en materiales impresos, audiovisuales y/o electrónicos” (p.41).

Planteamiento que fuera también, sustentado por Mercado (2006), al indicar:

La investigación documental es una técnica que consiste en la selección y recopilación de información por medio de la lectura y crítica de documentos y materiales bibliográficos, de bibliotecas, hemerotecas e información. Dichos documentos o fuentes pueden ser libros, revistas, folletos, enciclopedias, directorios, actas, informes, anuarios, índices, catálogos de casas, editoriales, cintas magnetofónicas, películas, videocasetes, medios electrónicos videos conferencias, CD-ROM entre otros. (p.72)

De lo anterior se deduce, que la investigación documental tiene la finalidad de analizar los datos que ya han sido recogidos en otros estudios anteriores relacionados con el mismo tema de la investigación. En correspondencia al diseño de investigación es bibliográfico, se caracteriza por la selección, revisión y por supuesto la valorización de todo el material que se utiliza en el desarrollo del tema, así las cosas, la Universidad Santa María (USM, 2001), señala al respecto: “Es el diseño bibliográfico básico de las investigaciones documentales, ya que a través de la revisión de material documental de manera sistemática, rigurosa y profunda se llega al análisis de diferentes fenómenos o la determinación de la relación entre variables” (p.44).

El planteamiento anterior infiere, que el diseño bibliográfico es entonces el más viable para realizar una investigación de tipo documental, del cual se puede obtener la más valiosa información concerniente al tema que se investiga. De él, se extraen valiosos constructos, que sin lugar a dudas ayudan plenamente a clarificar y analizar, todas aquellas variables que engloban el estudio. Al respecto, Pérez (2002) expresa que:

La investigación documental depende fundamentalmente de la información que se recoge o consulta en documentos, entendiéndose este término, en sentido amplio, como todo material de índole permanente, es decir, al que se puede acudir como fuente o referencia en cualquier momento o lugar, sin que se altere su naturaleza o sentido, para que aporte información o rinda cuentas de una realidad o acontecimiento. (p. 18)

Este tipo de investigación documental se encuentra enfatizada desde el punto de vista argumentativo (exploratorio) e informativo (expositivo), debido a que se trata de analizar si el procedimiento de aplicabilidad en la retención y pago del Impuesto sobre la Renta de las personas extrajeras o no residente en Venezuela es correcto o incorrecto, deseable o indeseable y que requiere solución. Al respecto se evaluarán consecuencias y soluciones alternas, a los fines de llegar a una conclusión crítica, en base a una serie de preguntas sobre el mismo, que puedan guiar la recolección de información significativa para el desarrollo de la investigación.

En función a lo informativo (expositivo), este escrito es básicamente una panorámica acerca de la información relevante de diversas fuentes confiables sobre el análisis de aplicabilidad de la retención y pago del Impuesto Sobre la Renta a las personas extranjeras dentro la soberanía venezolana, como tema específico de análisis, sin tratar de aprobar u objetar alguna idea o postura sin coherencia lógica y validez, motivado a que toda la información que se presenta, está basada en lo que se ha encontrado en la fuentes; previa selección de la misma, de aquello que es relevante para la investigación.

Procedimiento

Este trabajo de tipo documental y diseño bibliográfico titulado: aplicabilidad de la retención y pago del Impuesto sobre la Renta de las personas naturales extranjeras en Venezuela, permitió distinguir y tener bien claros los conceptos siguientes; que a juicio de Mercado (2006), se refieren

a: 1) Fase: son diversos aspectos que representan un hecho. 2) Etapa: es el avance en desarrollo. 3) Paso: indica una distancia relativamente corta. En consecuencia estos son utilizados en el desarrollo de toda investigación. A continuación se detallan:

Revisión y selección del material bibliográfico y registro de la información, se aplicaron técnicas como ficha de investigación, resumen y subrayado, según la Universidad Nacional Abierta (UNA, 2003), la técnica de documentación e investigación consisten en un conjunto de procedimientos metodológicos para la recolección, de manera organizada, de los materiales necesarios para el desarrollo del tema que se ha planteado. Estos procedimientos están basados en la toma de notas a través de la revisión y valoración del material seleccionado tomando en cuenta el grado de confiabilidad y validez de la información.

Ordenamiento de los datos obtenidos de las fichas. El cual consiste en clasificar la información ubicando exactamente el dato en el lugar que le corresponde de acuerdo a su relación, relevancia y pertinencia al tema que se estudia.

Análisis e interpretación de los contenidos. Es la última fase del proceso de investigación, corresponde a la obligación que tiene el investigador de dar a conocer sus hallazgos, es decir, comunicar todos los logros alcanzados en el desarrollo de la investigación.

En tanto, este trabajo en su fase de análisis e interpretación de contenidos se apoyo en los métodos: Inductivo y deductivo. Mercado (2006), los define: "Inducción: Es un proceso lógico por medio del cual se pretende llegar a la idea general después de estudiar varios casos particulares. Deducción: Proceso lógico que parte de una idea general para establecer ideas particulares y concretas" (p. 47).

En base a estas consideraciones, la investigación se determina mediante un proceso aplicación de métodos científicos, para procurar obtener información relevante, fidedigna e imparcial, extender, verificar,

corregir o aplicar el conocimiento, en cada una de sus etapas y desarrollo.

Etimológicamente, la palabra investigación viene del latín *in-vestigium*, que significa *en pos de la huella*; así pues, la palabra *investigación* lleva en sí misma el sentido de que para indagar sobre algo, se necesita tener un vestigio o una huella. Se trata de buscar el sentido de las cosas, que en el caso particular, se describe como el sentido del proceso, determinado mediante varias vertientes de operaciones administrativas, con la finalidad de conseguir el debe ser del proceso de tributación de los sujetos pasivos en un área determinada, con el objeto de que se satisfagan las acciones de todos los involucrados en el proceso, en consecuencia tiene que coexistir con un entorno y un contexto de seres y de circunstancias que van a permitir desarrollar el estudio.

El objeto del autor, por lo general, es realizar el estudio para describir el tema de conocimiento, buscar información para dar respuestas satisfactorias a cuestionamientos sobre fenómenos, estudiar profundamente la situación real del problema a fin de obtener datos suficientes que permitan hacer ciertas proyecciones, organizar el pensamiento expresado por diversos autores con relación al tema de estudio, y presentar opiniones personales o juicios de valor sobre la materia determinada. A la vez el investigador va a tener su razón de ser porque va a existir un medio eficaz para adquirir conocimientos; para ponerse en contacto con las fuentes directas de información; y tendrá la oportunidad de participar activamente en trabajos creativos, siendo capaz de sistematizar la búsqueda de conocimientos, organizar y presentar debidamente los resultados de la investigación, ya que no debe ser improvisada, intuitiva, irreflexiva ni precipitada.

En función a lo anterior, cuando el plan de trabajo está hecho, ya está listo para obtener el material. Para esto se necesita buscar libros, revistas, folletos, documentos en general, en donde se aborde el tema a tratar. Las fuentes se encuentran según su carácter y naturaleza en distintos organismos dedicados a la labor de concentrar ordenadamente los

materiales y ponerlos a la disposición del público: archivológicas, bibliográficas, videográficas, audiográficas, hemerográficas e iconográficas. Los sistemas de información como la biblioteca, la hemeroteca, entre otros.

Una vez finalizadas todas estas etapas, el investigador se formó una idea general para llegar así, a la elaboración y redacción de sus propias recomendaciones y conclusiones.

Sistema de Variables

Las variables juegan un rol fundamental en el desarrollo de toda la investigación, en tal sentido, Hernández, Fernández y Baptista (2006), expresan:

Una variable es algo que puede cambiar, bien sea cualitativa o cuantitativamente. Es una propiedad o característica tal como el peso, o la edad que pueda cambiar en un solo individuo, u otras, tales como el sexo o la capacidad académica, que pueden cambiar de un individuo a otro. (p.77)

Lo anterior permite deducir, que las variables son los diferentes elementos, rasgos, cualidades, características, particularidades susceptibles de medición o no, presentes en el objeto de estudio con el fin de ser analizadas.

En el caso del presente estudio, las variables se derivan de los objetivos específicos, posteriormente se identificaron, conceptualizaron y operacionalizaron para una mejor comprensión, manejo y análisis de las mismas.

Definición Conceptual

Consiste en darle atributo a la variable, personifica los términos que son examinados según sea el contexto en que se despliega. La Universidad Santa María (USM 2000), define: “La definición conceptual de la variable es la expresión del significado que el investigador le atribuye y con ese sentido

debe entenderse durante todo el trabajo.”(p.36)

En esa misma línea de pensamientos, la Universidad Pedagógica Experimental Libertador (UPEL, 2003), especifica que la definición conceptual, es el producto de un flujo de ideas que pueden tener su asiento en la creatividad de quien investiga, donde es posible la captación del fenómeno, brindando significado a los fenómenos observados por medio de relaciones perceptibles. Lo antes mencionado exalta la definición conceptual como el significado determinado de la variable que asigna el autor de la investigación. La misma debe tenerse bien definida para su aceptabilidad.

Definición Operacional de las Variables

La definición operacional de las variables para la Universidad Santa María (USM) (2000), es el desglosamiento de la misma en aspectos cada vez más sencillos que permiten la máxima cercanía para poder medirla, estos aspectos se aglomeran bajo las nominaciones de dimensiones, indicadores y de ser necesarios subindicadores. En ese mismo enfoque, Palella y Martins (2004), señalan que operacionalizar las variables permiten el establecimiento de los criterios y parámetros de observación o la tabla de especificaciones, la cual constituye los factores a observar.

En tal sentido, se elaboró un cuadro, donde se describe lo que se conoce como operacionalización de las variables, las cuales están desglosadas en dimensiones e indicadores, que luego fueron debidamente procesadas y analizadas, utilizando como soporte las fuentes bibliográficas alusivas a la temática en estudio, a continuación se presentan:

Cuadro 1

Sistematización de las Variables

Objetivo General: Analizar la aplicabilidad de las retenciones y pagos del Impuesto Sobre la Renta de las personas naturales extranjeras no residentes en Venezuela.

Objetivos Específicos	Variables	Definición Conceptos	Dimensión	Indicador
Revisar las disposiciones legales y normativas vigentes consagradas en el contexto jurídico venezolano en materia de Impuesto sobre la Renta.	Normativa legal aplicable en Venezuela al pago del Impuesto Sobre la Renta.	Son todos aquellos instrumentos legales vigentes en materia de Impuesto Sobre la Renta en Venezuela.	Legalidad jerárquica Teóricos	Principios constitucionales que rigen el sistema tributario. Ordenamiento jurídico tributario venezolano.
Describir el proceso de retención y pago del Impuesto Sobre la Renta llevado a cabo para la remuneración de índole salarial de las personas naturales residentes en Venezuela.	Derecho y deberes de proceder del sujeto activo y pasivo de la obligación tributaria.	Se refiere al tratamiento aplicarse dentro del país a los ciudadanos objeto el ISLR.	Jurídico Tributario Jurídico Tributario	Obligación tributaria. Sujetos de la obligación tributaria. Impuesto Sobre la Renta. (ISLR) Retención de Impuesto Sobre la Renta.
Explicar el proceso de retención y enteramiento del impuesto sobre la Renta realizado por las personas jurídicas y naturales en el Estado venezolano con respecto a las personas extranjeras no residente en el territorio nacional.	Proceso de retención y enteramiento del impuesto sobre la Renta realizado por el estado venezolano a las personas extranjeras no residente en el territorio nacional.	Son todas aquellas herramientas jurídicas utilizadas por la administración tributaria y los contribuyentes, para extinguir la obligación de pagar el ISLR.	Jurídico tributario	Naturaleza jurídica de la retención de ISLR. Proceso de retención del ISLR. Responsabilidades y obligaciones del agente de retención. Responsabilidad de los empleados públicos que actúan como agente de retención. Convenio para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de ISLR y sobre el patrimonio, convenido entre la RBV y España. Consideraciones del Convenio entre la República Bolivariana de Venezuela y el Reino de España. Consideraciones del Convenio. Métodos de Imputación
Determinar los supuestos de aplicación de medidas que regulen el fenómeno de la Doble Tributación de los impuestos de empleados extranjeros no residentes en Venezuela.	Medidas que regulen el fenómeno de la doble tributación de los empleados extranjeros no residentes en Venezuela.	Son las disposiciones que en materia tributaria dispone la legislación internacional.	Jurídico tributario	Aportes de la legislación internacional y pronunciamientos en materia tributaria

Nota: ladino (2011)

CAPÍTULO IV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Luego de efectuar el análisis e interpretación de la información obtenida a través de fuentes bibliográficas así como a las variables parte de la investigación, se presenta continuación un conjunto de conclusiones y recomendaciones derivadas del diagnóstico efectuado a las normas que rigen el proceso de retención y enteramiento del pago de Impuesto Sobre la Renta de las personas extranjeras en Venezuela y su aplicabilidad de conformidad a la normativa jurídica tributaria interna aplicada por el Estado venezolano y las convenciones contraídas mediante el Convenio para evitar doble tributación publicado por la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° (37.913) del (5) de abril de (2004) y el Reino de España.

Conclusiones

De acuerdo con la investigación realizada a través de fuentes bibliográficas y sobre la base del análisis efectuado a los propósitos de los objetivos planteados en la investigación, se presentan las siguientes conclusiones:

El Sistema Tributario Venezolano se ha desarrollado y fortalecido gradualmente con la consolidación de tributos de distintas naturaleza y que lo conforman en función de satisfacer las necesidades económicas del sujeto acreedor del tributo. Todo tributo, por principio de legalidad debe estar concebido en leyes, clasificadas en leyes generales y especiales, y que enmarcan las relaciones jurídicas tributarias entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, y que a fines de los objetivos de esta investigación, hemos revisado

el Impuesto Sobre la Renta.

En tal sentido, el contenido de la Ley de Impuesto sobre la Renta, como medio de coacción, tiene su origen en la búsqueda de una mayor protección del sistema financiero del país, intentando sentar las bases para la construcción de la confianza necesaria prevista ante un principio de igualdad ante la Ley, que permita para el afianzamiento de una cultura tributaria.

Entonces se destaca que el proceso de retención y pago del Impuesto Sobre la Renta para las remuneraciones de índoles salariales de las personas naturales en Venezuela, integra una actividad administrativa de recaudación del tributo a las personas naturales, agregando dentro del procedimiento pautas enmarcadas en derechos y deberes tanto de los agentes de retención como de los contribuyentes. La retención de impuesto sobre la renta se describe como la detención de un porcentaje del pago, en dinero por la contraprestación de un servicio o trabajo que realiza una persona. Ese importe retenido deberá ser ingresado al Estado en un lapso de tiempo determinado, acto que es descrito como el deber de enterar el impuesto retenido.

A este propósito, el ordenamiento jurídico venezolano contempla las normas sobre la retención del impuesto sobre la renta, la cuales aplican para los empleadores en sus funciones de agentes de retención, en principio por su condición de pagadores de remuneraciones que son sometidas al régimen tributario y por consiguiente a retener el impuesto sobre la renta. En el ámbito tributario de las personas naturales dependientes, pudimos identificar que las normas de determinación de la alícuota de retención de impuesto sobre la renta, se recogen en cálculos estimativos anuales (Forma ARI) para empleados residentes, con base en la información que el empleado suministre y en la validación de las remuneraciones que paga el patrono. Mientras que para los empleados no residentes, aplica la alícuota proporcional de 34% definitiva. En este sentido, observamos que la naturaleza de retención de impuesto se comparte entre el calificativo de

anticipo de impuesto sobre la renta para empleados residentes y el de impuesto definitivo para empleados no residentes al ser sometidos a una retención máxima proporcional en el momento del pago.

Con respecto al salario en su condición de hecho imponible, su ingreso solo es gravable al concebirse su disponibilidad jurídica y económica, es decir su gravamen ocurre al momento del ingreso efectivo del salario en el patrimonio del trabajador dependiente, por lo que cualquier retención de impuesto sobre la renta ocurriría solo cuando ocurra el pago efectivo del salario.

El proceso de retención de impuesto sobre la renta, contempla una integración de etapas en la que culmina con la enteración de los impuestos retenidos, procesados mediante medios de tecnología de información donde se especifican los pasos del proceso por el cual, el empleador debe retener el impuesto sobre la renta y que hemos identificado tres fases significativas: 1) fase de determinación de la alícuota, prevista en la necesidad de calcular por medio del formulario ARI el porcentaje de retención aplicable a las personas naturales residentes y que es variable según la situación personal del empleado o de ser el trabajador no residente someterlo a la retención proporcional de 34%; 2) fase que implica el ejercicio de retención, por el que en cada pago se extrae un monto a título de impuesto sobre la renta, por lo que tal importe no ingresa al patrimonio del empleado en forma de dinero y 3) la fase de enterar del impuesto retenido, en el que el empleador está obligado a dar entrada de los importes retenidos en las cuentas del tesoro nacional, dentro de un plazo concebido en las normativas tributarias.

En consecuencia, la obligación de retener el Impuesto Sobre la Renta, sobre los pagos realizados por sueldos y salarios a personas residentes tiene el carácter de pago provisional a cuenta del impuesto anual, entonces por cada relación laboral que tiene un patrón, este queda obligado a establecer y remunerar dicho vínculo bajo las condiciones previstas en la ley, ya que al asumirse el carácter de empleador se constituye en responsables directo o

solidario de estas obligaciones según sea el caso.

Con respecto al proceso de retención y enteramiento del Impuesto Sobre la Renta por los sueldos pagados a las personas extranjeras no residentes en el territorio nacional, contemplado como objetivo general de la investigación, cabe mencionar, que las personas naturales extranjeras son objeto a la ley interna por los hechos ocurridos dentro del país. La condición de persona no residente está referida a la permanencia física dentro del territorio, por lo que el empleador debe tener esta información previa antes de practicar la retención de impuestos sobre la renta. Las circunstancias subjetivas del trabajador (días de permanencia en el país) así como objetivas (devengo de salarios de fuentes territoriales) son de importancia relevante para la calificación de estas personas en sujetos contribuyentes del impuesto sobre la renta en Venezuela. Por consiguiente, basados en la estadía de los sujetos, se tomará en consideración la manera como el Estado gravaría los salarios, sueldos y otras remuneraciones similares, encontrándonos con un régimen tributario basado en un gravamen del salario pagado por un porcentaje de retención previsto de manera única y proporcional, en su fracción más alta de 34% y, sin que opere para estos empleados no residentes en Venezuela, alguna desgravación por deducciones personales o créditos por cargas familiares.

Este tipo de gravamen a las personas empleadas no residentes en Venezuela, está de acuerdo con la doctrina y sistemas internacionalmente concebidos y aplicables en otros países, por lo que se reconoce el derecho del país de la fuente el aplicar el máximo gravamen a los sueldos percibidos por empleados no residentes, sin que signifique en términos jurídicos tributarios algún tipo de discriminación.

No obstante a lo anterior, las normas internas sobre retención de impuesto sobre la renta, se encontrarían en suspensión ante supuestos contemplados en los Convenios para evitar doble tributación. Destacando que Venezuela ha suscrito numerosos Convenios para evitar doble

tributación, bajo el modelo de la OCDE, en el que se da un tratamiento distinto al ordenamiento interno para el gravamen de los sueldos y salarios de las personas dependientes no residentes en Venezuela.

En este sentido, al concurrir las tres condiciones establecidas en el artículo 15 de estos Convenios, y que precisamente hemos revisado para el Convenio firmado con España, condiciones referidas a: 1) el empleado permanezca en el país por un periodo menor de 183 días en el año calendario, 2) que el patrono del empleado no sea un sujeto residente en Venezuela y 3) que el costo de labor de ese empleado no sea imputado a ningún establecimiento permanente en Venezuela. La concurrencia de estas tres condiciones implicaría que no estas personas empleadas no serían contribuyentes del impuesto sobre la renta en el país de la Fuente (lugar donde se ejecuta el empleo) y por consiguiente no sería procedente practicar la retención de impuesto sobre la renta establecida en el ordenamiento interno para los pagos por sueldos y salarios a las personas no residentes en Venezuela.

Por lo que sintetizamos, que estas normas de carácter internacional, sustituye al ordenamiento interno, en lo que se describe como una cesión de la soberanía tributaria por parte del país de la fuente, de manera recíproca entre los países firmantes del Convenio. Sin embargo, es importante referirse a la capacidad de demostrar la residencia fiscal de los empleados en los países de residencia, ya que si el empleado adolece de certificaciones de residencia emitidas por las autoridades tributarias del país de origen, en este caso de España, Venezuela pudiera desconocer las disposiciones del Convenio por falta de prueba de la eficacia del Convenio en las personas que pretenden su aprovechamiento.

Como se observó en el análisis de la normativa aplicable y los supuestos de hechos plasmados, se hace imprescindible la acción de actores que se ajusten a la norma, en función de analizar los contratos pautados e implementar la recaudación y cobro de los impuestos de rentas

sobre los hechos imponible a fin de no ser excluidos de la realidad y vulnerar los intereses del Estado venezolano. Es así, como se verán obligados a generar los espacios para la recepción de pagos sobre el Impuesto de Renta Nacional quienes generen ingresos dentro de la soberanía nacional.

De acuerdo con lo anterior, consideramos que el ordenamiento interno contempla normas de retención de impuesto sobre la renta, que permite extraer en el pago de los salarios anuales, el importe de impuesto sobre la renta estimado para las personas residentes en Venezuela o el importe definitivo para las personas no residentes en Venezuela. Este mecanismo, cumple dos propósitos importantes: 1) el ingreso anticipado de recursos al Estado, que permite una sana administración financiera y, 2) el control sobre de las transacciones señaladas como hechos imponible que ocurren entre particulares, ya que la omisión de estas retenciones de impuesto sobre la renta son severamente sancionadas, incluyendo la responsabilidad solidaria con el trabajador por el impuesto dejado de retener.

En el contexto de los Convenios, observamos que la cesión de la potestad tributaria que ocurriría en el caso de empleados no residentes en Venezuela, para que ocurra, debe darse las condiciones precisas establecidas en dichos Convenios, y que al exigirse al empleador no deducir los importes por sueldo y salarios, se elimina cualquier incentivo a la elusión o defraudación de la Ley. Sin embargo, el uso abusivo de estos Convenios, es ampliamente estudiado por distintas organizaciones públicas internacionales, por lo pudiera dar oportunidades de evasión de la obligación tributaria si no se ejerce por parte del estado venezolano, las supervisiones adecuadas de las obligaciones de los agentes de retención.

El presente estudio pone de manifiesto la necesidad de un mayor énfasis en las actividades e auditorias y revisiones de cumplimiento de las normas pertinentes a la retención del impuesto sobre la renta, debido a que la mala práctica pudiera convertirse en una amenaza contraproducente que

desvirtuaría los objetivos y fines del régimen impositivo.

Recomendaciones

En primer lugar, se deben establecer mecanismos que permitan la masificación y manejo de la información entre los sujetos que integran la relación tributaria (activo- pasivo), relacionada con los procesos, normas y medidas de retención y pago del Impuesto Sobre la Renta, la cual debe comprender la forma correcta de uso, los límites e inconvenientes que pudieran surgir mientras se efectúen los procedimientos, iniciativa que debe partir de las entidades pertenecientes al sistema tributario encargadas de exigir el pago y retención del impuesto.

En este mismo orden, es necesario que se emitan campañas publicitarias de orientación a los usuarios, responsables, solidarios y ciudadanía en general sobre las formas de retención y pago del Impuesto Sobre la Renta, y las posibles medidas preventivas para con los mismos, a fin de que sean detectada de forma temprana cualquier controversia que pudiera surgir, y se tomen las medidas correctivas o preventivas, a que diera lugar a fin de evitar la consumación de delitos relacionados con el fraude de Ley, que pudieran afectar el patrimonio de las personas y de la Nación.

De igual forma, se debe dotar de personal humano capacitado en materia de tributos internos, a las instituciones públicas encargadas de garantizar la eficacia de las normas relacionadas con este tema, ya que este es un mal percibido en la mayoría de los entes del Estado, donde quienes detentan los cargos no cuentan con una constante capacitación a fin de estar actualizados en el conocimiento de los mecanismos de fraudes modernos. Se sugiere la despolitización y profesionalización de la Administración Tributaria, para evitar el exceso de trabajo, la mala preparación académica, la corrupción y sueldos no acordes con la realidad inflacionaria del país, que sin duda afectan a la aplicación efectiva de las normas.

Todo lo anterior, ha originado que el ciudadano pierda la confianza y

muchas veces el respeto por las instituciones, no generándose la cultura tributaria en la ciudadanía, debido a la carencia de transparencia, honradez, celeridad, imparcialidad de los funcionarios públicos y de ciudadanía, es por esto que se hace necesario, recuperar la confianza en las instituciones públicas, cuestión que se logra con la aplicación correcta y estricta de la ley.

Junto con ello, se señala la importancia que reviste el interés de las instituciones privadas, que agrupen, orienten, protejan y defiendan los intereses de sus funcionarios, socios, contratantes y al Estado como tal, ya que de esta manera se genera presión en los organismos públicos alertando sobre situaciones que escapen de su control.

Evidentemente, es de considerar por parte de los autores directos de las legislaciones y pronunciamientos normativos que regula la materia tributaria del Estado venezolano, la debida previsión e implementación de leyes que se adapten a las necesidades y características propias de la colectividad y del Estado, que a su vez escude la vulnerabilidad del sistema; consecuentemente aplicando las medidas de contratación, divulgación y conexión que se puedan contraer con los copartícipes de un hecho imponible de cualquier índole dentro la nación.

Finalmente, mirando hacia el futuro se deben aprovechar oportunidades a fin de que se efectué un verdadero estudio que permita unificar criterios sobre los métodos a utilizarse o aplicarse en los convenios, de manera que sea el Estado venezolano beneficiario de estos y que a su vez estimule la inversión extranjera y el intercambio comercial, motivado al estatus de riqueza que genera la producción de las materias primas explotadas en Venezuela.

En cuanto a la Contraloría General de la República, como ente rector del control fiscal, es pertinente exhortarlo a efectuar la respectiva investigación en función de determinar el nivel de aplicabilidad de la normativa legal vigente en la materia, por los funcionarios actuantes calificados en el acto de recaudación y coacción de los deberes tributarios.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Balestrini, M. (2006). Como se elabora el proyecto de Investigación. Consultores Asociados, Servicio Editorial. Sexta Edición. Caracas, Venezuela.
- Boedo C., M. (2005). Las Retenciones en el Impuesto sobre la Renta al alcance de todos (12a. ed.). Caracas
- Borras, C. (2005) Cómo evitar la Doble Imposición atenuando sus efectos en los Países menos desarrollados. Disponible: www.com (Consultado: 09-08-2010).
- Castillo (2003). Los elementos personales del Impuesto Sobre la Renta de no residentes. Universidad de Lleida, España. En: Revista “Crónica Tributaria”
- Código Orgánico Tributario. (2001). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela 37.305, octubre 17, 2001.
- Código Orgánico Tributario. (2014). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela 6.152 E, noviembre 18, 2014.
- Comentario sobre los Artículos del Modelo de Convenio 2003 de la OCDE de Impuesto sobre la renta y de Patrimonio. OCDE: 28-01-2003.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999). Gaceta Oficial Extraordinario de la República Bolivariana de Venezuela, 5.453, Marzo 24, 2000.
- Convenio con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, entre la república Bolivariana de Venezuela y el Reino de España.
- Cusgüen (1999) Manual de Derecho Tributario: Elementos Sustanciales y Procedimentales. Grupo editorial Leyer. Santa Fe de Bogotá, Colombia
- Evans, R. (1998). Introducción al Régimen Impositivo Municipal Venezolano. Editorial McGraw-Hill. Caracas.
- Fiallo, E. (2001) Retención de la fuente www.dlh.lahora.com.ec (consulta septiembre 2011)
- Fraga, P. L., Sánchez, S. y Vilorio, M. (2002). La Retención en el Impuesto sobre la Renta. Caracas: Editorial Colección Estudios 1.

- García (2008). La retención por trabajo personal de los no residentes. Revista Lexnova
- Grageda Muñoz, E. (2008). Interpretación de los tratados para evitar la Doble Tributación – El Modelo de la OCDE y sus Comentarios. Disponible: www.com (Consultado: 10-08-2010).
- Guiliani F., (1993). Derecho Financiero. Volumen II, (5ta ed.). Argentina. Depalma S.R.L
- Herbert. (2002). Generalidades de los Tributos en Venezuela. Caracas: Editorial Arcoiris.
- Hernández, Fernández y Baptista (2006). Metodología de la Investigación. (4ª ed.). México: McGraw-Hill Interamericana.
- Herran (2000). Importancia de los convenios internacionales para evitar la doble tributación, el estudio de los modelos de negociación existentes y la prevalencia de este tipo de tratados fiscales dentro del ordenamiento jurídico interno del país. Trabajo Especial de Grado presentado en la Pontificia Universidad Javeriana Facultad de Ciencias Jurídicas: Santa Fe de Bogotá.
- Jarach, D. (1998). Curso de Derecho Tributario. (3era.ed.). Buenos Aires, Argentina: Ediciones Cima
- Laya B., J. (1989). Lecciones de Finanzas Públicas y Derecho Fiscal. Caracas, Venezuela: Paredes Editores C.A.
- LegisLec. (2005). Código Orgánico Tributario Comentado y Comparado. Caracas: Legislec Editores, C.A.
- Ley de Impuesto sobre la Renta (2007). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.566 (Extraordinaria), 28/12/2001 y su respectiva reforma (2014) publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.152 de fecha 18 de noviembre de 2014.
- Luqui, J. (1989). La Obligación Tributaria. Ediciones Depalma. Buenos Aires
- Mercado, S. (2006). ¿Cómo hacer una Tesis? Segunda Edición. Distrito Federal, México: Editorial Limusa, S.A.
- Moya, E. (2003). Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario. (3raed.)Caracas: Móvil Libros.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE. (2010)

- Modelos de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, versión abreviada. Instituto de Estudio Fiscales (IEF) Edición Española-
- Páez, J. (2004). La Retención en el Impuesto al Valor Agregado. Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- Palella S. y Martins F. (2006). Metodología de la investigación cualitativa. 2ª edición. Caracas. Fedupel.
- Palella, S. y Martins, F. (2004). Metodología de la investigación cuantitativa. Caracas: Fedupel.
- Pérez, A. (2002). Guía Metodológica para Anteproyectos de Investigación. Fondo Editorial de la Universidad pedagógica Experimental Libertador (FEDUPEL). Caracas, Venezuela.
- Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1997)
- Sequera (2006). Algunas reflexiones sobre el convenio para evitar la doble tributación y evasión fiscal entre España y Venezuela.
- Servicio Nacional Tributario SENIAT [documento en línea]. Disponible: <http://www.seniat.gob.ve>. [Consulta: 2011, Noviembre 30].
- Universidad Nacional Abierta (UNA, 2003)
- Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2003). Manual de Trabajos Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales Vicerrectorado de Investigación y Postgrado. Manual de Trabajos de Grado Caracas.
- Universidad Santa María (2000). Normas para la Presentación del Trabajo Especial de Grado. Decanato de Postgrado y Extensión Dirección de Universidades Caracas.
- Vasconcello Aravena, F. (2008). La Doble Tributación y sus Convenios para evitarla. Disponible: www.com (Consultado: 09-08-2010).
- Villegas H. (1999). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 7ma.ed.)Ediciones Depalma. Buenos Aires.