

UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
AREA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
PROGRAMA DE ESPECIALIZACION EN GERENCIA TRIBUTARIA
CAMPUS LA MORITA

**CONVENIOS ENTRE VENEZUELA Y ESTADOS UNIDOS PARA EVITAR
LA DOBLE TRIBUTACION EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA
RENTA.
CASO: INGRESOS BEISBOLISTAS VENEZOLANOS**

Autora:
Sánchez; Deifer

La Morita, Septiembre 2015

UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
ÁREA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA

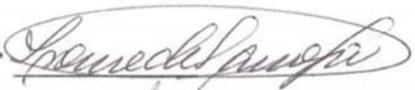
VEREDICTO

Nosotros, Miembros del Jurado designado para la evaluación del Trabajo de Grado Titulado:

"PROPUESTA DE ESTRATEGIAS DE PLANIFICACIÓN FISCAL PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN BASADAS EN EL CONVENIO"

*Presentado por el (la) **Lcda. DEIFER M. SANCHEZ D. C.I. 14.664.256** para optar al Título de **Especialista en Gerencia Tributaria**, estimamos que el mismo reúne los requisitos para ser considerado como **Aprobado**.*

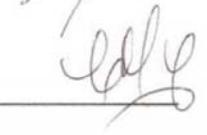
Presidente: Luisa de Sanoja

C.I.: 2989709 Firma: 

Miembro: Berenice Blanco

C.I.: 4.368.061 Firma: 

Miembro: Consuelo Carrera

C.I.: 4613674 Firma: 

Maracay, 06 de Octubre de 2.015



Universidad de Carabobo
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Dirección de Postgrado
Control de Estudios – Sección de Grado



ACTA DE APROBACIÓN DEL PROYECTO DE TRABAJO DE GRADO

La Comisión Coordinadora del Programa de la Especialización en Gerencia Tributaria, en uso de las atribuciones que le confiere el artículo N° 20 del Reglamento de Estudios de Postgrado de la Universidad de Carabobo, hace constar que una vez evaluado el proyecto de trabajo de Grado titulado: **“DISEÑAR ESTRATEGIAS DE PLANIFICACIÓN FISCAL PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN BASADAS EN EL CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA Y LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA CASO: INGRESOS BEISBOLISTAS VENEZOLANOS .”** adscrito a la Línea de Investigación: **Mega-Tendencias Tributarias**, presentado por el (la) ciudadano (a) **Lic. Deifer Sánchez**, titular de la cédula de identidad N° 14.664.256 elaborado bajo la dirección del (la) Tutor (a): **Prof. Mailyn Acevedo** titular de la cédula de identidad N° 11.986.134 considera que el mismo reúne los requisitos y, en consecuencia, es **APROBADO**.

En Maracay, a los veinticinco (25) días del mes de junio del dos mil quince (2015)

Por la Comisión Coordinadora:


Prof. Luisa De Sanoja
Miembro


Prof. Mariela Araque
Miembro

UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
AREA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
PROGRAMA DE ESPECIALIZACION EN GERENCIA TRIBUTARIA
CAMPUS LA MORITA

CONSTANCIA DE ACEPTACIÓN

**ANALISIS SOBRE CONVENIO ENTRE VENEZUELA Y ESTADOS UNIDOS
PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION EN MATERIA DE IMPUESTO
SOBRE LA RENTA.
CASO: INGRESOS BEISBOLISTAS VENEZOLANOS**

Tutor:
Mailyn Acevedo

Aceptado en la Universidad de Carabobo
Facultad de Ciencias Económicas Y Sociales
Especialización en Gerencia Tributaria

Por: Mailyn Acevedo
C.I. 11.986.134

La Morita, Septiembre 2015

UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
AREA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
PROGRAMA DE ESPECIALIZACION EN GERENCIA TRIBUTARIA
CAMPUS LA MORITA

CONSTANCIA DE ACEPTACIÓN

**ANALISIS SOBRE CONVENIO ENTRE VENEZUELA Y ESTADOS UNIDOS
PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION EN MATERIA DE IMPUESTO
SOBRE LA RENTA.
CASO: INGRESOS BEISBOLISTAS VENEZOLANOS**

Asesor Metodológico:
Alba Diaz de Meregote

Aceptado en la Universidad de Carabobo
Facultad de Ciencias Económicas Y Sociales
Especialización en Gerencia Tributaria

Por: Alba Diaz de Meregote
C.I. 3.283.074

La Morita, Septiembre 2015

AGRADECIMIENTOS

Primeramente, agradezco a Dios por darme la Fuerza, Voluntad y Paciencia necesaria al culminar esta fase importante de mi profesión.

Agradezco a mi Familia, y de manera especial a mi Hija Maia por su apoyo, comprensión y por ser el motor esencial de mi vida.

Agradezco a la Profesora Luisa Sanoja y al resto de los Profesores por toda su colaboración a lo largo de este camino.

UNIVERSIDAD DE CARABOBO
AREA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
ESPECIALIZACION EN GERENCIA TRIBUTARIA
CAMPUS LA MORITA

**ANALISIS SOBRE CONVENIO ENTRE VENEZUELA Y ESTADOS UNIDOS
PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION EN MATERIA DE IMPUESTO
SOBRE LA RENTA.
CASO: INGRESOS BEISBOLISTAS VENEZOLANOS**

Autor: Lcda. Deifer Sánchez
Tutor: Lcda. Maylin Acevedo
Fecha: Septiembre, 2015

La presente investigación tuvo como propósito analizar el convenio entre Venezuela y Estados Unidos para evitar la doble tributación en materia de impuesto sobre la renta. caso: ingresos beisbolistas venezolanos, para crear una cultura dentro de las organizaciones deportivas sobre la planificación fiscal y los beneficios que ésta ofrece, con el debido cumplimiento de lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta. La presente investigación se realizó bajo un diseño de investigación documental de tipo explicativo, En cuanto al nivel la investigación se orienta a una investigación descriptiva, En atención a los objetivos propuestos y en consideración a su ubicación dentro de la rama del conocimiento fiscal y de la tributación, la presente investigación documental se caracteriza por ser dogmática, ya que concibe el problema desde un perspectiva estrictamente formalista, descontando todo elemento fáctico o real que se relacione con la institución, norma jurídica o estructura legal en cuestión. Como método, se aplicó el deductivo-analítico. Este método intenta proteger al investigador de la subjetividad, También se implementara el método de la hermenéutica, el cual radica en la interpretación de las bases teóricas y legales para fijar su verdadero sentido y por ende la comprensión de la naturaleza práctica de la problemática y la aplicabilidad de esta en el contexto jurídico real. Cabe destacar que a través de este método utilizado en la investigación nombrada se persigue comprender la esencia objetiva del convenio para evitar la doble tributación basada en materia de impuesto sobre la renta. Caso: ingresos beisbolistas venezolanos .En cuanto a las técnicas de recolección de información se hace de forma sistemáticamente a través de la técnica del esquema, del resumen y del fichaje,

Palabras Claves: Planificación Fiscal, Impuesto sobre la Renta, Convenio para Evitar la Doble Tributación, Beisbolista.

UNIVERSIDAD DE CARABOBO
AREA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
ESPECIALIZACION EN GERENCIA TRIBUTARIA
CAMPUS LA MORITA

**ANALISIS SOBRE CONVENIO ENTRE VENEZUELA Y ESTADOS UNIDOS
PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION EN MATERIA DE IMPUESTO
SOBRE LA RENTA.
CASO: INGRESOS BEISBOLISTAS VENEZOLANOS**

Autor: Lcda. Deifer Sánchez
Tutor: Lcda. Maylin Acevedo
Fecha: Septiembre, 2015

ABSTRACT.

This research was aimed to analyze the agreement between Venezuela and the United States to avoid double taxation with respect to taxes on income. case: Venezuelan baseball income, to create a culture within sports organizations on tax planning and the benefits it provides, with due observance of the provisions of the Law on Income Tax. This research was conducted under a research design explanatory documentary, As level research is focused on a descriptive research, having regard to the objectives and considering its location within the branch of tax knowledge and taxation, this documentary research is characterized as dogmatic as it sees the problem from a strictly formalistic perspective, discounting any factual or real element that relates to the institution, legal rule or legal structure in question. As the method was applied deductive-analytic. This method seeks to protect the researcher subjectivity, the method of hermeneutics, which lies in the interpretation of the theoretical and legal bases for fixing its true sense will also be implemented and therefore the understanding of the practical nature of the problem and applicability of this in the real legal context. Note that through this method used in the research named objective pursued understand the essence of the agreement to avoid double taxation based on income tax. Case: Venezuelan baseball income. As the information collection techniques is done so consistently through the technical scheme, the summary and the signing.

Keywords: Tax Planning, Income Tax, Convention for the Avoidance of Double Taxation, Baseball Player.

INDICE GENERAL

	Pág.
SECCIÓN I	
EL PROBLEMA	
Planteamiento del Problema.....	11
Formulación del Problema.....	12
Objetivo General.....	13
Objetivos Específicos.....	13
Justificación de la Investigación.....	13
SECCIÓN II	
MARCO TEÓRICO REFERENCIAL	
Antecedentes de la Investigación.....	16
Bases Teóricas.....	20
Bases Legales.....	46
SECCIÓN III	
MARCO METODOLÓGICO	
Método.....	51
Técnicas e Instrumentos de la Investigación.....	52
Procedimiento.....	54
SECCIÓN IV	
ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS	
Análisis e Interpretación de los Resultados.....	55
Conclusiones y Recomendaciones.....	72
Lista de Referencias.....	76

INTRODUCCION

Venezuela, actualmente está sufriendo cambios trascendentales debido a las decisiones políticas y económicas realizadas por el Gobierno Nacional, permitiendo así innovar en materia de leyes convenios suscritos con otros Países, trayendo como consecuencia la entrada en vigencia del Convenio entre la República Bolivariana de Venezuela y Estados Unidos de América en materia de Impuesto sobre la Renta, caso: Ingresos Beisbolistas Venezolanos.

Este Convenio tiene como objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta, constituye un avance en la integración a la globalización de nuestro País y en consecuencia permitirle competir con otros que llevan más de 50 años celebrando acuerdos bilaterales para incrementar sus operaciones económicas, intelectuales y profesionales, como es el caso de el modelo **OCDE** el cual fue fundada en 1960. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (**OCDE**) es un organismo de cooperación internacional, compuesto por 34 estados, cuyo objetivo es coordinar sus políticas económicas y sociales. Se puede inferir por su contenido que entre otros este sienta las bases para el convenio objeto de este estudio, por lo que se reseñara dentro del análisis como una fuente de vital importancia para mitigar o evitar la doble tributación de los beisbolistas venezolanos radicados en el exterior.

Así mismo es importante destacar, que este Convenio es la razón principal que motivo la realización de esta investigación, la cual tuvo como objetivo general Analizar el convenio entre Venezuela y Estados Unidos para evitar la doble tributación en materia de impuesto sobre la renta.

En razón de la situación legal planteada, el problema estudiado en el presente trabajo de investigación, fue la de establecer cambios en la aplicación del convenio en

estudio, ya que en la actualidad surge la necesidad de que los estudiantes egresados de la Especialización Gerencia Tributaria de la Universidad de Carabobo, estén actualizados en materia de operaciones económicas entre Venezuela y países Extranjeros.

Ahora bien, para emprender cualquier tipo de investigación, es necesario trazarse una estrategia a seguir, para así obtener la información requerida y que servirá de base para darle solución a un problema planteado, por lo que se debe partir de un resultado anterior, hacer los nuevos planteamientos, seguir una serie de técnicas e instrumentos de recolección de datos, su respectivo análisis, para que el resultado que arroje dicha investigación, sea de un alto grado de exactitud. El tipo de investigación que se realizó en este estudio fue documental, tipo explicativa.

La información necesaria para la realización de esta investigación básicamente se obtuvo de documentos, escritos, artículos de prensa, informes científicos, sociales, fuentes éstas que permitieron constituir datos secundarios, manejados dentro del diseño documental o bibliográfico, , quedando estructurado de la siguiente manera:

El trabajo se dividió en cuatro (4) Capítulos, de los cuales el Primero de ellos se refiere al planteamiento del problema y los objetivos de la investigación. En el Capítulo II, se analizó todo lo referente a los antecedentes de la investigación, la normativa legal concerniente al convenio para evitar la doble tributación entre la República Bolivariana de Venezuela y los Estados Unidos de América en materia de impuesto sobre la renta, caso: ingresos beisbolistas venezolanos y las bases teóricas.

En el Capítulo III, relacionado con el marco metodológico, tipo de investigación, y las técnicas e instrumentos de recolección de datos.

En el Capítulo IV, se realizó el análisis de interpretación de los resultados.

Finalmente, se presentan las Recomendaciones y por último las Referencias Bibliográficas.

CAPITULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema.

A nivel mundial las organizaciones encargadas del régimen tributario deben procurar establecer todos parámetros necesarios para el pago de impuestos, incluyendo la información y divulgación de todas las orientaciones necesarias para que los contribuyentes estén debidamente informados y conscientes de las obligaciones que deben cumplir al respecto. El pago de impuestos beneficia el progreso de cualquier país ya que por medio de los recursos que este genera cada nación hace una distribución equitativa de tales ganancias para mejorar la calidad de vida a través de inversiones en materia de salud, vivienda, escuela, entre otros.

Dentro de este ámbito el Estado se ocupa de los impuestos y contribuciones que coercitivamente impone a una persona natural o jurídica al momento en que ésta materialice el hecho imponible contenido en la norma. Como es sabido, la importancia de la tributación es innegable, por ello es trascendental conocer todo acerca de los tributos, desarrollando estrategias para conseguir la aceptación social de los impuestos, concientizando a los ciudadanos para tratar de disminuir la evasión y la defraudación tributaria

En relación a lo antes expuesto las organizaciones deportivas debidamente estructuradas se debe llevar a cabo un proceso administrativo donde se evidencie las obligaciones fiscales y tributarias que tienen por la actividad que realizan, las cuales los hacen sujetos de obligaciones contributivas, dejando claro que siempre y cuando

se cumplan los convenios establecidos entre los países involucrados estos no deben pagar una doble tributación

Es por ello que para garantizar la eficacia de la Ley impositiva, es necesaria la creación de una serie de instrumentos de control fiscal, e irlos extendiendo y perfeccionando en la medida que la administración y recaudación de los tributos se va haciendo compleja y surjan las tendencias de evasión y elusión de los mismos. Entre los instrumentos de control fiscal más importante y eficaz, están las multas y sanciones, que deben aplicarse a todos los contribuyentes que incumplan o violen las leyes fiscales del país

En virtud al proceso creciente de profesionalización que se suscita en el deporte a nivel mundial y el aumento significativo de las organizaciones deportivas, aunado a los éxitos que a nivel internacional alcanzan los deportistas venezolanos en las más variadas modalidades individuales, y en especial a la dimensión que han alcanzado diversas competiciones organizadas en todos los países, en las que los deportistas se hallan sometidos a la normativa laboral especial (como el fútbol, el baloncesto, el béisbol o el ciclismo), llama la atención las elevadas remuneraciones que se ofertan a los deportistas de élite de todo el mundo y por la cual se siente cada vez más atraídos.

Es frecuente en el contexto internacional que la normativa fiscal no contemple un régimen específico de los deportistas. A todos los deportistas, sin distinciones, les afectan los impuestos que en general gravan a las personas físicas. En este sentido, están sometidos al deber de contribuir por la renta que obtienen residentes como no residentes.

En todo este conjunto de impuestos, las especificidades que presenta el régimen fiscal de los deportistas son distintas en función del carácter laboral o profesional de su actividad. Los deportistas en régimen laboral especial, pueden obtener diferentes clases de renta mundial. Acotando que es por ello que surge la necesidad de celebrar

convenios internacionales entre Venezuela y otros países para evitar la doble tributación.

Principalmente, estos sujetos reciben rendimientos de trabajo, por su relación con los clubes o entidades deportivas para los que prestan sus servicios, pero también otras rentas que no proceden directamente de la actividad deportiva (cualquiera de las rentas que puede obtener una persona física). Lo importante es que dichos ingresos permitan elaborar el cálculo del impuesto sobre la renta de forma exacta no permitiendo que surja algún indicio de elusión o evasión tributaria.

En este sentido la tributación de los beisbolistas no era un problema que preocupara mucho a las autoridades tributarias ni a los asesores fiscales en Venezuela. El escaso número de deportistas que obtenían remuneraciones importantes y los problemas que ello planteaba no justificaban mayores estudios, fiscalizaciones, ni organizaciones. Esta situación ha cambiado en los últimos años. Trazar una línea para fijar cuando un deportista de alto nivel se convertía en profesional era difícil. El pago de gastos de viaje y viáticos por estadías para competir en determinados eventos llegaba a considerarse por algunas federaciones deportivas como pagos profesionales.

Hoy en día son muchos, y cada vez más, los deportistas que obtienen cuantiosos beneficios por su actividad profesional. Ya el beisbolista dejó de ser un ser aislado que debía sobrevivir con enorme esfuerzo y en la mayoría de los casos procurando ayudas oficiales o colaboraciones de empresas, como ocurría no hace mucho tiempo.

En Venezuela cada vez más se están presentando competiciones deportivas remuneradas con la participación de deportistas nacionales e internacionales. Falta todavía atraer grandes premios y figuras, pero no descartamos que exista una cierta actividad que merece alguna atención en el ámbito tributario a razón del desconocimiento de los deportistas en materia de convenios internacionales.

La Ley de Impuesto sobre la Renta abarca indiscutiblemente la marea de la globalización, además también ha arrastrado consigo la actividad deportiva y ahora que los eventos deportivos se realizan mayormente en distintos países, los deportistas se ven obligados a trasladarse con más frecuencia y a realizar parte de su actividad profesional en varios países a la vez, distintos al país de residencia, creando posibles problemas de doble tributación internacional.

Cabe señalar que los profesionales del deporte, dando uso del Convenio para evitar la doble tributación, les permite mitigar el gasto que ocasiona el pago de impuesto sobre la renta, porque se toma en cuenta sus ingresos territoriales como extraterritoriales realizando con exactitud el cálculo del monto real para su declaración, basado en el principio de renta mundial.

Con todo esto se permite que no se excluya ningún ingreso obtenido por el beisbolista, de manera que ambos países que suscribieron el convenio no sean afectados de manera negativa, por el contrario obtengan la información justa por lo percibido realmente por este deportista. Evitando la doble tributación y tomando en cuenta la presunción de sus rentas tal como lo establece la Ley de Impuesto sobre la Renta, y aplicando estrategias de planificación fiscal que permitan evitar algún acto ilícito de parte del contribuyente en estudio.

Por lo tanto, en el presente estudio se plantea la siguiente interrogante:

Formulación del Problema

¿Es necesario analizar la doble tributación en materia de impuesto sobre la renta de los beisbolistas venezolanos en base a la situación actual del Convenio entre la República Bolivariana de Venezuela y los Estados Unidos de América?

Objetivo General.

Analizar el convenio entre Venezuela y Estados Unidos para evitar la doble tributación en materia de impuesto sobre la renta.

Objetivos Específicos:

Conocer el tratamiento fiscal de las rentas según lo establecido en la ley de ISLR y el convenio para evitar la doble tributación entre Venezuela y Estados Unidos de América.

Identificar los elementos fiscales y de tributación que en materia de cultura tributaria tratan la doble tributación.

Describir los criterios doctrinarios y legales sobre del Convenio entre la República Bolivariana de Venezuela y los Estados Unidos de América en materia de impuesto sobre la renta y la doble tributación de los beisbolistas venezolanos

Justificación de la Investigación

El desarrollo de este estudio tendrá por objeto Analizar el convenio entre Venezuela y Estados Unidos para evitar la doble tributación en materia de impuesto sobre la renta, así mismo queda implícito que la misma busca crear una cultura dentro de las organizaciones deportivas sobre la planificación fiscal y los beneficios que ésta ofrece, con el debido cumplimiento de la cancelación del Impuesto Sobre la Renta (ISRL), y desarrollar aspectos pocos conocidos a través de los objetivos y estrategias que aborda la planeación tributaria, se pretende generar información que permita lograr la disminución en la aplicación de multas y sanciones por parte del ente encargado en materia tributaria (SENIAT) a muchas organizaciones que carecen de

conocimiento en materia de Planificación Fiscal, como es el caso de las empresas deportivas en el país.

En virtud que los países se encuentran con muchas dificultades al momento de gravar y fiscalizar los enriquecimientos de los deportistas, y considerando que la naturaleza de las actividades deportivas no son siempre continuas y son ejercidas en distintos países con diversos tipos de ingresos, bien sean directos o indirectos y que no todos referidos a la actuación deportiva, complica el control de la tributación; en tal sentido al diseñar estrategias de planificación fiscal producto del presente estudio permitirá conocer de que forman gravan las rentas estos deportistas, y si se les están dando el trato adecuado para realizar el cálculo de los impuestos que deben pagar, y así evitar la doble tributación.

Por consiguiente, este estudio va a permitir la obtención de múltiples beneficios como, la estabilidad en políticas fiscales, el incentivo a la inversión extranjera y la captación de empresarios americanos que desean contratar deportistas venezolanos. Además de brindar seguridad fiscal a la administración tributaria permitiéndole orientar mejor su fiscalización y de esta forma obtener las estimaciones de posibles evasiones tributarias. Así mismo podría asignar mejor los recursos para la fiscalización, mejorando así su efectividad para medir los resultados de los planes de fiscalización y realizar modificaciones cuando se requieran.

Los resultados de esta investigación van a constituir un valioso aporte, tomando en cuenta que el Convenio, además de racionalizar sus cargas, contribuirá al diseño de herramientas en la orientación de cátedras de estudios para el cumplimiento de las leyes y de éstos convenios, donde los especialistas contribuyan a debatir puntos de vistas tributarios, bajo un lenguaje sencillo y didáctico, relacionado con las normas legales de la legislación venezolana, con la finalidad de aumentar la rentabilidad por la vía de la reducción de los tributos.

Por lo anteriormente expuesto resulta significativo analizar el convenio entre Venezuela y Estados Unidos para evitar la doble tributación en materia de impuesto sobre la renta, que permita a los especialistas en gerencia tributaria optimizar la aplicación del convenio para evitar doble tributación internacional entre la República Bolivariana de Venezuela y los Estados Unidos de América. Además se hace necesario estudiar las alternativas legales y trazar el análisis adecuado para ahorrar muchos recursos en materia de impuestos, debido a que las actividades impositivas revisten especial importancia, al punto de revelar, en algunos casos, una clave principal para el éxito de una organización o actividad.

En relación a los aportes teóricos de este estudio, la investigadora del mismo, previa revisión bibliográfica presenta una interpretación y análisis de los contenidos que son de utilidad al estudio así como aquellos artículos de la legislación que los contemplan a fin de que puedan ser llevados a la práctica sin duda alguna.

Respecto al contexto metodológico y tomando en cuenta que esta investigación es documental, la misma puede por el contenido recopilado, analizado e interpretado servir de antecedente a otros investigadores que busquen ampliar sus conocimientos en relación a la tributación de los beisbolistas venezolanos radicados en el exterior.

CAPITULO II

MARCO TEORICO

El marco teórico constituye un aspecto de gran relevancia dentro de la investigación. En términos generales, representa la explicación teórica para comprender la naturaleza del hecho investigado, o lo que es lo mismo, sustentar teóricamente el estudio y así poder relacionarlo con la realidad, tomando en consideración sus aspectos conceptuales y legales. Después de plantear y caracterizar el objeto de estudio, el investigador según la naturaleza de su investigación debe necesariamente presentar un conjunto de sustentos teóricos, conceptos y experiencias que le permitan tanto a él como investigador así como a cualquier otro interesado en conocer dicho trabajo, todas las bases que en relación a la temática seleccionada guardan relación o son un apoyo para la comprensión del mismo.

Según Hochman y Montero (2012), “la revisión bibliográfica consiste en la organización del conocimiento en un conjunto de relaciones significativas que capacitan para tener una perspectiva clara de los elementos que se asocian al objeto de estudio” (p.55). En este sentido le corresponde al investigador hacer uso de técnicas de recolección de información para ofrecer a lo largo de su investigación el contexto teórico, los antecedentes y cualquier otro sustento de utilidad para la comprensión de su trabajo.

Antecedentes de la investigación

En esta parte de la investigación la investigadora a la luz de los planteamientos hechos necesita hacer revisiones de los contenidos y teorías que están estrechamente

relacionadas a su estudio y que han sido tratadas anteriormente por otros investigadores o especialistas de la materia a fin de ampliar los conocimientos al respecto e incorporar en su estudio aquellas ideas que le son de utilidad para una mejor comprensión de los planteamientos hechos. De allí entonces surge la necesidad de investigar sobre otros trabajos similares y que son presentados como antecedentes a continuación.

Para la realización de este estudio se utilizaron como referencia algunas investigaciones previas cuyas conclusiones sirvieron de base para la construcción teórica en el desarrollo del mismo.

Acevedo, M (2011), su investigación se basó en el “Análisis Evaluativo del Convenio entre la República Bolivariana de Venezuela y la República Portuguesa con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta”, Trabajo para optar al grado de Especialista en Gerencia Tributaria. Universidad de Carabobo. Basada en la modalidad de campo de tipo descriptiva y documental.

De sus resultados se plantearon alternativas relacionadas con el análisis del Convenio en estudio, en especial la tributación de las rentas, ya que el profesional egresado debe conocer como especialista del área tributaria cada uno de los aspectos que lo engloban y como aplicarlos en las transacciones comerciales y personales, tanto de personas naturales como jurídicas. Investigación escogida por su pertinencia, bases teóricas en materia de convenios internacionales y la doble tributación.

Herrera, B; Rodríguez L y Arrieta W (2010), en su artículo titulado “Colombia frente a los Convenios de Doble Tributación Internacional”, este artículo es producto de la investigación denominada El Impuesto de Renta y Patrimonio a la luz de los Tratados para Evitar la Doble Tributación Internacional desarrollada en el marco de la línea de investigación de asuntos mercantiles, en el grupo de Derecho Privado de la

Corporación Universitaria de la Costa.

Este artículo se seleccionó como antecedente ya que en él se analizó la normativa colombiana frente a aquellas políticas y convenios internacionales relacionados con la doble tributación internacional y el flujo de inversiones, por ello se considera directamente influyente en la investigación de estudio, ya que ambas investigaciones analizan convenios de doble imposición internacional.

Jiménez, J (2012), en su trabajo de grado titulado “Propuesta de un Plan como Herramienta de Planificación Tributaria del Impuesto sobre la Renta en la compañía Venezolana de Cerámica, C.A. Ubicada en la Victoria, Estado Aragua”, Trabajo para optar al grado de Especialista en Gerencia Tributaria. Universidad de Carabobo. Es un trabajo bajo la modalidad de proyecto factible apoyada en una investigación de campo, de carácter descriptivo y con base documental. La técnica de recolección de la información fue la encuesta y el instrumento, un cuestionario compuesto con 28 preguntas cerradas.

Esta investigación es imprescindible ya que plantea que los beisbolistas no elaboran presupuestos, por lo tanto no se le otorga importancia a los aspectos vinculados con los tributos; y además no se realiza una proyección tributaria de los impuestos directos en donde el autor enfatiza que lo anteriormente planteado impide el establecimiento de un proceso de ajustes y provisión referente al pago de las obligaciones fiscales. Este trabajo aporta a la presente investigación herramientas de planificación tributaria del impuesto sobre la renta..

Palma, R (2011), en su trabajo de grado titulado “Estrategias para la Optimización de la Planificación Tributaria en la Coordinación de Impuestos de la Empresa Ferralca”, Trabajo para optar al grado de Especialista en Gerencia Tributaria. Universidad de Carabobo. Realizado bajo la modalidad documental, empleó como objetivo principal proponer estrategias para la planificación tributaria.

Utilizó la encuesta como técnica de recolección de datos y el instrumento fue el cuestionario de preguntas cerradas.

Esta investigación brinda un aporte significativo ya que se pudo constatar en él, que una estrategias de planificación fiscal fundamental es aquella que realiza una proyección de la información financiera, ya que es posible desprender de ella todos los factores fiscales relevantes(generatores de impuesto sobre la renta), con la finalidad de estar en la capacidad de saber, como, cuando y con quien establecer relaciones comerciales y realizar operaciones y transacciones para así mantener la más justa posible carga fiscal; permitiendo aplicarla a los beisbolistas para que adopten esta herramienta fiscal que permite el fortalecimiento de su carrera y lograr resultados óptimos, monitoreando continuamente los lineamientos estratégicos.

Rodríguez, M (2013) realizó una investigación titulada “Ética y Responsabilidad Social en la Gestión Tributaria de la Empresa Industrias Iberia C.A”, Trabajo para optar al grado de Especialista en Gerencia Tributaria. Universidad de Carabobo. El objetivo general fue proponer lineamientos que fundamenten la ética y responsabilidad social en la gestión tributaria de la empresa. Teóricamente la investigación se sustentó en los ejes temáticos: ética, responsabilidad social y gestión tributaria, así como investigaciones previas relacionadas con la complejidad abordada.

Metodológicamente en función del objetivo general del estudio, corresponde a la modalidad de campo de carácter evaluativo, con un nivel descriptivo. Empleando método cuantitativo y cualitativo para el análisis de los datos obtenidos; en la misma se recomienda divulgar oportunamente los lineamientos de la organización en cuanto a ética y responsabilidad social se refiere y capacitar al personal, al tiempo que se documenten los cambios que se susciten en el área.

La investigación de Rodríguez sirve de apoyo para la presente investigación en la forma como se presentó y se utilizó el instrumento para la recolección de datos, de igual manera los ejes temáticos utilizados en la misma como lo es la gestión tributaria.

Bases Teóricas

Las bases teóricas tal como lo afirma el Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2012), “Comprende una revisión de los trabajos previos realizados sobre el problema en estudio y de la realidad contextual en la que se ubica”. (p. 27). En este sentido, a continuación se describen las bases teóricas que sustentan este estudio.

Convenio

Según afirma Ramírez (2010)

Un convenio es un tratado internacional es un acuerdo escrito entre ciertos sujetos de Derecho internacional y que se encuentra regido por este, que puede constar de uno o varios instrumentos jurídicos conexos, y siendo indiferente su denominación. Como acuerdo implica siempre que sean, como mínimo, dos personas jurídicas internacionales quienes concluyan un tratado internacional. Por ejemplo los gobernantes de cada país se reúnen para ponerse de acuerdo con sus límites de países para no tener problemas con sus territorios. (P.234)

De allí es comprensible que tales acuerdos se realicen entre Estados, aunque pueden celebrarse entre Estados y organizaciones internacionales. Los primeros están regulados por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969; los

segundos, por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados celebrados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales.

La doble tributación

Según Rivas (2012) La doble tributación internacional se concibe como "la aplicación de impuestos comparables en dos estados (países) sobre el mismo contribuyente, con respecto a la misma materia imponible y por iguales períodos". (p.53)

Se conoce como Doble Tributación Internacional al fenómeno que consiste en que dos o más estados tienen o pretenden tener potestad tributaria sobre una misma renta. En otras palabras, dos países aplican impuestos a la renta sobre un mismo hecho económico. Situación esta que afecta al contribuyente en lo que respecta a su economía e ingresos.

La carga tributaria combinada a que puede dar lugar la doble tributación representa normalmente un obstáculo serio a la inversión extranjera tanto activa como pasiva, así como el desarrollo del comercio de servicios, transferencias de tecnología y la movilidad del trabajo. A fin de eliminar o al menos atenuar la Doble Tributación, existen varios remedios de carácter unilateral, mediante los cuales los países modifican su legislación interna a fin de acomodar la situación tributaria de las rentas cuya fuente se encuentra en el extranjero y que son devengadas o percibidas por contribuyentes domiciliados en el país. Estas medidas se traducen normalmente en exenciones o bien en créditos contra los impuestos locales por los impuestos a la renta pagados en el extranjero. A las medidas unilaterales se suman los Tratados para evitar la Doble Tributación. En estos Tratados los Estados convienen que ciertas rentas sólo pueden ser gravadas en uno de los dos Estados o bien que, de ser gravadas

en ambos, se afecten con tasas reducidas y que existan mecanismos de crédito o exención que en definitiva lleven a cargas impositivas razonables.

Los países en forma soberana emiten legislaciones tributarias que obligan a sus nacionales independientemente de su residencia, aunque en la mayoría de los países tales legislaciones obligan tributariamente a los residentes, con independencia de su nacionalidad, sobre la totalidad de sus ingresos a "nivel mundial". Un tercer criterio para identificar el derecho de recaudación de un país se da en función de la "fuente territorial del ingreso", independientemente de la nacionalidad o residencia del generador del ingreso, y es así que al realizarse operaciones internacionales por parte de empresas o por individuos, se propicie la "doble tributación", es decir, el pago de un tributo a dos países, en forma duplicada, sobre un mismo ingreso. Los países de América, por lo general, mantienen en sus leyes fiscales medidas unilateralmente decididas por sus cuerpos legislativos, para evitar o aminorar el impacto de la doble tributación.

Beisbolistas Venezolanos

Jugador profesional en el campo del béisbol venezolano, que puede desempeñar uno o varias funciones dentro o durante el juego que se desarrolla por una temporada.

Convenio Internacional para Evitar la Doble Tributación Internacional

Montaño (2010) en su investigación acota que:

En la década de los 90 la Sociedad de Naciones sirvieron en gran medida

para que (OECD), conocida en castellano como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), continúen con sus labores orientadas hacia la confección de un modelo de convenio general para atenuar o evitar la Doble Tributación, que permitan orientar a los Estados en el momento de negociar y suscribir acuerdos fiscales internacionales. (p.9).

Es importante acotar que los convenios que se van a analizar en este estudio es el Convenio para evitar la doble tributación entre la República Bolivariana de Venezuela y Estados Unidos de América, sin descartar el convenio de más antigüedad como es el de La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) por contener estatutos que son base para la comprensión del mencionado convenio bilateral inmerso en una organización de mucha más experiencia en el tema de la doble tributación.

Convenio Internacional para Evitar la Doble Tributación Internacional entre la República Bolivariana de Venezuela y USA:

De acuerdo a la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.427, del 05 de enero del año 2000, se define en su artículo 18 que se refiere a Artista y Deportistas en el Numeral N° 1, establece:

Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante, como profesional del espectáculo tales como un actor de teatro, cine, radio y televisión, o músico, o como deportista, cuya renta pueda estar exenta de imposición en dicho otro Estado Contratante bajo lo dispuesto en los Artículos 14 (Servicios Personales Independientes) y 15 (Servicios Personales Dependientes), puede estar sujeta a imposición en ese otro Estado Contratante, salvo cuando la cantidad de la compensación obtenida por dicho artista o deportista por las mencionadas actividades, incluidos los gastos que le sean reembolsados o sean soportados por cuenta de él, por dichas actividades, no excedan de seis

mil dólares de los Estados Unidos (US\$6.000,00) o su equivalente en bolívares de Venezuela en el correspondiente ejercicio fiscal.”(p.7)

Este artículo establece una limitante económica con respecto a las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante y señala que puede estar sujeta a imposición en ese otro Estado Contratante, salvo cuando la cantidad de la compensación obtenida por las mencionadas actividades, incluidos los gastos que le sean reembolsados o sean soportados por cuenta de él, por dichas actividades, no excedan de seis mil dólares de los Estados Unidos (US\$6.000,00) o su equivalente en bolívares de Venezuela en el correspondiente ejercicio fiscal.

Siguiendo en el mismo orden de ideas, es importante destacar lo que establece el Numeral N° 2:

No obstante lo dispuesto en los Artículos 7 (Beneficios Empresariales) y 14 (Servicios Personales Independientes), cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista en calidad de tal sean devengadas por una persona distinta del artista o deportista, esta renta podrá someterse a imposición en el Estado Contratante en que se realicen las actividades del artista o deportista, a menos que se compruebe que ni el artista o deportista, ni personas vinculadas al mismo, participen directa o indirectamente, en los beneficios de esta otra persona en cualquier forma, incluyendo la percepción de remuneraciones diferidas, bonificaciones, honorarios, dividendos, distribuciones de sociedades de personas u otras distribuciones. (p.7)

De igual manera lo que establece en el Numeral N° 3:

Las disposiciones de los párrafos 1 y 2, no serán aplicables a las rentas obtenidas por las actividades realizadas en un Estado Contratante como artista o deportista si la visita a ese otro Estado es total o substancialmente financiada con fondos públicos de uno o ambos de los Estados Contratantes

o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales. En tal caso, la renta será sometida a imposición solamente en el Estado Contratante en el cual el artista o deportista es residente.

Es importante acotar que en el artículo 18 del mencionado convenio, se hace referencia a las actividades artísticas y deportivas tal como se describió específicamente en los numerales uno, dos y tres; evidenciándose la gran importancia de su contenido para este estudio debido que el objetivo general estudiara el convenio entre estos países y a su vez determinar que procedimientos se llevan a cabo para verificar el hecho imponible y que sujetos pasivos están obligados a pagar los tributos.

La Tributación de los Deportistas en los Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional

Bóveda (2010) señala en su artículo de investigación publicado en la Revista de Derecho Tributario No. 109 referido Tributación de los deportistas en Venezuela, expresa:

Los Estados de residencia tienen una evidente dificultad para saber en qué otros Estados un deportista ha realizado actuaciones o recibido pagos por actividades relacionadas directa o indirectamente con su actividad deportiva. Obtener información, fiscalizar los ingresos, determinar los impuestos y recaudarlos efectivamente puede resultar ilusorio para los Estados de residencia, si no existieran normas a nivel internacional que atribuyen competencia para gravar las rentas de los deportistas a nivel mundial con criterios equitativos y prácticos. Para los residentes en Venezuela es a partir de la introducción del gravamen a la renta mundial en la modificación de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999 que cobra importancia lo referente a los métodos para evitar la doble tributación internacional y los convenios en esta materia.

Siguiendo en el mismo orden de ideas es importante acotar:

Anteriormente, cuando en Venezuela sólo se gravaban enriquecimientos de fuente territorial el interés por suscribir convenios para evitar la doble tributación internacional incumbía principalmente a los países que gravaban la renta mundial, los cuales buscaban, mediante la suscripción de convenios, otorgar un régimen más claro y, generalmente más favorable, a los residentes y (o) nacionales de sus países que obtenían enriquecimientos en Venezuela

Así mismo es importante destacar del artículo anteriormente descrito que:

En materia de derecho los modelos de convenios para evitar la doble tributación internacional que más influencia han tenido tanto desde el punto de vista de la legislación aplicable como de la doctrina que los estudia, y a los cuales vamos a referirnos a continuación, son el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (Modelo de la OCDE), el Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas (Modelo de la ONU), y el Modelo de Convenio de los Estados Unidos de América (Modelo USA), el cual, por razones obvias es el que se sigue cuando se suscribe un convenio con ese país

Bóveda (2010) en su investigación publicada en la Revista de Derecho Tributario No. 109 sobre *El Modelo de Convenio para evitar la Doble Tributación de los Estado Unidos de América (USA)*, regula lo referente a tributación de artistas y deportistas en su artículo 17, parágrafo 1:

Se establece un monto mínimo a partir del cual el Estado de la fuente puede gravar el ingreso del deportista. Dicho monto está fijado en la cantidad de veinte mil dólares de los Estados Unidos de América (US\$ 20.000,00) o su equivalente en la moneda del país con el cual se está contratando, e incluye los gastos que le sean reembolsados o sean soportados por el deportista. El objetivo de fijar este monto es evitar que se graven ingresos de menor cuantía. Pasado dicho límite, se podrá gravar la totalidad del ingreso.

Así mismo es importante destacar lo que establece el parágrafo 2 del mismo artículo:

El Modelo USA requiere que para que las rentas derivadas de las actividades realizadas por un deportista y atribuidas a otra persona, puedan ser gravadas en el Estado de la fuente, es necesario que se compruebe que el deportista, o personas vinculadas a él, participan directa o indirectamente o de alguna manera, en los beneficios de la persona que devenga los ingresos provenientes de las actividades realizadas por el deportista. Se incluye expresamente como beneficio, la recepción de remuneraciones diferidas, bonos, honorarios, dividendos, distribución de beneficios en sociedades u otras distribuciones.

Evasión fiscal.

En el mundo de los impuestos existen dos términos que son utilizados por los contribuyentes y las entidades administradoras de impuestos para describir la decisión de los contribuyentes de minimizar el pago de impuestos.

La elusión de impuestos hace referencia a las conductas del contribuyente que busca evitar el pago de impuestos utilizando para ello maniobras o estrategias permitidas por la misma ley o por los vacíos de esta. La elusión no es estrictamente ilegal puesto que no se está violando ninguna ley, sino que se está aprovechando mediante una interpretación que es permitida por la ley, que en ocasiones es ambigua o tiene vacíos.

La evasión, en cambio, hace referencia a las maniobras utilizadas por los contribuyentes para evitar el pago de impuestos violando para ello la ley.

Establecimiento Permanente

Montaño (2009) lo define como:

El concepto de “domicilio de negocios” se aplica para designar el lugar donde una persona individual o colectiva desarrolla su actividad económica. Si esta se lleva a cabo en diferentes Estados eventualmente estaría sujeta a más de una potestad tributaria, lo que es nocivo para el sujeto obligado. Con atenuación a este posible efecto, en varias legislaciones se exige que esta actividad tenga cierta permanencia o autonomía, por lo que algunos estudiosos han elaborado la noción de “establecimiento permanente”, para ser aplicada a las empresas comerciales que operan internacionalmente (p.1)

Es importante el uso de esta figura en el derecho tributario local, y sin duda en el ámbito internacional donde demuestra su mayor influencia, siendo base fundamental de la teoría que avala los convenios para evitar la doble tributación internacional, establecidos por los países exportadores de inversión.

La Gestión Tributaria

Es la que mide el conjunto de acciones en el proceso de la gestión pública vinculado a los tributos, que aplican los gobiernos, en su política económica. Los tributos, son las prestaciones en dinero que el Estado, en su ejercicio de poder, exige con el objeto de tener recursos para el cumplimiento de sus fines.

La gestión tributaria es un elemento importante de la política económica, porque financia el presupuesto público; es la herramienta más importante de la política fiscal, en él se especifica tanto los recursos destinados a cada programa como su financiamiento.

Este presupuesto es preparado por el gobierno central y aprobado por el congreso, es un proceso en el que intervienen distintos grupos públicos y privados, que esperan ver materializadas sus demandas. Es un factor clave que dichas demandas se concilien con las posibilidades reales de financiamiento, para así mantener la estabilidad macro económica.

La pérdida de control sobre el presupuesto es fuente de desequilibrio e inestabilidad con efectos negativos insospechados. Es importante mencionar que los ingresos y gastos gubernamentales se ven afectados por el comportamiento de otras variables macro económicas, como el tipo de cambio, los términos de intercambio, el crecimiento del PBI, etc.

Además la gestión tributaria puede incentivar el crecimiento a determinados sectores, por ejemplo, otorgando exoneraciones, incentivos. De este modo la gestión tributaria es un elemento importante porque va ayudar a crecer, mantener o decrecer la economía en la medida que los indicadores de gestión se hayan llevado en forma eficiente a través de estrategias (Recaudación, presentación de la Declaración Jurada, para detectar el cumplimiento de los contribuyentes). La gestión tributaria optima es aquella en la que la política fiscal es estable y el Sistema Tributario eficiente (diseñado para nuestra realidad). Si la gestión tributaria es óptima atrae inversión.

Planificación

Mintzberg (2008) considera que la planificación “es un procedimiento formal para generar resultados articulados, en la forma de un sistema integrado de decisiones. En otras palabras, la planeación se refiere a la formalización, lo que significa la descomposición de un proceso en pasos claros y articulados... y de esta manera replicados y verificados formalmente. La planeación está asociada de esta

manera a un análisis racional".

La planificación es la herramienta gerencial que orienta a todos a un destino común de forma organizada y trabajando en conjunto. Sin un plan, no es posible alcanzar favorablemente los objetivos propuestos, puesto que el personal de la Entidad Económica desconoce lo que ha de hacerse. Indudablemente, la planificación facilita la toma de decisiones de la empresa, así como busca optimizar la coordinación de los esfuerzos del personal y de los recursos para el cumplimiento de los fines propuestos además de fijar las medidas de control para mantener la eficiencia y efectividad en los procesos.

Otro aspecto importante al discernir sobre planificación es el punto de vista manejado por Cámara (2009) quien afirma, que este proceso no sólo debe orientar la toma de decisiones, sino que también debe responder a criterios de racionalidad y transparencia, permitiendo así fundamentar las acciones, explicar a los demás cómo y por qué fueron tomadas las decisiones, sometiendo a los motivos que las impulsan .

La Planificación Fiscal es una política sumamente útil para la organización moderna que se encuentra en la búsqueda de procedimientos y técnicas avaladas por las normas vigentes y conducentes a disminuir su carga fiscal. En tal sentido, Barry (2012, Pág. 17) opina: “es un proceso que consiste en tomar en consideración todos los factores fiscales relevantes”

Vale decir que, aquellos que inciden y determinan el monto de la declaración fiscal, en tal sentido el autor continua refiriendo que a través de la planificación tributaria se pueden “establecer relaciones y realizar transacciones y operaciones con el fin de mantener lo más bajo posible la carga fiscal que recae sobre los hechos y las personas, al mismo tiempo que se realizan los negocios y se alcanzan objetivos personales”.

Tal como señala: Funes (2012) “la planificación fiscal es una planeación estratégica de un negocio en donde se considera el esquema fiscal adecuado para pagar lo justo, es decir, lo que está regulado por la ley”. Lo que busca la planificación fiscal es “encontrar espacio de legalidad que puedan representarle al contribuyente diferir o atenuar el pago del impuesto...o de plano reordenar una organización con un enfoque fiscal”. (Corona, 2009)

La planificación fiscal implica entonces la conjugación organizada de varios elementos encauzados a soportar una carga fiscal justa sin limitar las actividades necesarias para el cumplimiento de los propósitos de la organización y sus miembros, siempre enmarcada en las disposiciones legales, es pues, un sistema desarrollado por los sujetos pasivos para disminuir su carga fiscal considerando los vacíos existente en la Ley o situaciones en las que el legislador no fue suficientemente explícito: mediante las vías de salidas que la misma ley civil, mercantil o tributaria le permite según sea el caso y el impuesto. Por ende es considerada un instrumento dirigido a optimizar o reducir los costos fiscales de empresas y particulares mediante la utilización eficiente de la legislación vigente. De igual manera dentro de la planificación tributaria está implícita acciones que conlleven a desarrollar una conciencia y cultura tributaria que le permita como es el caso de los beisbolistas venezolanos conocer todo cuanto a tributación se refiere en las actividades deportivas que realizaran dentro y fuera del país.

Cultura Tributaria

Etimológicamente el término Cultura tiene su origen en el latín. Al principio, *cultus* (cultivado) y *ura* (resultado de una acción). El Diccionario de la Real Academia Española la define así: “Sacar del estado salvaje a pueblos o personas”. Lo

anterior no aporta mucho a las definiciones modernas del concepto en las que, con frecuencia, se expresan las diferentes aristas de la cultura.

Según la UNESCO (2008) La cultura es el conjunto de los rasgos definitivos, espirituales y materiales, intelectuales y afectivos que caracterizan a una sociedad o grupo social. Engloba no sólo las artes y las letras, sino también los modos de vida, los derechos fundamentales del ser humano, los sistemas de valores, las tradiciones y las creencias.

En expresión del Informe de la Comisión Mundial de Cultura y Desarrollo de la UNESCO (Nuestra diversidad creativa, 2008), “la cultura es manera de vivir juntos (...) moldea nuestro pensamiento, nuestra imagen y nuestro comportamiento”. Comportamiento responsable ante la necesidad de recursos para beneficio general y para mayor equidad de la ciudad. De esta definición destacan tres (3) indicadores fundamentales para la temática de ésta investigación, los cuales son:

1. Conciencia ciudadana sobre fuentes y usos de los recursos de la ciudad.
2. Disposición tributaria: Actitud más positiva ante la tributación y censura social a la evasión.
3. Confianza tributaria: Confianza en el buen uso de los recursos recaudados.

En cuanto a la formación de una cultura tributaria, se tiene que, obtener una profunda y arraigada cultura que logre cambios en el comportamiento del contribuyente. Esto es cuestión de tiempo. Para ello, no se puede hablar de rapidez o de éxitos en el corto plazo. La adquisición de un determinado comportamiento cultural, en los aspectos económico, social y político es lenta. La cultura, a la que se le reconocen virtudes modeladoras, de identidad y arraigo, tiene su propio ritmo.

Hoy en día se ha comenzado a tomar conciencia de la importancia de la cultura y a sospechar que detrás de cierto tipo de logros y resultados, (sobre todo los de carácter estable) que está siempre presente. En cierto modo, se sabe en qué consiste una determinada cultura, qué funciones puede cumplir, para qué sirve, pero se conoce muy poco sobre el cómo y en cuánto tiempo se forma, en qué situaciones, mediante qué procesos y factores. Se sabe de la cultura *ex post*, pero poco de la cultura *ex ante*. Pero, con todo, y estudiando la cultura *ex post*, sí hay cosas que ya se conocen, y cuanto más se conocen, más se sabe de su importancia en la configuración de los comportamientos y de las prácticas sociales.

Por otra parte, si la cultura o “culturas” forman parte de todo comportamiento o práctica, y toda cultura es creada socialmente por el ser humano, en una sociedad como la venezolana que vive de planear y construir su futuro, mejor será conocer con tiempo la cultura y culturas que hay que construir, en este caso, una cultura tributaria. Hay que destacar que la cultura es una riqueza, un capital social, que tiene su lógica. Si no se cultivó durante años, no se puede improvisar ni suponer. Es un capital que hay que crear y esto lleva su tiempo. Se puede crear, no hay duda, sin embargo, hay que saber cómo hacerlo.

La cultura como visión, no se da atemporalmente ni en el vacío, sino en el tiempo y en el corazón de la vida que supone toda sociedad. Es decir, el tipo de cultura modeladora de un comportamiento social aparece siempre estrechamente vinculado con los que han sido en el tiempo los valores matriciales de una sociedad. Estas constataciones tan importantes enseñan dos aspectos básicos:

1. Que el tipo de culturas modeladoras no se dan fuera de su historia ni en un laboratorio, no se dan fuera de la sociedad como proyecto;
2. Que en la creación de una cultura con pretensiones a ser configuradora, hay que partir del tiempo y valores matriciales propios de la sociedad a construir.

Cualquier otra intención de crear cultura es retórica o utopismo, en ambos casos, anacronismo.

En este sentido 'para que el pago de los impuestos y/o tributación que surge de actividades deportivas como es el caso de las acciones emprendidas por los beisbolistas venezolanos que son contratados en el extranjero, la tributación ha de cumplir con todo los parámetros legales de un sistema tributario legítimo y fundamentado en principios que se detallan a continuación. :

-Principio de Legalidad: El Artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, establece el principio de legalidad al cual debe sujetarse el Estado en el ejercicio de sus competencias impositivas (*nullum tributum sine lege*). El principio de la legalidad en la especial materia tributaria es tan importante, que se encuentra intrínsecamente vinculado a la noción misma del tributo como elemento-objeto esencial de la relación jurídica tributaria. Cualquier intento de definir el tributo así lo demuestra, principalmente cuando se concibe que los tributos son por definición prestaciones de carácter pecuniario exigidas por el Estado (*lato sensu*) en ejercicio de su poder de imperio, pagadas a sujetos de Derecho Público, por la ocurrencia de hechos económicos de relevancia jurídica previstos en la Ley como hechos impositivos, y cuyo objeto es hacer contribuir a los llamados por la norma tributaria para la consecución de los fines del Estado.

Según Jarach, Giuliani Fonrouge, Valdés Costa, citados por Ramírez Van Der Velde, Caraballo, Planchart y Mendoza (2012:39) en su obra Análisis del Régimen Tributario en la Nueva Constitución, dicen que la relación jurídico tributaria es una obligación *ex lege*, es decir, una obligación que tiene su fuente en la Ley y cuyo centro de gravedad, como lo han señalado los más destacados exponentes de la doctrina latinoamericana entre otros), es el hecho imponible, de cuyo acaecimiento depende el nacimiento de la mencionada obligación.

Según aportes de Ramírez Van Der Velde, Caraballo, Planchart y Mendoza (2012:41), en el ámbito tributario, el Estado y el contribuyente se encuentran en un plano de igualdad, y ambos por igual, se encuentran por debajo de la Ley y sometidos a ella. Los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstracto, impersonal y emanado del poder legislativo. Es decir, el Estado no puede penetrar a su arbitrio en los patrimonios particulares para sacar de ellos un provecho para su placer. Los caracteres esenciales de los tributos, la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, están consignados expresamente en la Ley, de tal modo de que el Estado no sea arbitrario de la autoridad ni del cobro del impuesto, sino que el sujeto pasivo pueda conocer la mejor forma de contribuir con los mismos.

- El Principio de Generalidad: Este principio constituye, sin duda, una de las bases fundamentales de cualquier sistema tributario moderno, e implica la existencia de dos elementos estrechamente relacionados. Por un lado, la obligación para todos los habitantes del país, de contribuir con el gasto público y, por el otro, la exclusión de todo privilegio que pueda consistir en el relevo de dicho deber. En otras palabras, tal como lo asienta Villegas, la generalidad implica que cuando una persona física o jurídica se encuentra en las condiciones que establecen, según la Ley, el deber de contribuir, éste debe ser cumplido cualquiera sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad, etc.

Según Ramírez Van Der Velde, Caraballo, Planchart y Mendoza, (2012:42) “no se trata de que todos deban pagar tributos, según la generalidad, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta”. Es decir, cuando una persona física o ideal se halla en las condiciones que marcan, según la Ley, la aparición del deber de contribuir, este deber debe ser cumplido.

Tal principio se encontraba previsto en el Artículo 56 de la Constitución de la República de Venezuela del año 1961 (“Todos están obligados a contribuir a los

gastos públicos”), y está contemplado, con una redacción más elaborada, en el Artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y el cual prevé que: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la Ley”. Sin embargo, este principio tiene sus límites, los cuales se encuentran representados por las exenciones (otorgadas por Ley), exoneraciones (creadas por la Ley y concedidas por el Poder Ejecutivo) y demás beneficios fiscales, por medio de los cuales, a pesar de configurarse el hecho imponible, determinados sujetos pasivos quedan exentos total o parcialmente de la carga fiscal que les corresponde. Dada su naturaleza excepcional, estas figuras deben estar previstas en la Ley, tal y como lo recoge el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

- El Principio de Capacidad Contributiva: Los dos (2) principios anteriores, de legalidad y el de generalidad del tributo, están íntimamente vinculados al principio de la capacidad contributiva, el cual también es base del sistema tributario y que se encuentra consagrado en el Artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, consiste en la aptitud para soportar las cargas tributarias en la medida económica y real que fácticamente le viene dada a un sujeto frente a su propia situación fiscal en un período determinado, medida con base en la cual aporta la contribución debida al Estado.

En otras palabras, tal como indica Ramírez Van Der Velde, Caraballo, Planchart y Mendoza (2012:43) el principio de la capacidad contributiva obliga al legislador a estructurar un sistema tributario en el que la participación del ciudadano en el sostenimiento del gasto público, se realice de acuerdo con sus posibilidades económicas, concebidas como titularidad de un patrimonio, percepción de una renta o tráfico de bienes.

- Principio de Igualdad: Este principio señala que no debe excluirse a ningún sector de la población para el pago del tributo. El principio de igualdad establecido en

el Artículo 21 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela establece que todas las personas son iguales ante la Ley. Y como expresa Giuliani Fonrouge (2012: 68), este principio es inseparable de la concepción democrática del Estado y recibió su primera formulación legal en el derecho público surgido de la Revolución Francesa, por oposición al régimen de privilegios de la época precedente.

- Principio de progresividad: En Venezuela se estableció que el sistema tributario establecerá la obligación de contribuir en atención a la capacidad económica del sujeto pasivo, por lo que los tributos no pueden ser calculados sobre una base proporcional, sino atendiendo al principio de progresividad, contenido en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) , el cual debe respetarse para que el Estado pueda cumplir con la obligación de proteger la economía nacional y lograr un adecuado nivel de vida para el pueblo. Éste consiste en que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes de la Nación sea acorde con sus manifestaciones de capacidad contributiva, ya que lo que se desea es que el aporte no sea desproporcionado en relación a ella.

- Principio de la no confiscación: La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición. A su vez, en el Artículo 317 dispone que (...) Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. Y, ¿cuándo se dice que un tributo tiene efecto confiscatorio?, cuando la aplicación de ese tributo excede la capacidad contributiva del contribuyente, disminuyendo su patrimonio e impidiéndole ejercer su actividad.

- Principios no constitucionales: Entre los principios no previstos en la constitución pero que son fundamentales o indispensables a la hora de crear un sistema tributario, y que corresponden a lo que se denomina la racionalidad del sistema tributario, sostenido por Josar, Nava, Parra, Ferrer y Villasmil (2011:45).

- Principio de Certeza: Señala que el tributo y todo lo relativo a éste, debe estar plasmado en la Ley de la forma más clara y comprensible posible. Ley en sentido lato, entendiendo por ésta, reglamentos, resoluciones generales, instructivos, circulares, etc. Este principio exige que las leyes tributarias, los decretos reglamentarios, circulares, etc., sean estructurados de manera tal, que presente técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad, que el contenido de las mismas sea tan claro y preciso, que no permitan la existencia de ningún tipo de dudas para los contribuyentes.

-Principio de simplicidad: Debe ser lo más simple posible para el acceso del contribuyente.

- Principio de suficiencia: Se relaciona con el principio de simplicidad, y éste se traduce que en menor número de tributos mayor será la recaudación. Se hará más eficiente porque si los tributos son pocos se necesita que sean altamente rendidores. Y es que resulta acertado afirmar que los tributos nunca deben limitar el desarrollo económico de un país, por lo cual deben proscribirse situaciones como el establecimiento de bases imponibles alejadas de la realidad y la aplicación de alícuotas impositivas desproporcionadas. Contrario a esto, la potestad tributaria debe tener como norte de sus actos los principios antes señalados y garantizar el crecimiento de los distintos sectores productivos, protegiendo de esa forma la economía nacional en general y la elevación del nivel de vida de la población.

En definitiva, el sistema tributario en sí mismo, tiene que ser, un instrumento que facilite al máximo el cumplimiento voluntario masivo de los contribuyentes. Tiene que ser justo, equitativo, progresivo, y que se sienta como tal.

Rivera y Sojo (2012), en estudio realizado en la Facultad Latinoamericana de Ciencias de Costa Rica acerca de la Cultura Tributaria, la define “como el universo de representaciones sobre los impuestos y sus relaciones con el compromiso individual y

la acción pública es un fenómeno social, por lo tanto, muy sensible a las transformaciones económicas y políticas del país”.

A su vez establece, que “la cultura tributaria no es el conocimiento que tienen los ciudadanos sobre sus responsabilidades contributivas y su acción correspondiente, sino la forma en que construyen una imagen de los impuestos a partir de una combinación de información”.

Por último, Rivera y Sojo (2012), señalan ciertas aproximaciones al concepto de la cultura tributaria, donde se evidencian como ciertas características, las cuales dan una mejor claridad a la teoría existente, para afianzar el conocimiento:

La cultura debe verse como un conjunto de condiciones de creación y recepción de mensajes y de significaciones mediante los cuales el individuo se apropia de las formas que le permiten estructurar su lenguaje y su visión de mundo. Por esta razón, tiene un doble rol en la estructuración de los sistemas sociales y de las lógicas institucionales, pues ofrece representaciones generales que sirven como instrumentos de interpretación (códigos) para todos los temas relacionados con la agenda pública o la vida político – institucional. Hay una cultura político institucional que tiene que ver con la forma en que los ciudadanos incorporan una visión determinada de la administración de lo político y del compromiso y la solidaridad nacionales. Esta cultura enmarca la representación de las leyes en las actividades sociales y en los usos de las instituciones y permite tener conciencia de su significación y la necesidad de incluirlas en las prácticas sociales. (p. 464)

En este orden de ideas, se puede decir, que la cultura tributaria puede ser entendida como el conjunto de imágenes, valores y actitudes de los individuos sobre el tema de los impuestos, ya que, la cultura tributaria muestra como los individuos incorporan una cierta visión, que sirve de referencia para sus prácticas en el tema tributario.

Imposición de las Rentas.

Palacios (2010) en su estudio basado en las Características de la imposición a la Renta en Venezuela, define el criterio de la incidencia, como:

El criterio de la incidencia como elemento diferenciador, permite, en definitiva, establecer quién va a cancelar o a satisfacer la prestación dineraria en que el tributo consiste. En todo caso la incidencia permite establecer con claridad, bajo la óptica de la imposición directa, lo atinente al fenómeno de la percusión y traslación de la incidencia a partir del concepto que se tiene sobre este efecto económico de la imposición” (p.100)

Se hizo importante mencionar la incidencia en este estudio, ya que es uno de los temas más importantes de las finanzas públicas y los convenios internacionales, porque en cualquier sistema de impuesto, el punto cardinal es su influencia sobre la comunidad. Sin un análisis correcto de la incidencia de un impuesto, no puede formarse una opinión adecuada respecto a su verdadero efecto o su justicia.

Renta Mundial.

Evans (2009) en su investigación titulada el Principio de la Renta Mundial en Venezuela: Calculo del Enriquecimiento Neto de fuente Mundial, Pérdidas de Fuente Extranjera y la Imputación de Impuestos Pagados en el Extranjero, se asocia el concepto de renta al elaborado por Henry Simmons (1938):

De acuerdo con la fórmula de Simmons de Impuesto a la Renta se considera ingreso neto al gasto en consumo, más o menos la diferencia de patrimonio neto al principio y al final del periodo. En este criterio el individuo es el gran protagonista y busca captar la totalidad de su

enriquecimiento (capacidad contributiva) a través de las satisfacciones de que dispone, a lo largo de un periodo” (p.190)

Se escogió este tema por su aporte al estudio, porque es indudable que la globalización, caracterizada por la liberación de los movimientos de capitales, la existencia de mercados altamente integrados, la desregulación de la actividad y los acuerdos entre países basados en los convenios internacionales para evitar la doble tributación, han sido el motor de un conjunto de reformas tributarias a nivel global enfocadas a la ampliación de las bases imponibles y la reducción de las tasas de imposiciones a fin de someter a igual impuesto a los inversores sin importar donde inviertan y capturar bases tributarias que puedan escapar a la imposición conforme al principio de residencia.

Evans (2008) en su investigación titulada el Principio de la Renta Mundial en Venezuela: Calculo del Enriquecimiento Neto de fuente Mundial, Pérdidas de Fuente Extranjera y la Imputación de Impuestos Pagados en el Extranjero, establece el principio de la imputación:

El principio de la imputación puede aplicarse siguiendo dos métodos principales: a) El Estado de la residencia acuerda una rebaja o crédito correspondiente al importe total del impuesto efectivamente pagado en el otro Estado sobre las rentas imponibles en ese Estado. Este método se denomina imputación integral, b) La deducción concedida por el Estado de la residencia en concepto de impuesto pagado en el otro Estado, se limita a la fracción de su propio impuesto que corresponda a las rentas imponibles en el otro Estado. Este método se califica como imputación ordinaria. (p.223)

Así mismo es importante acotar que de conformidad con la legislación interna del país de la residencia o de acuerdo a lo convenido por las partes en el respetivo Convenio de doble imposición, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

El estado de la residencia imputa, acredita o rebaja del impuesto a él debito lo que ha sido pagado en el otro Estado. Como se puede evidenciar está íntimamente relacionada esta explicación de la imputación de los impuestos pagados con los objetivos de la investigación que se está desarrollando.

Determinación del Enriquecimiento Neto Gravable con el Impuesto de la Renta

Montagna (2009) determina que el monto y la obligación tributaria es:

La cantidad de dinero que el sujeto pasivo ha de pagar al sujeto activo por concepto de tributos, tiene dos elementos esenciales: La base imponible y la alícuota impositiva; por lo tanto, podemos aseverar que es a través de estos dos elementos que podemos cuantificar los recursos con los cuales debemos coadyuvar a los gastos públicos. (p.310)

Analizar los convenios internacionales para evitar la doble tributación, tal como lo indica su nombre, está relacionado con la determinación del enriquecimiento neto gravable, por ello es importante el aporte que Montagna le da a este estudio, ya que se deben medir los recursos cuantificables; definir la base imponible y la alícuota impositiva para determinar el tributo causado.

En otro orden de ideas es importante que todo beisbolista venezolano sujeto de deberes en relación a pago de tributación por enriquecimientos en actividades realizadas fuera del país conozca incluso desde los mismos espacios escolares donde se les motiva a continuar con prácticas duras y exigentes , con ilusión de firmar con uno u otro equipo del extranjero ,reciban por igual una educación tributaria que les permita tener claro los compromisos que asume al respecto una vez que es contratado por las grandes ligas radicadas en el extranjero.

Las Actividades de Educación Tributaria.

Para todo lo planteado anteriormente se requiere de una educación tributaria. En la sociedad actual, es indispensable la inducción de la cultura tributaria en la Educación Venezolana, sobre la base de la premisa de que al inculcársele formación en esta área, desde los primeros niveles educativos, bien sea en instituciones públicas o privadas, se estaría contribuyendo a la formación de un nuevo venezolano, porque el pagar impuestos es para muchos venezolanos algo ajeno a su idiosincrasia y esto ha conformado un círculo vicioso, donde la carga del financiamiento de los servicios públicos recae básicamente sobre el Petróleo y no sobre la sociedad, en consecuencia, ésta no se siente con el derecho de exigir un buen funcionamiento de los servicios, ni el Estado en la obligación de prestarlos.

Queda claro así que la cultura de la contribución tributaria se encuentra lejos de estar instalada en la sociedad. Puesto que todo joven practica béisbol con deseos de realizar contratos millonarios con equipos en el exterior desconoce sus obligaciones tributarias. La modificación de esta actitud y comportamiento requiere de un proceso prolongado y sostenido desde diferentes perspectivas. En este sentido, la sociedad asigna a la escuela la función de proporcionar los conocimientos socialmente significativos para la formación del futuro ciudadano. Los derechos y deberes aprendidos en el hogar se refuerzan y amplían con lo aprendido en la escuela, y estos a su vez con lo que se aprende en la comunidad.

En virtud de lo expuesto la autora de la presente investigación considera que los temas tributarios deben convertirse en un contenido de la enseñanza, puesto que son elementos constitutivos de la ciudadanía y están en íntima relación con la incorporación de valores y actitudes. Y además es en su mayoría desde la escuela donde se motivan a los jóvenes a inclinarse por uno u otro deporte dadas las condiciones físicas y destrezas de los mismos. El desarrollo de una cultura tributaria, asentada en principios éticos, forma una parte muy importante de la educación en y

para la convivencia social y democrática. La escuela, hoy por hoy, puede y debe implementar acciones hacia una cultura que incorpore el valor ético y cívico de la tributación. Es importante señalar que la Educación Tributaria no sólo es explicar a los alumnos por qué "se deben pagar los impuestos", sino además desarrollar actitudes de responsabilidad y compromiso frente al bien común y a las normas que regulan la convivencia, para esto, ni se puede ni se debe esperar que los ciudadanos sean adultos. Para López (2012: 12) "La cultura de la contribución tributaria se encuentra lejos de estar instalada en la sociedad, la modificación de esta actitud y comportamiento requiere de un proceso prolongado y sostenido desde diferentes perspectivas." En este sentido, la sociedad asigna a la escuela la función de proporcionar los conocimientos socialmente significativos para la formación del futuro ciudadano.

Entre los hábitos que se requiere cultivar en la ciudadanía hay uno de especial importancia para el sostenimiento y desarrollo de la nación: Ese hábito es el de tributar por toda aquella actividad económica que cualquier persona natural o jurídica realice. Pagar los impuestos es una obligación ciudadana. El Estado no es fuente inagotable de recursos y éste necesita de los tributos para financiar la obra pública y/o las responsabilidades sociales.

Pues los valores éticos que sustentan una sociedad son parte de su cultura; ya que, una sólida cultura impositiva presupone una conciencia tributaria también de cierta solidez por parte de los contribuyentes. Por eso, el mayor o menor arraigo social de ésta última y la consiguiente aceptación de los deberes tributarios como imperativos de carácter ético, constituye un indicador bastante preciso de las posibilidades prácticas de aplicación de los impuestos.

Además, no hay que olvidar que las normas tributarias forman parte del conjunto de reglas que debe cumplir un individuo adulto en una sociedad democrática. En este sentido, es esperable que todo sujeto al ejercer la ciudadanía, sea consciente de que

los efectos del incumplimiento son negativos para el conjunto de la sociedad y especialmente para aquellos que sí asumen sus responsabilidades sociales.

En tal sentido, la conciencia tributaria es un claro indicador del modo en que se ha interiorizado una moral ciudadana tal como indica López (2012:16). Por su parte Freddy Madera (2012:14), en su ponencia de Filosofía y estructura de la DUI, afirma que el resultado de la educación tributaria, se constituye en un instrumento adecuado para formar individuos conscientes de su papel social, es decir, de su responsabilidad ante el grupo social.

Como ha quedado asentado doctrinariamente, la formación de la conciencia tributaria se asienta en dos pilares:

1.- En la importancia que el individuo como integrante de un conjunto social, le otorga al impuesto que paga como un aporte justo, necesario y útil para satisfacer las necesidades de la colectividad a la que pertenece y;

2.- El segundo pilar, lo basa en que el mismo prioriza el aspecto social sobre el individual, en tanto esa sociedad a la que pertenece el individuo, considere al evasor como un sujeto antisocial, y que con su accionar agrede al resto de la sociedad.

A criterio de la autora, en Venezuela lamentablemente no existe un compromiso respecto al pago de los impuestos, y por ello no es posible presumir una cultura tributaria, que permita a los ciudadanos concebir las obligaciones tributarias como un deber sustantivo, acorde con los valores democráticos. Un mayor nivel de conciencia cívica respecto al cumplimiento tributario, junto a una percepción de riesgo efectivo por el incumplimiento, permitirá a los países como Venezuela, disminuir los elevados índices de evasión y contrabando existentes.

Por su parte la Administración Tributaria debe contribuir en la formación de la conciencia tributaria y en la creación de hábitos y valores ciudadanos; debe convertir

al contribuyente en su aliado, en su principal defensor. En este sentido, se debe crear un nuevo paradigma en el que el contribuyente perciba que la Administración Tributaria es su aliada no solo porque le facilita cumplir con sus deberes sino porque además está de acuerdo en que exija sus derechos y lo ayuda a identificar a quien debe exigirle que cumpla con sus compromisos.

Bases Legales

Balestrini (2010), señalar que las bases legales “Es el resultado de la selección de aquellos aspectos relacionados con la normativa legal vigente, referida al tema especificar” (p. 91). Las bases legales constituyen el sustento del tipo legal que apoya la investigación, de acuerdo con lo que plantea Rodríguez (2011) son “todas aquellas normativas legales vigentes sobre la cual se apoya la investigación” (p. 96).

Con el objeto de ampliar, describir, consultar y entender la problemática en estudio se hizo necesario realizar la fundamentación legal apegada a la normativa jurídica venezolana vigente que sustenta el estudio, para así obtener los respaldos necesarios para precisar los elementos contenidos en el planteamiento del problema.

Rentas Extranjeras

Garay (2011), realizó un estudio basado en el análisis de la Ley de Impuesto sobre la Renta con casos prácticos, señala que la definición de la Renta Extranjera se encuentra en el Artículo 1 y en el Artículo 3 sobre los Tratados para Evitar la Doble Tributación:

Artículo 1: Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en esta Ley. Salvo disposición en contrario de la presente Ley, toda persona

natural o jurídica, residente o domiciliada en la República Bolivariana de Venezuela, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de ingresos esté situada dentro del país o fuera de él.(p.5)

Queda claro entonces que todo enriquecimiento de una persona natural o jurídica residente o domiciliada en la República Bolivariana de Venezuela es un sujeto de derechos, pero también de deberes con respecto al pago de impuestos devengado por ese enriquecimiento o ingresos obtenidos.

Residentes

Es inherente hacer mención de la definición de Residente, ya que se puede evidenciar claramente cuando y donde nace el hecho imponible, relacionado estrechamente con el objeto de estudio de este estudio, ya que es necesario realizar una clara definición de donde se está desarrollando la actividad económica y así poner en práctica. El Convenio para evitar la doble tributación internacional entre la República Bolivariana de Venezuela y los Estados Unidos de América

Artículo 4: “1. Para los propósitos de este Convenio, el término "residente de un Estado Contratante" significa: (a) en el caso de los Estados Unidos, cualquier persona que, conforme a las leyes de los Estados Unidos, esté sometida a imposición en dicho Estado por razón de su domicilio, residencia, ciudadanía, lugar de constitución, o cualquier otro criterio de naturaleza similar. El término incluye a una persona natural que sea ciudadano de los Estados Unidos o un extranjero admitido legalmente en los Estados Unidos para residencia permanente (titular de una "green card") y quien no sea residente de Venezuela conforme al párrafo 1(b) solamente si la persona tiene una vivienda permanente o una morada habitual en los Estados Unidos. (b) en el caso de Venezuela, cualquier persona residente ("domiciliado"), cualquier persona jurídica que sea creada u organizada según las leyes de Venezuela, y cualquier entidad o

colectividad formada según las leyes de Venezuela que no sea una persona jurídica pero esté sujeta a la tributación aplicable a las compañías en Venezuela...”.(p.2)

El Convenio para evitar la doble tributación internacional entre la República Bolivariana de Venezuela y los Estados Unidos de América utiliza el término residente de un Estado Contratante la persona que, conforme a las leyes de los Estados Unidos, esté sometida a imposición en dicho Estado por razón de su domicilio, residencia, ciudadanía, lugar de constitución, o cualquier otro criterio de naturaleza similar. Por ello se considera que todo beisbolista figura en el extranjero como un residente.

Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras, (2012)

Título IV: Modalidades Especiales de Condiciones de Trabajo, Capítulo IV: De los Trabajadores y Trabajadores del Deporte Profesional, establece en sus artículos 218:

218: Son trabajadores y trabajadoras del deporte quienes actúen con carácter profesional, mediante remuneración y bajo la dependencia de una persona natural o jurídica. Se consideran en esta modalidad especial de trabajo, los deportistas, las deportistas, directivos técnicos o directivas técnicas, entrenadores o entrenadoras, preparadores físicos o preparadoras físicas, cuando presten sus servicios en las condiciones señaladas. Los trabajadores y trabajadoras del deporte se regirán por las disposiciones contenidas en esta Ley, su Reglamento, Convenios con organizaciones deportivas de otros países que no colidan con el ordenamiento jurídico vigente en Venezuela.

Siguiendo en el mismo orden de ideas, la Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras en Venezuela describe en su Título IV, Capítulo IV una serie de artículos que específicamente señalan como debe llevarse a cabo la

relación laboral entre los clubes o dueños de equipos de béisbol y los profesionales o trabajadores del béisbol, es por ello que se hizo necesario en este estudio tomar en cuenta esta ley que cumple el rol de regular legalmente la actividad deportiva en nuestro país y definir las directrices que debe poseer un contrato laboral de la Liga Profesional del Béisbol.

Rentas Presuntas

Es aquella que se establece a través de medios indirectos, en donde existen parámetros que determinan ficticiamente la renta de la personas. La Renta Presunta, para fines tributarios, se determina cuando las personas no pueden o están eximidas de demostrar los ingresos generados por un activo o negocio mediante contabilidad.

Ley de Impuesto sobre la Renta (1999)

Capítulo IV: De las Rentas Presuntas:

Artículo 39. Los enriquecimientos netos de los contribuyentes no residentes o no domiciliados en la República Bolivariana de Venezuela, provenientes de actividades profesionales no mercantiles, estarán constituidos por el noventa por ciento (90%) de sus ingresos brutos, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 41 de esta Ley.

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

Este capítulo describe los aspectos relacionados a las estrategias metodológicas que se utilizaron para elaborar el trabajo de investigación, el cual contiene los siguientes aspectos: Tipo y nivel de investigación, técnicas de recolección de información, presentación y análisis de los datos.

La presente investigación se realizó bajo un diseño de investigación documental de tipo explicativo, en este sentido la Universidad Pedagógica Experimental Libertador (UPEL, 2012) define la investigación documental: "...Como el estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, con apoyo, principalmente, en trabajos previos, información y datos divulgados por medios impresos, audiovisuales y electrónicos" (p. 6).

En cuanto al nivel la investigación se orienta a una investigación descriptiva, ya que Ávila (2011), la define, como aquella que tiene por objetivo "Llegar a conocer las situaciones, costumbres y actitudes predominantes a través de la descripción exacta de las actividades, objetos, procesos y personas" (p. 79).

En este orden, en atención a los objetivos propuestos y en consideración a su ubicación dentro de la rama del conocimiento fiscal y de la tributación, la presente investigación documental se caracteriza por ser dogmática, definida por Witker (2013): "Es aquella que concibe el problema desde un perspectiva estrictamente formalista, descontando todo elemento fáctico o real que se relacione con la institución, norma jurídica o estructura legal en cuestión", (p. 1.93).

Esta investigación surge de la problemática legal contemplada en la ley y en los convenios establecidos entre Venezuela y Estados Unidos para evitar la doble tributación de los deportistas que desempeñan una actividad laboral como beisbolistas en los diferentes equipos con quienes firman contrato en las diferentes temporadas. Además comprende desde el punto de vista analítico el estudio de los criterios doctrinarios y la evaluación exhaustiva de los diversos criterios jurisprudenciales adoptado por la ley del impuesto sobre la renta, por ello se habla de una investigación documental dogmática de tipo descriptiva

Método

Como método, se aplicó el deductivo-analítico, para comenzar se debe aclarar que el concepto de método proviene del griego *methodos* (“camino” o “vía”) y hace referencia al medio utilizado para alcanzar un fin, por lo tanto, se refiere al conjunto de pasos necesarios para obtener conocimientos válidos (científicos) mediante instrumentos confiables. Este método intenta proteger al investigador de la subjetividad, Rodríguez (2012) señala que el método deductivo “es un método científico que considera que la conclusión está implícita en las premisas. Por lo tanto, supone que las conclusiones sigue necesariamente a las premisas: si el razonamiento deductivo es válido y las premisas son verdaderas, la conclusión sólo puede ser verdadera. (p. 121), es decir, es aquel que permite en todos los casos, que los investigadores comiencen con el planteamiento del conjunto axiomático de partida (donde los supuestos deben incorporar sólo las características más importantes de los fenómenos, con coherencia entre los postulados) y continúan con el proceso de deducción lógica (partiendo siempre de los postulados iniciales), así, pueden enunciar leyes de carácter general, a las que se llegan partiendo del conjunto axiomático y a través del proceso de deducción.

También se implementara el método de la hermenéutica, el cual radica en la interpretación de las bases teóricas y legales para fijar su verdadero sentido y por ende la comprensión de la naturaleza práctica de la problemática y la aplicabilidad de esta en el contexto jurídico real. Cabe destacar que a través de este método utilizado en la investigación nombrada se persigue comprender la esencia objetiva del convenio para evitar la doble tributación basada en materia de impuesto sobre la renta. Caso: ingresos beisbolistas venezolanos

Técnicas e Instrumentos de la Investigación

En cuanto a las técnicas de recolección de información se hace de forma sistemáticamente a través de la técnica del esquema, del resumen y del fichaje, mediante las cuales se realizó la reorganización de la estructura temática y coordinación de las ideas principales del tema estudiado, en cuanto a la técnica del esquema, el Manual para la Elaboración de Trabajos de Grados de la Universidad Nacional Abierta (2012 UNA), señala que: “Es la organización sistemática de diversos puntos de vista, que pueden agruparse o delinarse de acuerdo a requerimientos del lector” (p.54). Es decir información en forma de bosquejo, que le facilita al lector guiarse y tomar los puntos de mayor importancia.

Por otro lado, la técnica del resumen, es definida por el autor antes citado, como “hacer un extracto de una información extensa, resaltando los aspectos más importantes, las ideas principales y los supuestos que orientan al lector a realizar conclusiones acertadas.” (p.51), como su nombre lo indica, consiste en la elaboración de un análisis resumido de un texto determinado, representa una síntesis de los conceptos, planteamientos, propuestas o ideas, siguiendo la organización estructural del texto original, destacando sus elementos esenciales, es decir, no se puede obviar

ni la forma estructural del texto, ni la coherencia interna, además de mantener, la idea central o principal motivo del contenido.

Con esta técnica se busca descubrir la relación entre las ideas principales y las secundarias o derivadas que sustentan el texto. Es importante recordar que las ideas secundarias son aquellas que ejemplifican, aclaran, describen o amplían la idea principal, finalmente la técnica del fichaje es definida por Palella y Martins (2012), como:

La técnica comúnmente empleada para recabar y fijar información en investigaciones de carácter documental, donde se anotan los datos del autor, de la bibliografía, año de edición, título de la obra y se expone un breve resumen de la definición que el autor hace sobre algún tema de interés, y se lleva a cabo en fichas de papel cartulina. (p.113)

En tal sentido, el fichaje es una técnica auxiliar de todas las demás técnicas empleada en investigación científica; consiste en registrar los datos que se van obteniendo en los instrumentos llamados fichas, las cuales, debidamente elaboradas y ordenadas contienen la mayor parte de la información que se recopila en una investigación por lo cual constituye un valioso auxiliar en esa tarea, al ahorra mucho tiempo, espacio y dinero. El procedimiento utilizado para la recolección y la obtención de datos referenciales a esta investigación de grado, fue a partir de recursos documentales mediante la búsqueda y la observación de bibliografías consultadas ubicando el tema de acuerdo a la cátedra respectiva, en este caso en materia tributaria la doble tributación basada en materia de impuesto sobre la renta. Caso: ingresos beisbolistas venezolanos

Los recursos materiales implementados fueron hojas, bolígrafos, referencias bibliografías y legales (libros, leyes y citas textuales), computadora para la averiguación de ciertos puntos ,así como también el almacenamiento en este

dispositivo de la información recolectada, el transporte para la búsqueda de los antecedentes, y como último el recurso humano para consultar a los expertos y docentes sobre la importancia del tema de estudio, el cual es imprescindible para la materialización de esta investigación.

Procedimiento

En cuanto el procedimiento a utilizar el autor comparte las afirmaciones de Witker (2011) en que "no hay un solo método para investigar el fenómeno fiscal, sino una diversidad de aproximaciones que responden al concepto de procedimientos racionales que permiten explicar un fenómeno o proceso", (p.192). A continuación se presentan una serie de fases dentro del procedimiento a seguir:

Fase I: Con fundamento a las afirmaciones anteriores, este tipo de investigaciones, según el procedimiento de recolección de material bibliográfico, selección del material, uso de la técnica del fichado, que es el procedimiento para extraer, procesar y retener conocimientos que permiten despejar las interrogantes, formuladas para captar la dimensión del problema.

Fase II: En esta fase, se procedió a la respectiva organización y análisis de la información registrada Seguidamente, se redactó el desarrollo o cuerpo del Trabajo

Especial de Grado, el cual es presentado en capítulos sucesivos que abordan los aspectos vinculados a satisfacer los objetivos planteados en esta investigación.

Fase III: Finalmente, se elaboraron las conclusiones, dirigidas a presentar en forma ordenada los resultados obtenidos, de estas conclusiones se desprenden las recomendaciones aportadas.

CAPITULO IV

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS

En este capítulo se desglosa la presentación, análisis e interpretación de los resultados obtenidos mediante la aplicación del instrumento de recolección de datos que se describió en el capítulo III de esta investigación, la cual por ser de naturaleza documental, utilizó procedimientos y técnicas propias de la revisión bibliográfica. Una vez recopilados los datos, se procedió a analizarlos e interpretarlos según la norma para finalmente y como producto del trabajo investigativo el investigador reflexionó de manera crítica sobre los hallazgos que se evidencian en su estudio y que le permiten hacer aportes de relevancia en materia de convenios establecidos entre Venezuela y Estados Unidos de América, en materia de impuesto sobre la renta y la doble tributación de los beisbolistas venezolanos es así como se facilita la comprensión de su estudio a través de los resultados obtenidos y el logro de los objetivos que se plantearon al inicio de esta investigación.

En lo que respecta al **primer objetivo** de la investigación con el cual se pretendió conocer la situación actual de los beisbolista venezolanos radicados en el exterior y el pago de impuestos derivados de su actividad deportiva se puede acotar que actualmente los beisbolista venezolanos pagan la debida tributación en los Estados Unidos puesto que la figura de contratado residente lo obliga a cumplir con este compromiso legal, dentro de su actividad profesional, los deportistas perciben ingresos por su actividad profesional directa además de otros incentivos por contratos publicitarios de marcas y productos más o menos relacionados con su actividad deportiva, siendo en la mayoría de los casos, este último concepto la parte más importante de sus ingresos. Sin embargo todas estas fuentes de ingresos son tomadas en cuenta para la declaración de impuestos sobre la renta y por las cuales deberán pagar tributos en el país que según el convenio quede establecido de manera oficial y

legal para la aplicación y declaración.

Si bien es cierto que los montos en moneda extranjera son altos y lucrativos también lo es el hecho de que por ello son muchas las organizaciones que se dedican a motivar a los jóvenes con futuro en el béisbol u otra actividad deportiva a incursionar en equipos extranjeros para mejorar tanto su condición de deportista como su situación económica, sin dar a conocer que esto también los hace sujetos para el pago de tributos. Y que dicho pago estará sujeto a lo estipulado en las leyes del país contratante y/ o convenios que se hayan establecidos por los estados involucrados ya sea por ser residente o contratante.

Para nadie es un secreto que las empresas modernas dedicadas al entrenamiento colocan a las actividades deportivas como una fuente de ingresos importantes a nivel mundial. Aunado a esto el proceso de globalización y el uso de la tecnología comunicacional sitúan a la actividad deportiva y los eventos deportivos en distintos países como una oportunidad de distracción y disfrute que genera dividendos altos a los países organizadores, de allí que dicha promoción igualmente da a conocer a los deportistas que luego son atraídos por las diferentes ligas o equipos. Ello obliga a los deportistas a trasladarse con mucha frecuencia y a realizar parte de su actividad profesional en varios países creando en muchas oportunidades problemas de doble tributación internacional.

Por su parte, los Estados se encuentran con muchas dificultades al momento de gravar y fiscalizar los enriquecimientos de los deportistas. La naturaleza de las actividades deportivas, no siempre continuas, ejercidas en distintos países, con diversos tipos de ingresos, bien sean directos o indirectos y no todos referidos a la actuación deportiva, complican el control de la tributación. Los Estados de residencia tienen obvias dificultades para obtener información y fiscalizar las actividades de sus deportistas en el exterior, Por ello surge la necesidad imperiosa de dejar claro ante la contratación de los beisbolista todo lo relacionado al pago de impuesto y tributación a

la que tuvieran obligación, de igual manera el país donde se fijara dicho compromiso para evitar a futuro una doble tributación cuestionada por los convenios que resulta a veces ignorada por los deportistas y sus agentes o empresas contratantes.

Así mismo el **segundo objetivo** de este estudio permitió identificar los elementos fiscales y de tributación que en materia de cultura tributaria tratan sobre la doble tributación, la relación entre Estados contratantes con condiciones económicas, socio-políticas y tecnológicas en fuerte contraste exige que se establezcan principios que señalen deberes y derechos de cada uno, de modo de alcanzar una negociación justa, ante las diferencias de expectativas de cada Estado fijando con ello los elementos fiscales y de tributación que en materia de cultura tributaria con respecto a la doble tributación, en tal sentido, los principios consagrados en el convenio sustentan el esquema de entendimiento en el cual discurren las negociaciones de ambos Estados para dirigir la instrumentación del sistema tributario en la regulación del impuesto sobre la renta y, por consiguiente de la renta que tiene su origen en las ganancias de capital en el rubro de dividendos. Tal es el caso de los beisbolistas.

Es una consecuencia de la superposición del gravamen de la renta mundial de los residentes a efectos fiscales en el Estado (con independencia del origen de la renta), y del gravamen de todas las rentas obtenidas en el Estado (con independencia del país de residencia de su perceptor). Este es el supuesto más característico de la doble imposición internacional. Este Convenio se aplicará a las personas que sean residentes de uno o ambos Estados Contratantes, como lo establece el Artículo 1. Para los propósitos de este Convenio los términos Venezuela y Estados Unidos, significan: República Bolivariana de Venezuela y Estados Unidos de Norte América, excluidos las posesiones y territorios que éste último posee, como lo establece el artículo 3.

El Convenio define además los términos: “un Estado Contratante” y “otro Estado Contratante (Venezuela y Estados Unidos); “persona” (natural o jurídica); “compañía” (persona jurídica o asimilada); “empresa de un Estado Contratante o del

otro Estado Contratante”; “nacional” (persona natural o jurídica que posea la nacionalidad de un Estado Contratante); “autoridad competente”. (En EEUU el Secretario del Tesoro o su delegado, en Venezuela el SENIAT o su representante). El Protocolo contiene disposiciones en cuanto a: 1) La condición de ciudadano para el pago de impuestos en los EEUU, la cual es extensible hasta 10 años luego de terminada esta condición; 2) La jurisdicción a regular por la imposición interna e internacional corresponde a las áreas del lecho marino y subsuelo adyacentes a los respectivos mares territoriales de cada país. .

En la práctica los Estados conceden gran importancia tanto a la soberanía fiscal como a la capacidad recaudadora de sus sistemas tributarios, lo que motiva que sea habitual que las jurisdicciones nacionales apliquen de forma simultánea ambos principios fuente y residencia.

Así mismo Los conceptos “residencia o domicilio”, se rigen por las legislaciones internas de los dos países contratantes, siguiendo, además, el modelo OCDE. En este Convenio se aplica indistintamente uno u otro criterio por lo que podría decirse que se aplica un sistema mixto. Habitualmente, la normativa legal de los distintos países suele definir la residencia a efectos fiscales en función de la permanencia en el territorio nacional. Si esto se combina con la residencia legal en cuanto a nacionalidad, pueden producirse supuestos de doble residencia: en el país de origen y en el país que se esté desarrollando algún tipo de actividad económica.

Los casos de doble residencia se producen cuando un mismo contribuyente es residente, a efectos fiscales, en dos o más países de forma simultánea. En el caso de sociedades pueden adoptarse distintos criterios de residencia: lugar de constitución, desembolso del capital, ubicación física de la actividad, gestión efectiva, etc., o alguna combinación de los mismos. En definitiva, la disparidad de criterios en las definiciones legales genera casos de doble residencia que son causa inmediata de doble imposición internacional, siendo también necesario establecer algún tipo de

coordinación (bilateral o multilateral) que permita determinar con claridad qué país tiene prioridad para la aplicación del principio de residencia.

El Convenio Estados Unidos - Venezuela establece las condiciones que deben seguirse para determinar la residencia real, tanto de personas naturales como jurídicas. Para los Estados Unidos, cualquier persona que de acuerdo a la Ley esté sometida a imposición en dicho Estado por razón de domicilio, residencia, ciudadanía, lugar de constitución, o cualquier otro criterio de naturaleza similar.

Para Venezuela, cualquier persona natural residente o persona jurídica, entidad o colectividad que sea creada, formada u organizada de acuerdo a las leyes tributarias. En los casos de doble residencia el Convenio establece que se considerará residente del Estado: a) a quien tenga una vivienda permanente a su disposición o con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de sus intereses vitales); b) a quien tenga una vivienda habitual; c) del cual sea nacional y d) o mediante acuerdo mutuo. Cuando no aplique alguna de las condiciones anteriores, la persona de que se trate no será considerada un residente de ninguno de los dos países contratantes para el disfrute de los beneficios del Convenio. En estos casos se aplicará el principio de residencia o domicilio o un sistema mixto.

A este respecto el numeral 3 del Protocolo indica otro alcance del término residente, el cual comprende: Una de sus subdivisiones políticas o autoridades locales y los Residentes de uno de los Estado Contratantes con rentas en fideicomiso y en lo científico, artístico, cultural o educativo. Este principio contenido en el artículo 27 del Convenio y en el numeral 19 del Protocolo, los cuales prevén el intercambio de información entre Estados Unidos y Venezuela, como una necesidad para el cumplimiento del Convenio o del derecho interno de ambos países.

Dicho intercambio es respecto de las condiciones y desenvolvimiento de los contribuyentes de ambos países, sobre la base de la reciprocidad, pero anteponiendo

el principio constitucional del secreto de las declaraciones tributarias contenidas en las respectivas leyes de ambos países. En el caso venezolano este principio está contenido en la Constitución Nacional y ha sido desarrollado, tanto por el Código Orgánico Tributario (COT), como por las leyes tributarias especiales. Igual situación ocurre con el ordenamiento jurídico de Estados Unidos, por lo que los tratados no pueden desconocerlo.

La Información así intercambiada sólo podrá ser utilizada a los fines y en las condiciones previstas en el Convenio. El intercambio de información entre los Estados Contratantes, según señala el numeral 19 del Protocolo, ocurre porque cada Estado tiene la posibilidad, según sus leyes de obtener información a través de sus contribuyentes, instituciones financieras, agentes y fiduciarios.

El Artículo 17 (parágrafos 1 al 6) del Convenio y el numeral 14 del Protocolo determinan el otorgamiento de los beneficios contenidos en éste, a las personas e instituciones que en él se indican y cumplan con los preceptos exigidos por el convenio: 1. Cuando sea una persona residente de uno de los Estados Contratantes con rentas procedentes del otro Estado, tendrá derecho a los beneficios del otro Estado, sólo cuando:

- a) Sea una persona natural no residente de otro país.
- b) Sea un Estado Contratante, subdivisión política, entidad o autoridad local, o compañía que sea totalmente propiedad directa o indirecta de ese Estado.
- c) Sea una entidad sin fines de lucro, exenta del ISLR en el Estado de su residencia.
- d) Sea una persona que conduzca activamente un comercio o negocio en un Estado Contratante (excepto inversiones distintas a banca o seguros) sobre las rentas obtenidas en el otro Estado.

e) Sea una compañía que negocie la clase principal de acciones en forma substancial y regular en un mercado de valores reconocido.

f) Sea una compañía de la que 50% ó más sea propiedad, directa o indirecta, de cinco o menos compañías con derecho a los beneficios, y cumpla con los requisitos exigidos.

g) Sea una persona con más del 50% de participación en los beneficios o una compañía con más del 50% del número de cada clase de sus acciones que sean propiedad directa o indirecta de personas con derecho a los beneficios de este Convenio o sea una persona que posea rentas brutas menores al 50% que sean usadas, directa o indirectamente, para cumplir obligaciones (incluyendo obligaciones por concepto de intereses y regalías), con personas que no tengan derecho a los beneficios del presente Convenio. .

Una entidad o colectividad (persona que la controle) legal venezolana, con derecho a los beneficios, no tendrán derecho a éstos si la misma posee una clase de intereses pendientes: a) Cuando los beneficios derivados de términos o arreglos acordados den a sus tenedores derechos a una parte de los beneficios de la entidad o colectividad derivados de los EEUU, mayor a lo que se percibiera si no existieren tales términos o arreglos. b) Cuando sea una persona con más del 50% de propiedad o derecho al voto, y no tenga derecho a los beneficios de este Convenio o sea un ciudadano de los EEUU. . Un ciudadano o un antiguo residente de los EEUU (por largo plazo) no tendrán derecho a estos beneficios (durante los diez años posteriores a la pérdida de dicha condición), cuando uno de los principales motivos para tal pérdida fuese la evasión de impuestos en los EEUU.

Sin embargo, tendrá la opción de demostrar a las autoridades competentes del Estado origen de las rentas, su derecho a obtener tales beneficios, sujeto al cumplimiento de los preceptos exigidos.

En este sentido y tomando en cuenta los elementos que han servido de antecedente al convenio entre Venezuela y Estados Unidos de América ,desde los años 60 ha sido una preocupación de los países miembros de la OCDE clarificar, uniformar los métodos y precisar la situación fiscal de los contribuyentes que realizan actividades deportivas, comerciales, industriales o financieras en otros países, mediante la aplicación de soluciones comunes por parte de todos los países miembros a casos idénticos de doble tributación.

El Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de Rentas y Patrimonio propuesto por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, en lo sucesivo identificado como "Modelo OCDE", en su versión actualizada al 29 de abril de 2000 , tiene como objetivo principal evitar o suprimir la doble imposición jurídica internacional que, en definición de la OCDE, se puede producir cuando dos Estados (jurisdicciones fiscales internacionales) pretenden gravar una misma renta perteneciente a una misma persona en un mismo período fiscal. En este caso se incluyen los beisbolistas venezolanos que habiendo pagado sus impuestos en el estado contratante puedan verse afectados por alguna imposición de las llamadas rentas mundiales.

El Modelo de Convenio de la OCDE se desarrolla de la siguiente manera: primero delimita su ámbito de aplicación y define algunos términos de importancia (residencia, establecimiento permanente), luego establece las reglas de reparto de la potestad tributaria entre los Estados y cómo debe eliminarse la doble imposición jurídica internacional. Luego se refiere a las disposiciones especiales, tales como los principios de no discriminación, el intercambio de información, el procedimiento amistoso y termina con las disposiciones finales referidas a su entrada en vigencia y terminación.

En el Modelo de Convenio de la OCDE el procedimiento previsto para evitar la doble tributación jurídica internacional consta de dos niveles:

- En un primer nivel, se adopta el procedimiento de reparto de la materia imponible por el cual únicamente uno de los Estados Contratantes tiene atribuida la potestad de gravar determinada renta o patrimonio. Esto ocurre, por ejemplo, en los casos de los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, los cuales, según el Modelo de Convenio, sólo pueden someterse a imposición en el Estado en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa (Artículo 8 del Modelo de Convenio). La atribución de la potestad tributaria exclusiva a uno solo de los estados elimina la posibilidad de que el otro Estado pueda gravar la misma renta o patrimonio, con lo que de esta forma se evita totalmente la doble imposición.

- En un segundo nivel, se adoptan los mecanismos de corrección de los efectos que produce la doble imposición jurídica internacional, cuando los dos Estados (el de la fuente y el de residencia) tienen potestad para gravar determinada renta o patrimonio. Esto ocurre, por ejemplo, en los casos de los dividendos donde tanto el Estado donde reside la sociedad que paga los dividendos como el Estado donde reside el beneficiario de los dividendos, pueden someter a gravamen dichos dividendos (artículo 10 del Modelo de Convenio). En estos casos el Estado de residencia debe aliviar esta situación para evitar la doble imposición. Como mecanismo corrector de este fenómeno, el Modelo de Convenio propone, en su artículo 23, titulado "Métodos para la eliminación de la doble imposición", dos preceptos alternativos, que recogen tanto el método de exención como el método de imputación para evitar la doble tributación jurídica internacional.

Las posibilidades de reparto de las potestades tributarias y la escogencia de los mecanismos para evitar la doble imposición por parte de los distintos países en la negociación de los tratados, dependerá de las características de las relaciones comerciales que cada país mantenga con el otro con el cual está negociando, de los

planes e inversiones existentes y del sistema impositivo vigente en cada uno de los países.

Como el Modelo de Convenio establece como principio general que el Estado de residencia es el que siempre va a tener potestad tributaria, bien sea exclusiva o compartida con el Estado de residencia, según luego convengan los Estados contratantes, estas alternativas del artículo 23 son únicamente de aplicación al Estado de residencia, que es el que tiene que establecer las medidas de alivio fiscal para los casos de doble tributación jurídica internacional, por lo que este artículo 23 no establece cuál debe ser la forma de actuación del Estado de la fuente.

El impuesto que se puede deducir es el correspondiente a las rentas que pueden ser grabadas por ambos Estados contratantes, pero no el correspondiente a las rentas que únicamente pueden gravarse en el Estado de la fuente, con la limitación indicada de que no puede exceder de la parte del impuesto que puede someterse a imposición en el otro Estado de residencia. En forma consistente con la técnica general del Modelo, el artículo ha sido redactado de una manera general y no detalla cómo debe implementarse la imputación del crédito, dejando este aspecto a la regulación interna de cada Estado.

En lo que respecta a la legislación interna en Venezuela con ocasión de la modificación de la Ley de Impuesto sobre la Renta efectuada en 1999, Venezuela adoptó el régimen de imposición a la renta mundial y mantuvo el principio de la imposición a la renta por los beneficios obtenidos en el territorio de Venezuela.

Así la vigente Ley de Impuesto sobre la Renta de Venezuela (Gaceta Oficial N° 5.566 Extraordinario del 28-12-2001, en lo sucesivo identificada con las siglas LISR) grava los enriquecimientos anuales, netos y disponibles, obtenidos en dinero o en especie por las personas naturales o jurídicas residentes o domiciliadas en Venezuela, cualquiera sea su origen. También están sujetos al impuesto sobre la renta en

Venezuela las personas naturales o jurídicas no residentes o no domiciliadas en Venezuela, cuando la fuente o causa de su enriquecimiento esté u ocurra dentro de Venezuela, así como los establecimientos permanentes o bases fijas por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento o base fija (artículo 1 de la LISR).

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

En lo que se refiere a la legislación interna, el Código Orgánico Tributario establece como objetivo de las leyes evitar los efectos de la doble tributación internacional (artículo 11 del COT). En este sentido, la LISR contiene una disposición mediante la cual adopta el método de imputación limitada como mecanismo para evitar la doble imposición jurídica internacional, el cual se aplica tanto a las rentas gravadas con la tarifa progresiva como a las rentas gravadas con tarifas proporcionales. El artículo 2 de la LISR establece:

Artículo 2.- Toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en la República Bolivariana de Venezuela, así como las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, podrán acreditar contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan

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

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

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

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

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

Por su parte el **tercer objetivo** permitió describir los criterios doctrinarios y legales sobre del Convenio entre la República Bolivariana de Venezuela y los Estados Unidos de América en materia de impuesto sobre la renta y la doble tributación de los beisbolistas venezolanos Para estudiar en forma integral la fiscalidad de los

deportistas, es necesario considerar, además de la legislación interna (LISR) los diferentes tratados que Venezuela tiene suscritos y en vigor.

Todos los convenios para evitar la doble tributación (CDI) suscritos por Venezuela se ajustan, en general, al Modelo de Convenio de la OCDE, Todos los CDI suscritos por Venezuela establecen el principio de tributación compartida de las rentas obtenidas entre el Estado de residencia del deportista y el Estado donde se realiza la actividad, con lo cual el Estado de actuación puede gravar la renta de los deportistas obtenida en su territorio (Parágrafo 17.1 del Modelo). En consecuencia, Venezuela puede, como Estado de la fuente, gravar los ingresos de los deportistas no residentes obtenidos en su territorio, de acuerdo con su legislación interna, con las limitaciones previstas en cada CDI. El Convenio celebrado con México agrega que las rentas a que se refiere este parágrafo incluyen también las rentas que el deportista obtenga de cualquier actividad personal ejercida en el Estado de la fuente relacionada con su reputación como deportista.

En el Convenio suscrito con Estados Unidos de América se establece como monto a partir del cual el Estado de la fuente puede gravar el ingreso del deportista, la cantidad de seis mil dólares de los Estados Unidos de América (US\$ 6.000,00) (34) o su equivalente en moneda nacional, incluidos los gastos que le sean reembolsados o sean soportados por cuenta de él (Artículo 18.1 del Convenio USA).

Igualmente, todos los CDI suscritos por Venezuela regulan el supuesto de las rentas atribuidas a persona distinta del deportista previsto en el Parágrafo 17.2 del Modelo de la OCDE. De ellos, y en sentido contrario, el Convenio con Estados Unidos con base en su Modelo, prevé la no aplicación de este Parágrafo cuando se compruebe que ni el deportista ni personas vinculadas al mismo, participan directa o indirectamente en los beneficios de esta otra persona interpuesta en cualquier forma, incluyendo la percepción de remuneraciones diferidas, bonificaciones, honorarios, dividendos, distribuciones de sociedades de personas u otras distribuciones. En el

mismo sentido, el Convenio con Suiza prevé la no aplicación de este Parágrafo si se establece que ni el deportista ni personas relacionadas con él participan directa o indirectamente en los beneficios de la persona a la que se le atribuye el pago.

Algunos de los convenios suscritos por Venezuela contienen otros Parágrafos, con distintas redacciones entre ellos, en los cuales, apartándose del principio general de tributación en el Estado de actuación, se excluye el gravamen en el Estado de la fuente y se reserva el gravamen al Estado de residencia del deportista, cuando las actuaciones sean financiadas por fondos públicos del Estado de residencia o de ambos Estados, o se realicen a través de un programa de intercambio deportivo. En este orden de ideas la decisión 578 del acuerdo de Cartagena La Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones (publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena N° 1063 de 5-5-04) dictó un nuevo Régimen común para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), vigente para los ejercicios fiscales que se inicien el 6 de mayo de 2004 o con posterioridad a esa fecha. Esta Decisión 578 derogó la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena que contenía el Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros de la CAN.

La Decisión 578 no contiene un artículo especial que se refiera expresamente a la tributación de los deportistas que obtengan ingresos por actividades deportivas realizadas en otro de los países de la CAN. Surge entonces la duda de si las actividades de los deportistas se consideran rentas provenientes de prestación de servicios personales, regulada por el Artículo 13 de la Decisión 578, o si se trata de rentas provenientes de actividades de entretenimiento público, regulada por el Artículo 16. Podría entonces situarse la actividad de los beisbolista en ambas situaciones sino hubiese una aclaratoria al respecto ya que el artículo 13 de la resolución habla específicamente de las rentas provenientes de prestación de servicios

personales y el artículo 16 de las rentas provenientes de actividades de entrenamiento público.

Ningún País Miembro aplicará a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros, un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos que son materia de la presente Decisión.

La jurisdicción tributaria está definida en el artículo 3 de la Decisión N° 578 el cual señala: “Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que estas obtuvieren, solo serán gravables en el país miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta decisión.

Del articulado señalado en el párrafo anterior, se desprende que la *regla general*, es el principio de la fuente productora, que implica que las rentas de cualquier naturaleza sólo son gravables en el País Miembro (País de la Fuente) en que tales rentas tengan su fuente productora, por consiguiente, se excluye la opción de gravar la renta en base al principio de residencia o domicilio.

Este criterio ha sido ratificado por el Tribunal de Justicia de la CAN cuando señala que “el principio de la fuente productora ampara al País Miembro donde se genera la riqueza, es decir, pretende que solo el país donde se den los medios para producir la renta neta sea el que tenga jurisdicción para gravarlas”

Como consecuencia de ello, los demás países miembros que de conformidad con su legislación interna se atribuyan la potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del Impuesto a la Renta.

Así también el inciso g) del artículo 2 de la Decisión 578 estipula que la expresión “actividades empresariales” se refiere a actividades desarrolladas por empresas.

Como se puede apreciar, a las actividades empresariales o beneficios empresariales, se les aplica el criterio de la fuente productora; por el contrario, para los servicios empresariales del artículo 14 (beneficios empresariales por la prestación de servicios profesionales, técnicos, asistencia técnica o consultoría) no es relevante dónde se realizó la actividad empresarial que genera la renta, sino el lugar donde se produce el beneficio del servicio prestado, que se presume localizado en donde se imputa y registra el gasto en que se incurre para acceder al servicio.

Por último, el referido artículo 6 de la Decisión N° 578 enuncia que: “Cuando una empresa efectúe actividades en dos o más países miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio, aplicando para ello cada país sus disposiciones internas en cuanto a la determinación de la base gravable como si se tratara de una empresa distinta, independiente y separada, pero evitando la causación de doble tributación de acuerdo con las reglas de esta Decisión”.

La Decisión 578 es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros de la CAN, respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio; y tiene por objeto evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonio a nivel comunitario.

En efecto, una de las excepciones a la regla general de la CAN está estipulada en el artículo 14° de la referida Decisión, la cual establece que las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.

Así pues, de acuerdo con la Decisión 578 las rentas obtenidas por una empresa por la prestación de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría tributan en el País Miembro donde se producen los beneficios de dichos servicios. En este sentido el Artículo 18.- Sobre el Tratamiento tributario aplicable a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros señala que “Ningún País Miembro aplicará a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros, un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos que son materia de la presente Decisión”

En ambos casos, los ingresos serán gravables solamente en el país miembro en cuyo territorio se hubieren efectuado las actividades, con la diferencia de que si se consideran prestación de servicios personales, las remuneraciones y compensaciones similares percibidos por personas que presten servicios a un país miembro, en ejercicio de funciones oficiales, sólo serán gravables por ese país, aunque los servicios se presten en el territorio del otro país miembro. Se ratifica de esta manera el principio de imposición en el país de la fuente.

CONCLUSIONES

Finalizado el proceso de investigación, el presente trabajo de grado tiene como propósito fundamental Analizar el convenio entre Venezuela y Estados Unidos para evitar la doble tributación en materia de impuesto sobre la renta se puede concluir que:

El uso del Convenio para evitar la doble tributación, es el elemento que va mitigar el gasto que ocasiona el pago de impuesto sobre la renta, a los beisbolista contratados en el exterior.

Los beisbolista venezolanos actualmente pagan la debida tributación en los Estados Unidos puesto que la figura de contratado residente lo obliga a cumplir con este compromiso legal.

Un convenio es un tratado internacional o acuerdo escrito entre ciertos sujetos de Derecho internacional regido por instrumentos jurídicos para dejar clara la norma que guíara sus relaciones en diferentes aspectos de la vida social, laboral, económica y otras.

La doble tributación internacional se concibe como la aplicación de impuestos comparables en dos estados (países) sobre el mismo contribuyente.

Los principios consagrados en el convenio regulan el pago del impuesto sobre la renta y, por consiguiente de la renta que tiene su origen en las ganancias de capital obtenidas en el extranjero. Tal es el caso de los beisbolistas.

Los principios consagrados en el convenio sustentan el esquema de entendimiento en el cual discurren las negociaciones de ambos Estados para dirigir la instrumentación del sistema tributario en la regulación del impuesto sobre la renta y,

por consiguiente de la renta que tiene su origen en las ganancias de capital en el rubro de dividendos. Tal es el caso de los beisbolistas.

La disparidad de criterios en las definiciones legales genera casos de doble residencia que son causa inmediata de doble imposición internacional, siendo esta ,una causa para que se estudie a fondo donde verdaderamente se pagara el impuesto sobre la renta , evitando así la doble tributación.

Los Estados conceden gran importancia tanto a la soberanía fiscal como a la capacidad recaudadora de sus sistemas tributarios, lo que motiva que sea habitual que las jurisdicciones nacionales apliquen de forma simultánea ambos principios fuente y residencia.

El Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de Rentas y Patrimonio propuesto por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, en lo sucesivo identificado como "Modelo OCDE", tiene como objetivo principal evitar o suprimir la doble imposición jurídica internacional que, se puede producir cuando dos Estados (jurisdicciones fiscales internacionales) pretenden gravar una misma renta perteneciente a una misma persona en un mismo período fiscal. En este caso se incluyen los beisbolistas venezolanos que habiendo pagado sus impuestos en el estado contratante puedan verse afectados por alguna imposición de las llamadas rentas mundiales.

La Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones (publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena N° 1063 de 5-5-04) dictó un nuevo Régimen común para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones.

La jurisdicción tributaria está definida en el artículo 3 de la Decisión N° 578 el cual señala: “Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que estas obtuvieren, solo serán gravables en el país

miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta decisión.

RECOMENDACIONES

Con el propósito de mejorar los procedimientos para la aplicación del el Convenio para Evitar la Doble Tributación y desarrollar Estrategias de Planificación Fiscal, que así lo permitan, se sugieren las siguientes recomendaciones con la idea de identificar las necesidades y las debilidades que presentan los especialista en gerencia tributaria.

- Capacitación y formación de los Especialista en Gerencia Tributaria, esta capacitación debe ser continua tomando en cuenta que la Ley de Impuesto sobre la Renta y los Convenios de Doble Imposición son de gran relevancia para la estabilidad económica de un país, por lo que las disposiciones legales contenidos en ellos son modificadas y reformadas constantemente.

- Elaboración de estrategias fiscales que permitan el conocimiento no solo de la Ley de Impuesto sobre la Renta y los Convenios de Doble Imposición entre Venezuela y Estados Unidos de América, sino también conocer los diferente tipos de impuestos internacionales involucrados que varían de Estado en Estado que afectan a los contribuyentes.

- Realizar un seguimiento evaluativo de los distintos ingresos percibidos en los EEUU, basados en los sueldos y salarios o remuneraciones de los Beisbolistas, de manera que la Administración Tributaria en Venezuela, corrobore la legitimación de capitales, para dar cumplimiento a nuestra legislación vigente en la acreditación de los ingresos de fuente extraterritorial y evitar la Elusión y Evasión por parte de estos contribuyentes, con la finalidad de aplicar correctivos necesarios.

LISTA DE REFERENCIAS

Acevedo, Mailyn (2011). **Análisis del Convenio para evitar la doble tributación entre la República Bolivariana de Venezuela y Portugal en materia de Impuesto sobre la Renta.** Trabajo de grado para optar al Título de Especialista en Gerencia Tributaria. Universidad de Carabobo.

Balestrini Acuña, Miriam (2010). **Cómo se elabora el proyecto de investigación.** BL Consultores Asociados, Servicio Editorial, Caracas, Venezuela.

Bisquerra, Rafael (2011). **Metodología de la Investigación Educativa.** Madrid: La Muralla.

Borísov, Zhamin y Makárova. (1985) **Diccionario de Economía Política.** Unión Soviética y traducida al español Augusto Vidal Roget.

Bóveda, Mery (2010). **Tributación de los Deportistas en Venezuela.** Publicado en la Revista de Derecho Tributario N° 109. Caracas Venezuela.

Código Orgánico Tributario (2001, Octubre). **Gaceta Oficial** 37305 (Extraordinario), Octubre, 2001

Cortázar, J. (2010). **Estrategias educativas para el desarrollo de una Cultura Tributaria en América Latina.** Experiencias y líneas de acción. Revista del CLAD Reforma y Democracia. N° 17.

Decreto No. 5180 (Convenio para evitar la Doble Tributación entre Venezuela y otros Países). Gaceta Oficial 5180 (Extraordinario), Noviembre, 1997.

Díaz Retali y Delgado Marín (2012). **Imagen de la administración tributaria del SENIAT.** Caracas-Venezuela.

Convenio con USA para evitar la doble tributación **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.427**, del 05 de enero del año 2000,

Garay (2011), **Constitución de la República Bolivariana de Venezuela**. (1999). Ediciones Juan Garay. Caracas.

Gil, Jesús (2003), **60 años de Imposición a la Renta en Venezuela. Evolución Histórica y Estudio de la Ley Vigente**. Editada por: Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas. Venezuela.

Hernández Sampieri, Roberto. (2008). **Metodología de la Investigación**. Editorial McGraw-Hill. México- D. F.

Hernández, Baptista y otros (2012) **Metodología de la Investigación** (4° ed.). México: McGraw-Hill Interamericana.

Hernández, Roberto et. al. (2001). **Metodología de la Investigación**. Editorial McGraw Hill. México.

Herrera, Rodríguez y Arrieta, William (2010), en su artículo titulado **Colombia frente a los Convenios de Doble Tributación Internacional**. Investigación de asuntos mercantiles, en el grupo de Derecho Privado de la Corporación Universitaria de la Costa. Universidad de la Costa. Colombia.

Hidalgo Alejandra, (2009). **Aspectos Generales de la Planificación Tributaria en Venezuela**, Universidad Rafael Bellosó Chacín, Volumen II, Edición N° 1, Revista *Comercium et Tributum*

Hochman y Montero (2012), **Metodología de la Investigación documental**. Citado en el Manual de Tesis de la U.B.A

Hurtado de Barrera, Jacqueline (2008). **El proyecto de investigación**. Metodología de la Investigación. Holística Sypal. Caracas, Venezuela.

Informe de la Comisión Mundial de Cultura y Desarrollo de la UNESCO (**Nuestra diversidad creativa**, 2008),

Jarach, Giuliani Fonrouge, Valdés Costa, citados por Ramírez Van Der Velde, Caraballo, Planchart y Mendoza (2012:39) **Análisis del Régimen Tributario**.

Jiménez, José (2012). **Propuesta de un Plan como Herramienta de Planificación Tributaria del Impuesto sobre la Renta en la compañía Venezolana de Cerámica, C.A.** Ubicada en la Victoria, Estado Aragua. Trabajo de grado para optar al Título de Especialista en Gerencia Tributaria. Universidad de Carabobo.

Ley de Impuesto sobre la Renta (1999). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. Caraca, Venezuela.

Ley Orgánica del Trabajo, de los Trabajadores y las Trabajadoras (2012). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. Caracas, Venezuela.

Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2012),

Manual para la elaboración, presentación y Evaluación de Trabajos de Investigación de Universidad Bicentenario de Aragua (2011)

Martins y Palella, Santa (2006), **Metodología de la Investigación Cuantitativa**. Fondo Editorial de la Universidad Experimental Libertador. 2da. Edición, Caracas.

Méndez, Carlos. (2001). **Metodología. Tercera Edición**. Mc Graw Hill. Colombia

Montaño, Cesar (2004). **Derecho Tributario Internacional. El Establecimiento Permanente**. Editorial Temis. Bogota – Colombia.

Palacios (2010) **Características de la imposición a la Renta en Venezuela**

Palma, Rusmary (2011). **Estrategias para la Optimización de la Planificación Tributaria en la Coordinación de Impuestos de la Empresa Ferralca**. Trabajo de grado para optar al Título de Especialista en Gerencia Tributaria. Universidad de Carabobo.

Rivas (2012) **La recaudación tributaria**. Ediciones COBO. Caracas- Venezuela

Rivera y Sojo (2012), **la Cultura Tributaria**, Facultad Latinoamericana de Ciencias de Costa Rica.

Robles, A. (2012). **Cultura Tributaria**. Algunas pautas a seguir en su creación Asociación Nacional de Empleados públicos y privados (ANEP). México.

Rodríguez, María (2013). **Ética y Responsabilidad Social en la Gestión Tributaria de la Empresa Industrias Iberia C.A**. Trabajo de grado para optar al Título de Especialista en Gerencia Tributaria. Universidad de Carabobo.

Sabino, Carlos (2002). **Proceso de Investigación Científica**. Editorial Panapo

Tamayo y Tamayo, Mario (2003). **El Proceso de la Investigación Científica**. 4ta. Edición. Editorial Limusa S.A. México.