

**El Principio de Territorialidad y  
el Sistema de Renta Mundial  
en la Ley de Impuesto  
sobre la Renta Venezolana**

**Carlos Enrique Paredes**

**Prólogo Humberto Romero-Muci**



**ANDERSEN LEGAL**

**Venezuela**

**EL PRINCIPIO DE  
TERRITORIALIDAD Y EL  
SISTEMA DE RENTA MUNDIAL EN LA  
LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA  
VENEZOLANA**

**CARLOS ENRIQUE PAREDES**

Prólogo: Humberto Romero-Muci

---

*A mis queridos padres,  
Miguel Cristóbal Paredes Vialba  
e Irma Gómez de Paredes,  
con todo mi amor,  
dedico*

© Copyright 2002

**HECHO EL DEPÓSITO DE LEY**

Depósito Legal: 102522002340535

ISBN: 980-07-8140-4

**Diagramación, artes finales y portada**

Viviane Giuliano K.

**Impresión:**

Editorial Torino

PROLOGO AL  
LIBRO DE CARLOS E PAREDES

**“EL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD Y EL  
SISTEMA DE RENTA MUNDIAL EN LA LEY  
DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA  
VENEZOLANA”**

Tengo la satisfacción de prologar el primer libro del joven tributarista, Carlos E. Paredes, intitulado “El Principio de Territorialidad y el Sistema de Renta Mundial en la Ley de Impuesto Sobre la Renta Venezolana”, labor que acometo no sólo por las valiosas aportaciones hechas por el autor, sino por el redoblado interés del tema que concentra la obra en cuestión.

Carlos E. Paredes es Abogado graduado en la Universidad Central de Venezuela. Desde hace cinco años ha dedicado su ejercicio profesional a la consultoría tributaria en el Despacho de Abogados y Asesores Tributarios, Romero-Muci y Asociados, Firma asociada a Andersen Legal. El autor está apertrechado de una sólida formación académica y de una profunda experiencia práctica en materia tributaria, que lo acreditan para el análisis del espinoso tema de la renta mundial y su recepción por el derecho interno venezolano.

Adentrándonos al tema medular del prólogo, el cambio a un sistema de *renta mundial* es, sin lugar a dudas, el aspecto de mayor trascendencia en la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta ocurrida en 1999. Con esa innovación legislativa se dió un paso modernizador en la estructura de este impuesto, en acoplamiento a las exigencias de los tiempos globalizantes de las economías y de los sistemas impositivos, que viene acompañada desde la perspectiva de la ley interna -como corolario- con las regulaciones sobre (i) precios de transferencia (ii) transparencia fiscal internacional e (iii) imposición al dividendo, y que, complementa la regulación sobre el aspecto espacial del hecho imponible sobre la renta, regulado a nivel internacional por

Venezuela a través de un extenso sistema de tratados para evitar doble tributación con más de 19 otras jurisdicciones tributarias.

La presente obra de Carlos Paredes es obra de Jurista, es la obra que profundiza en el análisis de los conceptos y en la teoría jurídica que los fundamenta. Es el esfuerzo responsable del estudioso del derecho que valida la correcta construcción por nuestro Legislador del Impuesto sobre la Renta, respecto del “*principio de territorialidad y el sistema de renta mundial*”, la debida utilización de los conceptos, su manejo coherente, su facilidad de aplicación y su capacidad para convertirse en mecanismo eficaz de organización de conductas.

No es una labor sencilla. Cada día estoy más convencido que los problemas de la justicia tributaria en Venezuela - lo que también es predicable respecto de otros ámbitos del derecho- no sólo es atribuible a los niveles técnicos y materiales de nuestros tribunales, sino a la mala técnica jurídica empleada por el Legislador para la creación de nuestro ordenamiento, lo cual se ve agravado en materia tributaria. No sólo se trata - lo que ocurre con frecuencia - de normas confusas y oscuras, marcadas por la complejidad, hechas a espaldas de la ciencia y de la técnica jurídica, sino que muchas de éstas son contrarias al sentido común.

En materia tributaria la oscuridad de las normas es particularmente patológica, pues atenta contra postulados esenciales del sistema tributario edificado sobre exigencias de economía, certeza, comodidad y justicia. A esto se agrega singularmente que, además de regular actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad global a todos los ciudadanos, atribuye a estos una participación o un protagonismo creciente en la gestión y en la aplicación de los tributos<sup>1</sup>, lo que de suyo implica una labor de interpretación y aplicación por el contribuyente que exige la mayor claridad normativa.

<sup>1</sup> vid., sentencia 150/1990 del 4 de octubre, del Tribunal Constitucional Español, citado por Cesar García Novoa, *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*, Marcial Pons, Madrid 2000, p.149.

Con razón la más conspicua doctrina tributaria afirma la importancia que reviste en la estructuración de las leyes tributaria , el máximo de inteligibilidad, de tal manera que sus disposiciones sean tan clara y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes. Las normas deben estar correctamente formuladas, contar con una construcción gramatical adecuada, utilizar conceptos de forma coherente con todo el ordenamiento y transmitir claridad al ciudadano al que va dirigido el mandato que el Legislador incorpora al ordenamiento tributario. Solo una norma así construida optimiza su función cuando se inserta en un conjunto estable, abarcable por los ciudadanos a quienes va dirigido y eficaz en su aplicación. De esa forma, la norma debe servir para resolver conflictos, no para crearlos<sup>2</sup>.

Por eso, las normas tributarias opacas, sea por menosprecio o por ignorancia de la técnica jurídica, sólo son generadoras de confusión, ofenden el derecho, lo igual y lo justo, y traslada ella misma esa ofensa a la realidad.

En esencia, la obra de Carlos Paredes es un estudio pormenorizado del aspecto espacial del hecho imponible en el impuesto sobre la renta. El autor detalla y explica las razones profundas que vinculan a un sujeto determinado con el ordenamiento tributario de un país, y contrasta críticamente la racionalidad del *principio de territorialidad* y del instituto de la *renta mundial*, con la reciente técnica jurídica adoptada por el Legislador de la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999, con el fin de ofrecer un entendimiento de conjunto, coherente, sobre el carácter *territorial* del enriquecimiento y sus consecuencias adláteres, entre otras, la imputación del crédito de impuesto pagado en el extranjero (*foreign tax credit*) para evitar doble tributación internacional.

Tal como certeramente apunta el autor, recogiendo las reflexiones de la exposición de motivos de la reforma en comentarios, la adopción de un sistema de *renta mundial* no implica una eliminación del criterio

<sup>2</sup> vid, Juan José Ferreiro Lapata, *Ensayos sobre Metodología y Técnica Jurídica en el Derecho Financiero*, Marcial Pons, Madrid 1998, pag. 37.

de imposición sobre fuente territorial. Por el contrario, la importancia del criterio se ve redoblada - y de allí su necesario y claro entendimiento - pues aparte de gravarse aquellos enriquecimientos territoriales, independientemente del domicilio de su perceptor, ahora bajo el concepto de *renta mundial*, se gravan las rentas de fuente extraterritorial, pero exclusivamente a cambio de la condición subjetiva del perceptor como domiciliado fiscal con la sola excepción de la tenencia de un establecimiento permanente en el territorio exactor. Ahora, en consecuencia, se hace más crítico conocer y precisar el carácter *territorial* del enriquecimiento, al que se suman nuevos conceptos como el de "establecimiento permanente", y otros no tan nuevos, como "domicilio" o "residencia" fiscales.

Tradicionalmente, las leyes del impuesto sobre la renta en Venezuela, desde su creación en 1943, hasta la reforma de 1999, han definido el carácter *territorial* del enriquecimiento gravable como aquel cuya causa tiene lugar en el territorio del país, con las excepciones expresamente previstas por el Legislador. Para determinar cuándo la *causa* generatriz de un enriquecimiento se ubica en el territorio venezolano, la fórmula legislativa no ha sido clara y con generalizada frecuencia motivo de conflictividad entre administración tributaria y contribuyentes.

Sobre este particular nos ocupamos en alguna oportunidad pasada<sup>3</sup>, al tiempo de opinar sobre la gravabilidad de las ganancias de capital asociadas a la enajenación de los "American Depositary Receipts (ADR)", afirmando el carácter extraterritorial de tales enriquecimientos por rendimientos o ganancias de capital asociadas a tales títulos, ya que representan unos derechos distintos a la acción por la cual han sido emitidos, ubicados y en circulación fuera del territorio venezolano, razón por la cual su régimen impositivo es independiente de las acciones que representan. Señalamos en esa oportunidad que, el correcto entendimiento de la causa generatriz del enriquecimiento

<sup>3</sup> vid. Humberto Romero-Muci, "Consideraciones sobre la Naturaleza Jurídica y Tratamiento Fiscal de los American Depositary Receipts (ADR) en Venezuela", en *Revista de Derecho Tributario* N° 70, p. 41 a 68, A.V.D.T., Caracas.

territorial, por actividades realizadas en Venezuela o por bienes situados en el país, no podía ser cualquier causa, sino la causa eficiente o directa de aquel. La causa de un enriquecimiento se identifica con la prestación que lo origina, de modo que el lugar de ocurrencia de la prestación, determina, entonces, la ubicación de la causa del enriquecimiento y su gravabilidad a los fines del impuesto sobre la renta.

Imaginar que la causa del enriquecimiento gravable es cualquier causa, sea ésta remota o indirectamente atribuible a territorio venezolano, y no la causa vinculada al lugar de ubicación de la prestación del enriquecimiento, conduce al riesgo de doble tributación ante el posible reclamo del mismo enriquecimiento como atribuible a la fuente de otra jurisdicción tributaria. Por eso, una definición irracionalmente expansiva de la noción "causa" del enriquecimiento, vulnera la eficacia inoculante del mecanismo imputación del crédito fiscal para eliminar la doble tributación, pues la regulación desbordada del concepto territorial para fines del derecho interno niega ficticiamente el carácter extraterritorial al enriquecimiento generado y al impuesto pagado fuera de Venezuela y, en consecuencia, su virtualidad como crédito contra el impuesto sobre la renta debido en el país.

El autor de la obra que me honro en prologar, se decanta también por la tesis de la "causa eficiente" como criterio determinante de la condición territorial del enriquecimiento gravable. Aparte de exponer la equivocidad y conflictividad que ha experimentado el término "causa del enriquecimiento" tanto en la dogmática como en la jurisprudencia venezolana, para comprobar la racionalidad del aserto anterior, y su validez como principio, el autor se sirve de varios ejemplos que ofrece el derecho comparado latinoamericano, donde en igualdad de condiciones se afirma la territorialidad del enriquecimiento con fundamento en causas directas atribuibles al territorio del ente exactor, independientemente de circunstancias subjetivas asociadas al perceptor del enriquecimiento, o al lugar de celebración o cumplimiento de los contratos generadores de aquellos.

Incluso el autor comprueba la pertinencia de la teoría de la "causa eficiente" a los fines de identificar el carácter territorial del enriquecimiento de fuente venezolana, en relación con los distintos supuestos previstos por el Legislador nacional como generadores de enriquecimientos por concepto de venta y cesión del uso de bienes muebles corporales, la cesión de uso de bienes incorporeales (regalías y servicios tecnológicos) y la prestación de servicios. En todos estos casos, la causa eficiente estaría asociada al hecho relevante de la transferencia de la propiedad, el uso del bien corporal e incorporal y la prestación del servicio, ocurridos en Venezuela e identificados por el Legislador como criterio de vinculación de tales enriquecimientos como de fuente territorial. Incluso, dicho criterio tiene perfecta cabida en los temas del comercio electrónico, al lograr precisar cuándo una renta derivada de esta novedosa forma de negociación es de fuente venezolana, independientemente de la existencia de un establecimiento permanente.

La reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999 introduce una novedad en la definición del principio de territorialidad. Aparte de reproducir el enunciado general del principio, la norma del artículo 6 añade un catálogo ejemplificativo de situaciones que el Legislador identifica como causas territoriales generatrices de determinados enriquecimientos. Se trata de una técnica infeliz e inadecuada, que atenta contra la debida abstracción de la norma jurídica, calidad esencial del derecho, que sustituye la norma general y que solo encierra contradicciones y confusiones que hacen que la norma de suyo opaca, profundice la frustración de la intención misma del Legislador a ese respecto.

En primer lugar, redundantemente se reitera como eventos gravables en Venezuela los enriquecimientos obtenidos por no domiciliados en el país, ya regulados como rentas previstas en los artículos 34, 37, 38 y 48, en conexión con (i) producción y distribución de películas y similares para cine y televisión, (ii) envío de mercancías en consignación desde el exterior, (iii) enriquecimientos de empresas de seguro y reaseguro no domiciliadas y sin establecimiento permanente en el país y (iv) regalías y demás remuneraciones por la explotación en Venezuela de la propiedad industrial o intelectual.

En segundo lugar, conforme al literal "c" del artículo en comento, se consideran territoriales las prestaciones de servicio aprovechadas en Venezuela, independientemente del lugar de su realización con lo que, aparte de la oscuridad que se añade por la vaguedad del término "aprovechamiento", se contradice el enunciado general de la norma cuya correcta inteligencia identifica los servicios territoriales con la circunstancia objetiva que sean realizados en Venezuela y no con las circunstancias subjetivas de que sean aprovechados en el país, obviamente por el pagador de la obligación prestación que lo origina. De esta forma se puede advertir que, sin resquicio a duda, una misma prestación puede originar un enriquecimiento gravable, a la vez, tanto en la jurisdicción en la que se realiza como en Venezuela, si ésta es aprovechada en el país. La anormalidad descrita conduce inevitablemente a un riesgo de doble tributación, pero, adicionalmente, su alejamiento con el patrón de racionalidad internacional, resta toda calidad competitiva a nuestra jurisdicción como centro de inversión y tráfico de servicios hacia el país.

En tercer lugar, merece el mismo reproche, por contradictoria, la regulación contenida en el literal "b", que identifica como territoriales los enriquecimientos obtenidos por medio de un establecimiento permanente o base fija de negocios situados en territorio venezolano. Los enriquecimientos territoriales son aquellos cuya causa se ubica en el país, independientemente que sean generados por contribuyentes domiciliados o no en el país, aún con un establecimiento permanente, aparte que el no domiciliado con establecimiento permanente en Venezuela puede generar enriquecimientos extraterritoriales atribuibles al mismo establecimiento permanente, racionalidad que confirma el artículo 1 de la Ley de Impuesto sobre la Renta cuando señala que: "Las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija". La ostensible antinomia entre el artículo 6 y el 1° de la Ley de Impuesto sobre la Renta, patentiza la inepticia del Legislador y expone al no residente con establecimiento permanente o base fija en el país al riesgo

evidente de doble tributación. Esta amenaza se ve potenciada por el carácter expansivo del concepto en comentarios, acuñado por el Legislador patrio al margen de la racionalidad que subyace al término *establecimiento permanente* conforme al derecho comparado y al mismo derecho internacional convenido por Venezuela con otras naciones. De acuerdo a la inconsistente regulación que se comenta, serían establecimientos permanentes en Venezuela las actividades que no implican resultados efectivos, como el almacenaje, la exhibición de mercancías, la representación independiente, los centros de compras ubicados en el país, entre otros.

Otro tema de importancia tratado por el autor, es el relativo al alcance de la neutralización de pérdidas netas extraterritoriales y aquellas territoriales, así como el traslado de la mismas a ejercicios futuros. La redacción desdichada del párrafo único del artículo 55 de la Ley de Impuesto sobre la Renta genera confusión sobre (i) si el traslado de pérdidas proveniente de fuente extranjera sólo puede operar con enriquecimientos de la misma fuente, siendo que las pérdidas de fuente extraterritorial serían "compensables" con los enriquecimientos de fuente territorial en el ejercicio en que se causen y viceversa o si (ii) más allá, se trata de una prohibición de "compensación" de pérdidas de fuente extraterritorial con aquellas territoriales, incluidos los saldos trasladables.

Somos de la opinión que, si el Legislador evolucionó a un criterio de medición de la capacidad contributiva sobre base mundial, esto es, el enriquecimiento neto global gravable será mundial, la lógica congruencia implicaría que concurren a esa determinación de la base imponible los saldos acreedores o deudores cualquiera que sea su fuente. Lo contrario supondría una situación de discriminación -sin razón objetiva que lo justifique- entre una categoría de renta y otra, que se alejaría de una medición real del resultado mundial del contribuyente, que es un resultado neto y único independientemente de donde se produzca, subestimando la verdadera capacidad contributiva de aquel.

En refuerzo del anterior argumento, desde un punto de vista sistemático, la norma en comentarios regula el traslado hacia ejercicios futuros del saldo de pérdidas netas de arrastre. Ese es el propósito declarado en

el encabezado de la norma. Por su parte, el objetivo lógico del párrafo único es precisar un particularismo a propósito del enunciado general contenido en el encabezado de la norma y no regular una situación aparte o autónoma a aquella. De no ser así, el Legislador lo hubiera regulado separadamente. Es por esto que, si el propósito de la norma es regular el traspaso de pérdidas, por forzosa coherencia, la "prohibición de compensación" de pérdidas de fuente extranjera contenida el párrafo único en cuestión, se limita al monto de las pérdidas netas trasladables de fuente extraterritorial. Las pérdidas netas extraterritoriales son susceptibles de neutralización con los enriquecimientos de fuente territorial en el ejercicio de que se trate, pero no el saldo de arrastre de pérdidas netas de fuente extranjera. Solo así hace sentido lógico el párrafo único en comentarios, que se inserta en un dispositivo que tiene por propósito regular el traslado de pérdidas netas de explotación.

Hasta aquí unos breves comentarios sobre el contenido de la presente obra de Carlos E. Paredes, destacando aquellas aportaciones que he estimado de mayor interés. Sin duda que éste será un texto de total utilidad práctica y consulta obligada para estudiosos del Derecho, profesionales tributarios, jueces y estudiantes.

Aguafría, Agosto, 2001

Humberto Romero-Maci  
Profesor Agregado de Derecho Financiero en la Universidad  
Católica Andrés Bello

## AGRADECIMIENTOS

*Deseo agradecer la colaboración recibida en la elaboración de este libro al Dr. Humberto Romero-Muci. Extiendo mi agradecimiento al Abogado Carlos E. Wefse H, por su valiosa intervención en la revisión de este texto. Finalmente, agradezco a todos los miembros del Escritorio Romero-Muci & Asociados, firma asociada a Andersen Legal, por el apoyo recibido en la elaboración de la presente obra.*

I.  
INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL  
PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD EN EL  
SISTEMA DE RENTA  
MUNDIAL

## I. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD EN EL SISTEMA DE RENTA MUNDIAL

Venezuela afronta en el umbral del Siglo XXI, la modernización de su sistema tributario, de acuerdo con las tendencias aceptadas mayoritariamente por la comunidad internacional. Tales tendencias proclaman, por un lado, la modernización de las administraciones tributarias nacionales con el propósito de mejorar su eficiencia en la recaudación de los tributos. Por el otro lado, las políticas fiscales predominantes recomiendan, entre otras medidas, la creación de impuestos al consumo tipo valor agregado<sup>1</sup> y la estructuración del impuesto sobre la renta bajo el criterio de la "renta mundial". Con el sistema de la renta mundial, los elementos constitutivos del hecho

<sup>1</sup> La modernización del sistema tributario venezolano no ha sido ni un proceso fácil, ni ha estado caracterizado por constantes progresos, sino que, por el contrario, ha tenido avances y retrocesos inmediatos y ha estado influenciado de manera directa por el factor político. Tal situación se puede evidenciar en el caso de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado (en lo sucesivo "IVA") en Venezuela. En efecto, en fecha 16 de septiembre de 1993, el Ejecutivo Nacional emitió el Decreto-Ley N° 3.145, mediante el cual creaba el Impuesto al Valor Agregado, el cual fue publicado en la Gaceta Oficial N° 35.304 de fecha 24 de septiembre de 1993. Dicha Ley tuvo una existencia efímera, por cuanto durante la Administración del Presidente Rafael Caldera, a los fines de dar cumplimiento a una promesa electoral, el Ejecutivo Nacional dictó el Decreto N° 187, mediante el cual se estableció el Impuesto al Consumo Suntuario y las Ventas al Mayor (en lo sucesivo "ICSVM"), de fecha 25 de mayo de 1994 y publicado en la Gaceta Oficial N° 4.727 Extraordinario del 27 de mayo de 1994. Pero pese a la distinta denominación del ICSVM, dicho impuesto poseía características casi idénticas con el IVA. Las diferencias entre el IVA original y el ICSVM estaban identificadas en el nombre de este último. En efecto, en primer término, la denominación de "consumo suntuario" tiene su razón de ser en que dicho impuesto establecía la creación de supuestos impositivos denominados como "consumo suntuario", a los cuales le correspondían adicionalmente a la tarifa ordinaria, alicuotas del diez por ciento (10%) y del veinte por ciento (20%). La denominación de "ventas al mayor" porque la identificación del impuesto en la cadena de comercialización sólo alcanzaba hasta el nivel de mayorista. A nivel de minorista, es decir, las operaciones realizadas con consumidores finales, el impuesto se incluía en el precio de la operación gravada. Por esta última característica se justificaba la existencia del ICSVM, por cuanto a través de un método de "anestesia fiscal", se disfrazaba el IVA al consumidor final, al ocultarse el importe tributario en el precio del bien o servicio. Finalmente, la situación se ha revertido, siendo sustituido el ICSVM por el IVA. En efecto, la Presidencia de la República procedió a emitir el Decreto N° 126, con Rango y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, publicado en la Gaceta Oficial N° 5.341 Extraordinario de fecha 5 de mayo de 1999.

imponible en el impuesto sobre la renta están definidos, simultáneamente por el "principio de territorialidad" –criterio objetivo– y por criterios que hacen referencia a condiciones subjetivas de los contribuyentes del impuesto ("nacionalidad", "domicilio" o "residencia").

Desde la implantación del impuesto sobre la renta en 1943, el Estado Venezolano había vinculado los hechos generadores del tributo a su poder tributario exclusivamente con base en el principio de territorialidad. En efecto, en todas las Leyes de Impuesto sobre la Renta dictadas antes de 1999, el criterio objetivo de vinculación o principio de la fuente había definido, de manera casi exclusiva, el hecho imponible del impuesto, con prescindencia casi absoluta de los criterios subjetivos de vinculación al Poder Tributario del Estado ("nacionalidad", "residencia" o "domicilio") de los beneficiarios de enriquecimientos. La única excepción a esta situación vino representada por la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1986<sup>2</sup>, que extendió el gravamen del impuesto a determinados enriquecimientos "pasivos" obtenidos en el exterior por venezolanos o domiciliados en Venezuela<sup>3</sup>. El gravamen a las rentas de fuente extranjera fue revertido en la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta

<sup>2</sup> Ley de Impuesto sobre la Renta, publicada en la Gaceta Oficial N° 3.888 Extraordinario de fecha 3 de octubre de 1986.

<sup>3</sup> La Ley de Impuesto sobre la Renta de 1986 extendió el gravamen del impuesto a ciertos "enriquecimientos pasivos", tales como los obtenidos en el exterior por venezolanos o domiciliados en Venezuela por concepto de arrendamientos, dividendos y participaciones en utilidades, intereses, bienes dados en fideicomiso, regalías y participaciones análogas. Así lo establecían las normas del aparte único del artículo 1° y del artículo 65 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta reformada en 1986.

A continuación transcribimos dichas disposiciones legales:

Artículo 1: «Los enriquecimientos netos y disponibles, obtenidos en dinero o en especie, en razón de actividades económicas realizadas en Venezuela o de bienes situados en el país, causarán impuesto según las normas establecidas en esta Ley.

También serán objeto de impuesto conforme a esta Ley los enriquecimientos de fuente extranjera señalados en la misma». (Subrayado Nuestro)

Artículo 65: «Los enriquecimientos no gravados conforme a otras disposiciones de esta Ley, que obtengan en el exterior las personas o comunidades de nacionalidad venezolana o domiciliadas en el país señaladas en el artículo 5° de la misma, estarán constituidos por el treinta y cinco por ciento (35%) de sus ingresos brutos percibidos, devengados u obtenidos fuera del territorio nacional dentro del ejer-

de 1991<sup>4</sup>, la cual volvió a limitar el gravamen a los enriquecimientos territoriales.

No obstante, en fecha 12 de septiembre de 1999 el Ejecutivo Nacional dictó el Decreto-Ley N° 307<sup>5</sup>, mediante el cual se reformó el impuesto sobre la renta, implementando, entre otros cambios, el régimen de "renta mundial". Ahora, la reciente reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta (Ley N° 71), ocurrida a finales del año 2001, reitera la aplicación del sistema de renta mundial<sup>6</sup>. A través de dicho

cicio gravable, los cuales estarán gravados con un impuesto único proporcional de cuarenta por ciento (40%), no obstante lo dispuesto en otras disposiciones de esta Ley. Tales enriquecimientos serán los provenientes:

- A) Del arrendamiento u subarrendamiento de bienes corporales o incorporeales;
- B) De dividendos y participaciones en las utilidades de sociedades, comunidades u otras entidades jurídicas o de hecho.
- C) De bienes dado en fideicomiso, aunque la masa de bienes fideicometidos fuese constituida en entidad beneficiaria de tales ingresos;
- D) De intereses de bonos, depósitos de ahorros, de instrumentos a plazo, de depósitos bancarios o derivados de cualquier otra condición; y
- E) De regalías y participaciones análogas, rentas vitalicias y demás proventos derivados de la cesión del uso o goce de bienes corporales e incorporeales.

PARAGRAFO UNICO: El sesenta y cinco por ciento (65%) de los ingresos brutos a que se refiere el encabezamiento de este artículo, se le admitirá al contribuyente a título de costos, deducciones y pagos de tributos en el exterior».

<sup>4</sup> Ley de Impuesto Sobre la Renta, publicada en la Gaceta Oficial N° 4.300 Extraordinario de fecha 13 de agosto de 1991.

<sup>5</sup> Decreto N° 307, con Rango y Fuerza de Ley que reforma la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en la Gaceta Oficial N° 3.390 Extraordinario de fecha 22 de octubre de 1999.

<sup>6</sup> En fecha 28 de diciembre de 2001 fue publicada en la Gaceta Oficial N° 5.566 Extraordinario, la Ley N° 71, contentiva de la reforma parcial del Impuesto sobre la Renta. Dicha reforma establece sólo dos cambios puntuales con respecto al sistema de renta mundial establecido en el Decreto-Ley N° 307, a saber: (i) reitera la prohibición de neutralizar pérdidas de fuente extranjera con enriquecimientos de fuente nacional en la misma definición de la base imponible del impuesto y (ii) adapta la figura de residente fiscal a la de «domiciliado» prevista en el nuevo Código Orgánico Tributario. Es importante observar que, en este Libro haremos continua referencia al Decreto-Ley N° 307 a los fines de comentar y desarrollar el principio de fuente territorial y su sustitución por el régimen de renta mundial, por constituir el mencionado Decreto-Ley, en la evolución del impuesto sobre la renta venezolano, la línea divisoria entre un sistema exclusivamente territorial y un régimen de imposición que combina el mencionado principio y el criterio de conexión domicilio. También comentaremos los cambios incorporados por la Ley N° 71, referentes al sistema de renta mundial.

régimen, el impuesto grava además de las rentas territoriales aquellos enriquecimientos extranjeros percibidos por "domiciliados en Venezuela". En tal sentido, de conformidad con lo previsto en el artículo 30 del Código Orgánico Tributario, se entiende que una persona está domiciliada en Venezuela, en los siguientes casos: (i) la persona natural que ha permanecido en el país de manera continua o discontinua, más de ciento ochenta (180) días en un año calendario o en el año inmediatamente anterior<sup>7</sup>, (ii) las personas naturales que hayan establecido su residencia o lugar de habitación en el país, salvo que en el año calendario permanezca en otro país por un período continuo o discontinuo de más de ciento ochenta y tres (183) días y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en otro país, (iii) los venezolanos que desempeñen en el exterior funciones de representación o cargos oficiales de la República, de los Estados, de los Municipios o de las entidades funcionalmente descentralizadas, y que perciban remuneración de cualquiera de estos entes públicos, y (iv) las personas jurídicas constituidas en el país<sup>8</sup>.

Así, de ahora en adelante, el Estado Venezolano completa su tradicional definición objetiva-territorial -con un elemento subjetivo-domicilio- para la vinculación del enriquecimiento obtenido por un sujeto con el Poder Tributario del Estado Venezolano. Sin embargo, la adopción

<sup>7</sup> La Ley de Impuesto sobre la Renta N° 71 incorpora en el caso de las personas naturales, la figura de "residentes", que constituye un concepto equivalente a las "personas naturales domiciliadas" a que hace referencia el Código Orgánico Tributario de 2001. Dicha figura está prevista en el artículo 51 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta: "A todos los fines de esta ley, se entiende por persona no residente, aquella cuya estada en el país no se prolongue por más de ciento ochenta y tres (183) días dentro de un año calendario y que no califique como domiciliada en la República Bolivariana de Venezuela, conforme a lo establecido en el Código Orgánico Tributario.

**Parágrafo Único:** Las personas a que se refiere el encabezamiento de este artículo se consideran como residentes a los efectos del mismo, cuando hayan permanecido en el país más de ciento ochenta (180) días en el ejercicio anual inmediatamente anterior".

<sup>8</sup> Por lo tanto, cualquier mención en el texto del presente Libro al término "domiciliados" debe entenderse como una referencia a cualquiera de estos supuestos, salvo que sea una referencia particular a uno de ellos.

del criterio subjetivo "domicilio" por la reciente reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta no implica, de ninguna manera, una disminución de la importancia del principio de la fuente, ni mucho menos su derogatoria. La propia Exposición de Motivos de la nueva Ley proclama que el principio de la fuente mantiene un carácter "prioritario" y, en cambio, el gravamen a las rentas extranjeras tiene un carácter "subsidiario". Incluso, con la incorporación del criterio de la renta mundial, tal como lo veremos más adelante, el principio de territorialidad adquiere más importancia<sup>9</sup>. Tal situación compromete aún más a una comprensión clara del no siempre bien entendido principio de territorialidad.

En razón de lo expuesto, hemos decidido desarrollar el tema del principio de territorialidad -o también denominado "principio de la fuente"- y su relación con el hecho imponible del impuesto sobre la renta. Para ello, deberemos establecer una adecuada definición de la "causa" del enriquecimiento -o la materia imponible del tributo-, a la cual la Ley de Impuesto sobre la Renta le atribuye la cualidad de determinar la territorialidad de una operación. La tarea reviste no poca dificultad debido a la insuficiencia, imprecisión y confusión del concepto tradicional de "causa", definidor a su vez del principio de la fuente que se desprende del artículo 4 de la Ley de Impuesto sobre la Renta derogada por el Decreto-Ley N° 307<sup>11</sup> (artículo 6 del mencionado

<sup>9</sup> La importancia del principio de la fuente con respecto al criterio subjetivo "domicilio", se desprende de la propia Exposición de Motivos del Decreto-Ley N° 307, en donde se señala sobre el particular lo siguiente: «Sin embargo, la posición contemporánea, consiste en la utilización de la fuente como criterio prioritario, entendiendo como el reconocimiento del derecho del país de fuente a gravar esos bienes en primer término y con discrecionalidad, sin perjuicio de las limitaciones que pueden convenirse en los tratados para evitar la doble tributación, y a gravar subsidiariamente las rentas de fuente extranjera, reconociendo los créditos por impuesto pagado en el extranjero en virtud del principio de la fuente (...).» (Subrayado Nuestro)

<sup>10</sup> En efecto, la mayoría de los Estados que han adoptado el principio de la renta mundial como elemento de vinculación del hecho económico sujeto a gravamen respecto del Poder Tributario del Estado, no sólo no han renunciado a la aplicación del principio de la fuente para gravar los enriquecimientos producidos en el territorio del Estado acreedor del tributo, sino que su aplicación se ha visto reforzada por la implementación del sistema de renta mundial.

<sup>11</sup> Ley de Impuesto sobre la Renta, publicada en la Gaceta Oficial N° 5023 Ext. 18-12-95.

Decreto-Ley y de la Ley N° 71). Tal definición del principio de territorialidad ha permitido sostener, en ciertos capítulos de la doctrina judicial venezolana que cualquier "causa" o circunstancia que relacione una renta con territorio venezolano, aún teniendo una relación remota o indirecta con el enriquecimiento, puede producir que la renta sea considerada territorial, a los efectos del gravamen. Ese entender de la condición territorial determinó que en ocasiones se entendiera, durante la vigencia de las Leyes antecesoras del Decreto-Ley N° 307, que una renta, aún y cuando objetivamente pudiera considerarse como extraterritorial y, en consecuencia, excluida del ámbito de aplicación del impuesto, «cumpliera» con el requisito de territorialidad del hecho imponible y que, por tanto, fuera susceptible de ser gravada con el impuesto.

En este sentido, la importancia del mencionado principio de la fuente en la nueva Ley de Impuesto sobre la Renta radica, en primer término, en que determinada la territorialidad de un enriquecimiento, el mismo estará sujeto al impuesto, aún cuando fuera percibido por sujetos "no domiciliados". En ese aspecto existe una coincidencia con las leyes anteriores, por cuanto todo enriquecimiento territorial será gravable con el impuesto sobre la renta.

En segundo término, el principio de territorialidad no sólo tiene trascendencia para aquellas personas "no domiciliadas" que sean perceptores de rentas territoriales, sino que también permite a los contribuyentes domiciliados en el país, cuya totalidad de rentas nacionales y extranjeras serán gravables con el impuesto, (i) identificar cuales enriquecimientos serán objeto del mecanismo de "crédito fiscal" y (ii) hacer efectiva la prohibición de neutralización de la pérdida de fuente extranjera trasladable con los enriquecimientos de fuente nacional.

En el caso particular del crédito fiscal, dicho mecanismo está diseñado para atenuar los efectos de la doble imposición internacional, causada por el gravamen de la renta de fuente extranjera que ha sido previamente gravada en el país de la fuente. En tal sentido, si bien con el régimen de renta mundial, todo enriquecimiento de fuente nacional o fuente extranjera percibido por una persona domiciliada

en Venezuela, está siempre sujeto a la aplicación del impuesto, a los fines del crédito fiscal es importante determinar de la totalidad de la renta fiscal de un contribuyente domiciliado en Venezuela que porción es de fuente nacional y cual es de fuente extranjera. Esta distinción permitirá precisar la porción del impuesto venezolano sobre la cual se pueda acreditar el denominado "crédito fiscal", es decir, el impuesto pagado en el país de la fuente por las rentas *extranjeras* que serán gravadas en el país del domiciliado (en este caso Venezuela).

Para una rápida explicación del tema, debemos señalar que el mecanismo de "crédito fiscal" actúa de la siguiente manera: una vez identificado el enriquecimiento de fuente extranjera, se determina el impuesto venezolano causado sobre dicho resultado fiscal. El importe tributario así determinado será la cantidad sobre la cual se puede acreditar – y "sólo hasta la concurrencia" – el impuesto pagado en el Estado extranjero donde es territorial la renta, de acuerdo con su origen. *A contrario sensu*, si de acuerdo con la aplicación del concepto de territorialidad de la Ley de Impuesto sobre la Renta resulta que la renta es "territorial" para el Estado venezolano, entonces será imposible acreditar el hipotético impuesto pagado en el extranjero sobre el enriquecimiento de que se trate. Ahora bien, como puede evidenciarse de lo expuesto, el mecanismo de "crédito fiscal" es incorporado en las legislaciones internas de los países que adoptan el criterio de la "renta mundial" con la intención de aminorar los efectos de la doble tributación internacional; de tal modo, es importante una definición clara del principio de la fuente en la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana, que permita diferenciar de manera exacta de la suma total de rentas de un contribuyente del impuesto, las de fuente extranjera con respecto a aquellas que sean de origen nacional.

Una definición imprecisa del principio de la fuente, que permita interpretaciones excesivas que entiendan como territoriales rentas con un vínculo remoto con el territorio nacional, sólo conduciría a supuestos de doble imposición internacional, por entender la legislación venezolana y la legislación de otro país que una misma renta es territorial a ambos estados. Tal problemática no sería solucionada por el mecanismo de "crédito fiscal", dado que el mismo sólo reconoce

como tal el impuesto cancelado en el exterior por las rentas de fuente extranjera y no por aquellos enriquecimientos que puedan ser calificados como territoriales a la luz de la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana.

Adicionalmente a lo expresado, en la actualidad un concepto preciso del principio de la fuente y una mejor interpretación del mismo reviste más importancia, ante la constante evolución de las relaciones comerciales y del avance tecnológico de nuestros días, lo cual complica aún más la adecuación de la normativa referente a la territorialidad a los distintos supuestos prácticos de percepción de rentas que pueden adoptar los contribuyentes del impuesto (por ejemplo, el "comercio electrónico" y el uso de "software").

En razón de lo expuesto, es importante delimitar y precisar la definición de la "causa" a que hace referencia el artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Para mejor entendimiento del concepto de "causa", el análisis no se puede limitar a los términos que emplea el artículo 6 del Decreto-Ley, sino que, para una mejor interpretación, se debe extender analizando el aspecto territorial y sus excepciones en los distintos supuestos rentísticos contenidos en el texto de la Ley de Impuesto sobre la Renta. En efecto, los vínculos entre los enriquecimientos y el territorio nacional presentes en la normativa de ingresos, costos y deducciones, permitirá entender con mayor exactitud el término "causa" a que hace referencia el artículo 6 de la Ley N° 71, cuya atribución a territorio venezolano permite señalar el carácter territorial de un enriquecimiento.

El presente libro también tiene como propósito realizar un estudio sobre los supuestos de rentas presuntas relativos al suministro desde el exterior de asistencia técnica, y por la cesión en Venezuela de marcas, patentes y derechos de autor (denominadas por la Ley de Impuesto sobre la Renta como "regalías" y "servicios tecnológicos"). Todos estos enriquecimientos percibidos por entidades no domiciliadas son considerados territoriales en la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana. En el presente trabajo desarrollaremos la caracterización de cada una de estas figuras y las diferencias existentes entre

ellas y con otras operaciones gravables. Este último punto reviste gran importancia debido a que una errada calificación jurídica de la operación puede provocar la aplicación de la retención de impuesto sobre rentas o ingresos que no califiquen como territoriales o también puede conducir a una incorrecta determinación de la retención de impuesto por una equivocada caracterización de una operación entre las distintas figuras fiscales sujetas a un régimen de determinación presunto en la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento de Retenciones.<sup>12</sup>

El presente trabajo también tiene como objetivo realizar un análisis crítico a la ampliación de la definición del principio territorial contenida en el artículo 6 de la actual Ley de Impuesto sobre la Renta y de su antecesora, el Decreto-Ley N° 307, que además de mantener la tradicional definición del principio de la fuente, añade una serie de supuestos rentísticos que se entenderán como territoriales. Haremos un análisis de cada uno de ellos a los fines de evaluar en que casos, los supuestos permiten aclarar el carácter territorial de un enriquecimiento y cuando éstos crean, a través del uso de la ficción jurídica y haciendo caso omiso de la "causa" de la operación, rentas territoriales. Al respecto, analizaremos la inconveniencia de atribuir carácter territorial a determinadas rentas de fuente extranjera.

También desarrollaremos la normativa relativa al «sistema de renta mundial» y, en particular, la figura del «establecimiento permanente».

Por último, haremos referencia a los tratados para evitar la doble tributación suscritos entre el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el Gobierno de otros países y su incidencia en la aplicación del principio de la fuente que establece la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana. En efecto, los tratados tienen una aplicación preferente sobre normas internas, como lo serían las disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta. En razón de ello, los tratados condicionan para determinados enriquecimientos la pro-

<sup>12</sup> Decreto 1.808, de fecha 23 de abril de 1997, contenido del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones, publicado en la Gaceta Oficial N° 36.203, de fecha 12 de mayo de 1997.

cedencia del gravamen en el país de la fuente (en este caso Venezuela) a que el domiciliado o nacional del otro Estado Contratante posea un establecimiento permanente o base fija en Venezuela, independientemente del carácter territorial de un enriquecimiento. Los tratados para evitar la doble tributación no sólo excluyen de la imposición del Poder Tributario Venezolano, enriquecimientos que son territoriales a la luz de la Ley venezolana, sino que también limitan el gravamen del impuesto venezolano sobre determinados enriquecimientos obtenidos en Venezuela (regalías, dividendos e intereses) por un residente fiscal de otro Estado, al establecer límites a los tipos impositivos progresivos de la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana.

**II.  
LA ADOPCIÓN DEL PRINCIPIO DE  
TERRITORIALIDAD EN LAS LEYES DE  
IMPUESTO SOBRE LA RENTA ANTECESORAS  
DEL DECRETO-LEY N° 307**

## II. LA ADOPCIÓN DEL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD EN LAS LEYES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA ANTECESORAS DEL DECRETO-LEY N° 307

### *1. Selección de criterios subjetivos u objetivos. Límites al Poder Tributario del Estado Venezolano.*

En materia de impuesto sobre la renta, cada Estado al diseñar el tributo selecciona, o bien criterios “**objetivos**”, o bien criterios “**subjetivos**”, o bien la combinación de ambos. El uso individual o combinado de estos criterios permiten a cada Estado vincular su poder tributario con determinados particulares, permitiéndole al Fisco Estatal exigirle a estos contribuyentes el pago del impuesto sobre la renta que se cause sobre los enriquecimientos fiscales que perciban en un determinado período tributario.

Los criterios de “**vinculación objetivos**” son aquellos que se refieren a la ocurrencia de hechos imponibles en un territorio nacional determinado, a través del análisis concreto de operaciones o actividades realizadas en una jurisdicción, con prescindencia del nexo o vínculo de la persona, natural o jurídica, con el Estado en cuestión. En contraposición, los criterios de “**vinculación subjetivos**” son aquellos que relacionan a un particular con un Estado determinado en razón del domicilio, residencia o nacionalidad del primero. Todos los Estados han optado por uno u otro criterio con base en razones políticas y económicas, las cuales serán desarrolladas más adelante en el presente capítulo. Sin embargo, es importante observar que en la práctica, la selección de criterios de vinculación subjetivos con exclusión de los criterios de naturaleza objetiva no se ha verificado. En efecto, los países que han adoptado criterios subjetivos también han incluido el principio de la fuente, combinación que ha sido denominada como “**sistema de la renta mundial**”.

En el caso venezolano, la adopción del sistema de renta mundial en el impuesto sobre la renta representa una importante innovación a la hora de establecer los elementos definidores de la renta sometida a

imposición. En efecto, las Leyes de Impuesto sobre la Renta antecesoras del Decreto-Ley N° 307 habían definido tradicionalmente el impuesto sobre la renta bajo una perspectiva territorial, considerando como materia gravable del tributo las rentas producidas por operaciones realizadas en territorio venezolano. Por tanto, la Ley venezolana hacía abstracción de las "condiciones subjetivas" de los perceptores de rentas, por considerar gravables los enriquecimientos percibidos en el país, independientemente de que fueran obtenidos o no por residentes o domiciliados en Venezuela. Así las cosas, las normas contenidas en los artículos 1° y 4 de la Ley de Impuesto sobre la Renta anterior al Decreto-Ley N° 307 establecían la condición territorial del enriquecimiento como uno de los requisitos de la renta fiscal gravable, junto a los otros requisitos de la renta imponible establecidos en el artículo 1° de la Ley: (i) renta *neto*, (ii) renta *disponible*, (iii) renta *anual* y, como hemos mencionado, (iv) renta *territorial*. En consecuencia, con las anteriores Leyes de Impuesto sobre la Renta, todo renta extraterritorial era ajena al ámbito objetivo de aplicación del impuesto, incluso si el beneficio rentístico era percibido por una persona natural o jurídica de nacionalidad venezolana o domiciliada en nuestro territorio.

En efecto, el artículo 1° de la Ley referida establecía el gravamen de los enriquecimientos obtenidos por "actividades económicas realizadas en Venezuela" o "bienes situados en el país". Por su parte, el artículo 4 de la Ley de Impuesto sobre la Renta señalaba que se debía entender que una renta era obtenida en ocasión de "actividades económicas realizadas en Venezuela" o "bienes situados en el país" cuando alguna de las *causas* que originará la renta ocurriera dentro del territorio venezolano. Si una renta tenía una causa que no fuera atribuible al territorio nacional, la misma se entendía extraterritorial y, en consecuencia, no sujeta con el impuesto.

También el principio de territorialidad ha regido el hecho imponible de la Ley de Impuesto a los Activos Empresariales<sup>13</sup>, en atención a su

<sup>13</sup> Decreto-Ley 3.266, mediante el cual se dicta la Ley de Impuesto a los Activos Empresariales, publicado en la Gaceta Oficial N° 4.654 Extraordinario del 1° de diciembre de 1993. Este tributo fue creado durante la vigencia de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1991.

naturaleza de imposición indirecta a la renta a través de una base presuntiva representada por el promedio simple del valor de los activos invertidos en la producción del enriquecimiento fiscal<sup>14</sup>. En efecto, el artículo 1° de la Ley establece que el objeto del impuesto serán: "el valor de los activos tangibles e intangibles (...) situados en el país o reputados como tales, que durante el ejercicio anual tributario correspondiente a dicho impuesto, estén incorporados a la producción de enriquecimientos provenientes de actividades comerciales, industriales o de explotación de minas e hidrocarburos y actividades conexas"<sup>15</sup>. Por lo tanto, la Ley del Impuesto a

<sup>14</sup> "El Impuesto al Activo Empresarial constituye una fórmula de imposición indirecta y real a la renta, que opera sobre una base indicaria representada por el valor promedio de los activos destinados a la generación de la renta gravable ... Por ello, se ha dicho certeramente que el impuesto en comentarios constituye una '...fórmula de imposición a la renta sobre base presunta, razón por la cual resulta plenamente aplicable, en lo pertinente, los fundamentos generales de la tributación presuntiva'. En vez de gravar la renta efectiva (o actual) se afincó en una presunción sobre la medida de la renta que se dimensiona sobre el valor bruto del activo (deducida la depreciación o amortización según corresponda), pero sin descuento de los pasivos asociados o que financian la adquisición de dichos activos, en el entendido que la tenencia de éstos es un indicador razonable de la medida de la renta del contribuyente". (ROMERO-MUCI, Humberto, "La noción de 'desvalorización por inflación' como elemento integrador de la base de cálculo del Impuesto al Activo Empresarial", en *Revista de Derecho Tributario* N° 76, Julio-Septiembre de 1997, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1997, página 64).

<sup>15</sup> El artículo 5 de la Ley del Impuesto a los Activos Empresariales establece con respecto a la cuantificación de la base imponible del impuesto, la inclusión de los bienes territoriales o aquellos que puedan ser reputados como tales. Por su parte, el artículo 4 del Reglamento de la Ley señala aquellos activos que deben ser considerados como extraterritoriales y, que por tanto, deben excluirse de la base de cálculo del tributo. A continuación una transcripción de las normas antes mencionadas:

Artículo 5: "Los activos del contribuyente trasladados de Venezuela al exterior se considerarán como situados en el país y por ende determinantes de la base imponible, para las respectivas fechas de inicio y cierre del ejercicio, salvo que los valores de tales activos estén o hayan estado sustituidos por otros activos situados o consumidos por la empresa en Venezuela. Igualmente se considerarán situados en el país los activos que estén en el exterior pertenecientes a las empresas de transporte internacional constituidas y domiciliadas en Venezuela".

Artículo 4 del Reglamento de la Ley de Impuesto a los Activos Empresariales, contenido en el Decreto N° 504 del 28 de diciembre de 1994, publicado en la Gaceta Oficial N° 4.834 Extraordinario del 30 de diciembre de 1994: "Para los efectos de la aplicación del impuesto, se reputarán como activos no situados en el país los siguientes bienes y derechos, los cuales no estarán gravados.

I. Los inmuebles situados en el exterior del país.

Los Activos Empresariales limita la imposición a aquellos bienes ubicados en el país, los cuales son productores de rentas de fuente territorial. Por consiguiente, en correspondencia con el hecho imponible en la Ley de Impuesto sobre la Renta, en el impuesto a los activos empresariales el gravamen está circunscrito a la renta territorial a través de una base indiciaria representada por el promedio simple de los activos territoriales invertidos en la producción de la renta.

Igualmente, en el caso de las retenciones de impuesto previstas en el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones (en lo sucesivo Reglamento de Retenciones), las mismas sólo han procedido cuando la renta o el ingreso sean de carácter territorial<sup>16</sup>.

2. Los derechos reales constituidos sobre bienes radicados fuera de Venezuela.
3. Los automotores patentados o registrados fuera del país, así como las embarcaciones y aeronaves de matrícula extranjera.
4. Los bienes muebles y los semovientes situados en el extranjero. Para este efecto, se considerarán aquellos que hayan permanecido fuera del país en forma continuada los doce meses inmediatos anteriores a la fecha de cierre del ejercicio anual objeto del impuesto.
5. Los títulos y acciones y demás valores emitidos por entidades domiciliadas en el exterior, las cuentas y participaciones sociales y demás títulos representativos del capital social de entidades constituidas o ubicadas en el exterior.
6. Los saldos de los depósitos de cuentas existentes en instituciones bancarias domiciliadas en el exterior. Para este efecto, se considerará como radicado en el exterior el saldo promedio de dichas cuentas durante los doce meses inmediatos anteriores a la fecha de cierre del ejercicio anual del impuesto. En todos los casos de contribuyentes que sean empresas de capital extranjero, tales como sucursales, agencias o subsidiarias, se considerará como activo gravable los saldos deudores de la cuenta de la casa matriz que las controla".

<sup>16</sup> En el actual Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones, la mayoría de los supuestos de retención que establece el Reglamento hacen referencia a pagos o abonos en contraprestación por actividades realizadas en el país. Y cuando alguno de los supuestos no hace referencia a la condición territorial también debe entenderse que el mismo está referido a operaciones realizadas en territorio nacional. Ello en correspondencia con la definición exclusivamente territorial del hecho imponible establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta anterior al Decreto-Ley N° 307, bajo cuya vigencia se dictó el mencionado Reglamento.

En efecto, el principio de la fuente territorial como presupuesto de existencia del enriquecimiento fiscal no sólo afectaba el cálculo de la obligación tributaria por impuesto sobre la renta, sino que también incidía en la procedencia del anticipo del impuesto, el cual opera a través del mecanismo de la retención de impuesto que el deudor del monto sujeto a retención debe practicar sobre el pago o abono en cuenta. No podía proceder la retención de impuesto si el pago o abono en cuenta representaba la remuneración por una prestación extraterritorial, porque en definitiva dichas rentas

Antes del Decreto-Ley N° 307, sólo en una ocasión la Ley de Impuesto sobre la Renta consideró un criterio de vinculación subjetivo al momento de definir el hecho imponible del impuesto, más ello no significó una derogatoria, ni tampoco una relajación del principio de territorialidad como elemento definidor de la renta sometida al tributo. Ocurrió en la reforma de la Ley de 1986, cuando la misma extendió el gravamen del impuesto a determinadas "rentas pasivas" que fueran percibidas en el exterior por venezolanos o domiciliados en Venezuela. Las rentas pasivas a que hacía referencia la reforma de 1986 eran aque-

no causaban impuesto y, en consecuencia, no se podía anticipar impuesto por una obligación tributaria inexistente.

Así también lo ha entendido de manera correcta el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones, al indicar en varios eventos retentivos el requerimiento que la operación sea territorial. A continuación, podemos señalar los siguientes ejemplos: (i) Las actividades profesionales no mercantiles, realizadas en el país por personas jurídicas o comunidades no domiciliadas en Venezuela o por personas naturales no residentes en el país (artículo 9, ordinal 1, literal a); (ii) los pagos que se efectúen en las clínicas, hospitales y demás centros de salud, bufetes, escritorios, oficinas, colegios profesionales y demás instituciones profesionales no mercantiles a distintos profesionales (médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, administradores comerciales, etc.) sin relación de dependencia, por servicios prestados en el país (artículo 9, numeral 1, literal d); (iii) suministro desde el exterior de regalías, asistencia técnica y servicios tecnológicos utilizados en el país (artículo 9, numeral 7); (iv) ejecución de obras o prestación de servicios en el país (artículo 9, numeral 11); (v) los pagos que efectúen los administradores de bienes inmuebles a los arrendadores de bienes situados en el país, así como los que efectúen directamente al arrendador, las personas jurídicas o comunidades, o cuando éstos efectúen pagos al administrador propietario de los inmuebles (artículo 9, numeral 12); (vi) los cánones de arrendamiento de bienes muebles situados en el país que paguen las personas jurídicas o comunidades a beneficiarios domiciliados o no en el país (artículo 9, numeral 13); (vii) los pagos que efectúen las personas jurídicas, comunidades o entes públicos, por servicios de publicidad y propaganda, efectuados en el país (artículo 9, numeral 19); (viii) las cantidades que se paguen a las personas naturales o jurídicas por la enajenación de acciones o cuotas de participación de sociedades de comercio, constituidas y domiciliadas en el país (artículo 9, numeral 21).

De acuerdo a lo antes expuesto, el Reglamento de Retenciones al establecer los supuestos de retención consideraba de manera correcta el principio territorial, señalando en la mayoría de ellos que sólo procedía la retención de impuesto si los pagos o abonos eran la contraprestación por actividades económicas realizadas en el país. En aquellos supuestos de retención que no señalaran que las actividades sujetas a retención debían ser territoriales, también debería entenderse incluido de manera implícita el requisito territorial, en virtud de la definición del hecho imponible que establecía la derogada Ley de Impuesto sobre la Renta. Este sería el caso por ejemplo de las comisiones mercantiles que se paguen como remuneración accesoría a sueldos y salarios (artículo 9, numeral 2, literal b).

llas obtenidas por concepto de arrendamientos, dividendos y participaciones en utilidades, intereses, bienes dados en fideicomiso, regalías y participaciones análogas. Así lo establecían las normas contenidas en el aparte único del artículo 1° y en el artículo 65 de la Ley de Impuesto sobre la Renta reformada en 1986.

Ahora, el artículo 6 de la Ley N° 71, al igual que el artículo 6 de su predecesor, el Decreto-Ley N° 307, establece la misma definición del requisito territorial del enriquecimiento fiscal y adicionalmente dispone que la totalidad de las rentas de un “**domiciliado**” en Venezuela serán gravables con el impuesto, sean las mismas de fuente nacional o de *fente extranjera*.

Pero si bien antes del Decreto-Ley N° 307 el legislador venezolano asumió vincular exclusivamente los enriquecimientos de fuente territorial a su poder de gravarlos con el impuesto sobre la renta, ello no representa la existencia de una limitación al poder tributario del Estado Venezolano que le impidiera someter al gravamen del impuesto, los enriquecimientos de fuente extranjera obtenidos por domiciliados en Venezuela. Por el contrario, la selección de un criterio de vinculación objetivo (principio de territorialidad) en la definición del elemento espacial del impuesto, debe entenderse como una manifestación de soberanía del Estado Venezolano y no como una limitación en la selección de criterios subjetivos. La adopción de uno u otro tipo de criterios de vinculación al Poder Tributario del Estado dependen de una decisión netamente pre-legislativa, o dicho en otros términos, política. Es en el momento de formación de la ley cuando el Estado, en un acto soberano, decide limitar o extender su Poder Tributario en los términos expuestos, sin que exista norma alguna de Derecho Internacional que lo proscriba.

Por tal razón, si bien el Estado Venezolano se decidió por un criterio objetivo (principio de la fuente), las Leyes de Impuesto sobre la Renta antecesoras del Decreto-Ley N° 307 pudieron haber seleccionado criterios subjetivos que complementarían la definición del hecho imponible del impuesto.

La selección de un criterio subjetivo, si bien provoca la existencia de la doble tributación internacional, es de común uso por los Estados Nacionales. Además, dicha práctica está avalada por razones políticas y económicas que fundamentan la selección de un vínculo que considere circunstancias subjetivas de los perceptores de enriquecimientos. Aparte de las razones que avalan la definición del elemento espacial bajo un perfil subjetivo, se ha señalado que la nacionalidad, domicilio o residencia constituyen elementos de conexión válidos entre el poder tributario de un Estado y un particular que legitime tal ejercicio de soberanía (elección de un criterio subjetivo).

En consecuencia, podríamos afirmar que el Estado Venezolano limitó su propio poder de imposición, pero teniendo la entera libertad de ampliar la materia imponible del impuesto sobre la renta a través de la inclusión de criterios subjetivos. Ello ha ocurrido en el Decreto-Ley N° 307, siendo esto ratificado en la Ley N° 71, que a través de la inclusión del criterio de vinculación “**domicilio**” considera gravables tanto las rentas nacionales como aquellas extranjeras que sean percibidas por personas domiciliadas en Venezuela.

Otro caso de autolimitación del poder de imposición del Estado Venezolano, ocurre cuando éste de manera bilateral acuerda con otro Estado, limitar su poder de imposición, a través de la suscripción de tratados para evitar la doble tributación. Las reglas fijadas en un tratado inciden en la aplicación del principio de la fuente previsto en la Ley de Impuesto sobre la Renta como presupuesto de gravabilidad de un enriquecimiento. Por ejemplo, los tratados establecen que en el caso de los “**beneficios empresariales**”, los mismos sólo serán gravables con el impuesto venezolano en caso que el perceptor del enriquecimiento esté domiciliado en Venezuela a través de la posesión de un establecimiento permanente ubicado en el territorio nacional. Véase la diferencia con el impuesto sobre la renta, que en virtud del principio de la fuente, considera gravables las rentas que sean territoriales, independientemente de que sean percibidas por personas domiciliadas, a través de un establecimiento permanente en Venezuela, o de que sean percibidas por personas no domiciliadas en el país. En cambio, en materia de doble tributación internacional, si el beneficiario de la renta es residente fiscal de un Estado que ha suscrito con Venezuela

un tratado para evitar la doble tributación, y dicha persona no posee un establecimiento permanente en Venezuela, aún cuando el beneficio empresarial sea territorial a los efectos de la Ley de Venezuela, aquél no será gravable con el impuesto venezolano, de acuerdo a las reglas del tratado que aplican de manera preferente sobre la normativa de la Ley de Impuesto sobre la Renta<sup>17</sup>. En el caso de otros tipos de rentas: dividendos, intereses, regalías, la imposición está limitada a determinado porcentaje del ingreso del cual no se podrá exceder el importe tributario que se derive de la aplicación sobre el enriquecimiento neto de las Tarifas N° 1 y 2 previstas en la Ley de Impuesto sobre la Renta—cuyos máximos tramos son del 34%- para personas naturales o jurídicas respectivamente<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> Con respecto a la aplicación preferente de los tratados con respecto a la legislación nacional, la doctrina nacional ha señalado lo siguiente: <<Sin embargo en Venezuela, el principio de superioridad de los tratados tiene una clara fundamentación jurídica en el caso específico de los CDI. En este caso, estamos en presencia de una misma materia regulada por dos instrumentos legales: el Convenio y la Ley de Impuesto sobre la Renta y su respectivo Decreto de Retenciones. La supremacía del tratado vis-á-vis la ley ordinaria, en el caso tributario, está consagrada expresamente por el Código Orgánico Tributario, en su artículo 2 (...)>>

Desde el punto de vista de los CDI, el artículo 2 del Código Orgánico Tributario se ha considerado como una norma de jerarquización de las fuentes en derecho tributario, similar al caso del artículo 8 del Código de Procedimiento Civil, que establece una aplicación prioritaria a los tratados internacionales en materia de derecho internacional privado. Sin embargo, aún negando dicha superioridad automática por considerar, por ejemplo, que esta jerarquización está prevista en normas de carácter legal y no constitucional, es claro que el CDI debe, por su especial naturaleza contentiva de normas convencionales y por la especialidad de la materia que regula, ser siempre de aplicación prioritaria (...)>>. (EVANS, Ronald, *Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional*, McGraw-Hill, Caracas, 1999, ob. cit., página 54).

<sup>18</sup> Adicionalmente a la aplicación de las Tarifas 1 y 2, los contribuyentes distintos de las personas naturales y de sus asimilados, que se dediquen a la explotación de hidrocarburos y de actividades conexas, tales como la refinación y el transporte, o a la compra o adquisición de hidrocarburos y derivados para la exportación, estarán sujetos al tipo impositivo del 60% previsto en el literal b) del artículo 53 de esta Ley ("Tarifa 3") por todos los enriquecimientos obtenidos, aunque provengan de actividades distintas a las de tales industrias.

Quedan excluidos del régimen previsto en este artículo, las empresas que se constituyan bajo Convenios de Asociación celebrados conforme a la Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y el Comercio de los Hidrocarburos o mediante contratos de interés nacional previstos en la Constitución, para la ejecución de proyectos integrados verticalmente en materia de explotación, refinación, industrialización, emulsificación,

Por lo antes expuesto, las ya comentadas limitaciones del poder de imposición en materia de impuesto sobre la renta, no son consecuencia de la existencia de un principio general de derecho internacional tributario, sino que son establecidas por el propio Estado titular del Poder Tributario, a través de su legislación interna o mediante la suscripción de los tratados para evitar la doble tributación. Por tal razón, nada impide que un Estado pueda optar por seleccionar criterios subjetivos ("domicilio", "nacionalidad" o "residencia") a los fines de incluir en el ámbito de aplicación del impuesto los enriquecimientos de fuente extranjera percibidos por nacionales del Estado o por domiciliados en ese territorio.

En correspondencia con lo expuesto, la posibilidad de gravar rentas de fuente extranjera que sean percibidas por domiciliados en Venezuela, está prevista en nuestro ordenamiento jurídico, en el artículo 11 del Código Orgánico Tributario, norma que establece lo siguiente:

**<<Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas.**

**Las leyes tributarias podrán gravar hechos ocurridos total o parcialmente fuera del territorio nacional, cuando el contribuyente tenga nacionalidad venezolana, esté domiciliado o en Venezuela, o po-**

transporte y comercialización de petróleo crudos extrapesados, bitúmenes naturales, así como las empresas que realicen actividades, integradas o no, de exploración y explotación del gas no asociado, de procesamiento o refinación, transporte, distribución, almacenamiento, comercialización y exportación del gas y sus componentes, y las empresas ya constituidas y domiciliadas en la República Bolivariana de Venezuela que realicen actividades integradas de producción y emulsificación de bitúmen natural, las cuales tributarán bajo el régimen tarifario ordinario establecido en esta Ley para las compañías anónimas y para los contribuyentes asimilados a éstas ("Tarifa 2"). Las personas naturales y los contribuyentes asimilados a éstas, estarán sujetas al tipo impositivo del 50% previsto en el literal a) del artículo 53 ("Tarifa 3") por las regalías y demás participaciones análogas provenientes de la explotación de minas y por los enriquecimientos derivados de la cesión de tales regalías y participaciones. Los contribuyentes distintos de las personas naturales y de sus asimilados también estarán sujetos al tipo impositivo del 50% establecido en el literal a) del artículo 53 ("Tarifa 3"), por los enriquecimientos percibidos por concepto de regalías y demás participaciones análogas provenientes de la explotación de minas y por los enriquecimientos derivados de la cesión de tales regalías y participaciones.

sea establecimiento permanente o base fija en el país.  
La ley procurará evitar los efectos de la doble  
tributación internacional». (Subrayado Nuestro)

Por tanto, nuestro propio ordenamiento tributario avala que las leyes tributarias –tal como la Ley que crea el impuesto sobre la renta– puedan crear tributos sobre hechos imposables ocurridos total o parcialmente fuera del territorio nacional, cuando el contribuyente posea la nacionalidad venezolana o esté domiciliado en Venezuela. Este sería el caso del Decreto-Ley N° 307 y de su sucesora, la Ley N° 71.

## 2. Razones que avalaron la adopción del principio de territorialidad en la Ley Venezolana antes de 1999, con prescindencia de cualquier criterio subjetivo.

La adopción del criterio de territorialidad por la primera Ley de Impuesto sobre la Renta y la permanencia del principio en las posteriores reformas, con exclusión de criterios subjetivos, estaba justificada por razones políticas y económicas derivadas de la caracterización de Venezuela como un “país importador de capital”. El principio de territorialidad siempre ha sido acogido tanto por nuestro país como por los restantes países andinos y la mayoría de las naciones latinoamericanas, debido a que con el mismo se garantiza el gravamen de los enriquecimientos derivados de la inversión nacional y extranjera en el país, inversión que siempre ha representado una proporción elevada con respecto a la inversión nacional en los restantes países del mundo, tradicionalmente menor.

La elección del principio de la fuente para regir de manera exclusiva el hecho imponible del impuesto en las anteriores Leyes de Impuesto sobre la Renta, no sólo era una medida para garantizar una buena recaudación fiscal, sino que también la adopción del principio territorial como criterio de atribución está avalado por una serie de razones que justifican el derecho preferente de un Estado de gravar las rentas producidas en su territorio por sobre el poder de imposición del Estado donde es residente el perceptor del enriquecimiento. En este sentido, la doctrina ha señalado que el sistema territorial es el criterio de atribu-

ción lógico de acuerdo con la configuración del poder tributario estatal entendido como manifestación de soberanía<sup>19</sup>.

La más importante justificación para preferir el sistema territorial es que el derecho a gravar una renta se da fundamentalmente en el lugar donde se origina la riqueza o lo que es lo mismo, en el sitio donde se genere<sup>20</sup>. Refuerza lo expresado, el hecho que el Estado de la fuente provee servicios donde la renta es producida, por lo cual, su contribución a la producción de la renta es más importante que la del Estado donde es residente el perceptor del enriquecimiento. Así lo señaló la Exposición de Motivos de la primera Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana al justificar el derecho del Estado Venezolano de gravar las rentas producidas en su territorio:

<sup>19</sup> OLIVER CUELLO, Rafael, *Tributación del Comercio Electrónico*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 1999, página 51.

<sup>20</sup> En ese sentido se orienta la decisión de la Junta de Apelaciones de Impuesto sobre la Renta, en decisión de fecha 23 de mayo de 1952, en la cual se señala: “(...) es imposible aparejar, como si fueran equivalentes, sistemas fiscales tan diferentes como lo tienen que ser necesariamente el del Fisco Británico y el del Fisco Venezolano. El primero lo es el de un gran imperio del capital financiero que tiene extendidas sus redes sobre los países de un menor desarrollo capitalista, cuyos recursos naturales son explotados industrial, comercial y financieramente por los grandes capitales británicos concentrados en la City de Londres. El interés británico, es naturalmente, el de atraer a su propio territorio metropolitano el centro de esa inmensa actividad financiera desarrollada en el plano internacional. Para la Gran Bretaña la tributación de esas empresas cuyas materias primas proceden de países extranjeros, cuya mano de obra, en su mayor parte, también está en el extranjero; cuyas transacciones comerciales también se practican para tener lugar en el extranjero; para la Gran Bretaña, repetimos, esa tributación no puede tener sino el mismo carácter que para Venezuela. Este país, en efecto, da de sí mismo, para el desarrollo de tales empresas, lo que es en realidad fundamental, como son las materias primas, recursos naturales, en este caso el petrolero. Consecuencialmente, el interés y derecho de Venezuela no es el de mantener como tributaria a esas empresas, mediante tratamientos especiales de favor o de lenidad; sino el de que tributen en la integridad que se les deba como fuente original de la riqueza de su suelo explotado por las empresas internacionales. (...)” (Subrayado Nuestro) (Sentencia N° 382 de la Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, de fecha 23 de mayo de 1952, caso The Venezuelan Oil Concessions, LTD, en República de Venezuela, Ministerio de Hacienda, en *Jurisprudencia de Impuesto sobre la Renta 1943-1965*, Tomo I, Caracas, páginas 515-517).

<<(…) Territorialidad. Se ha atribuido una especial importancia a la territorialidad del acto gravable. En cambio, no se tiene en cuenta el lugar en donde esté el titular del enriquecimiento. Las consideraciones siguientes condujeron a la adopción de tal criterio:

1. Los enriquecimientos obtenidos por actividades realizadas en la República de Venezuela o bienes situados en Venezuela no son la obra exclusiva de un titular ni aún de éste y del grupo de sus colaboradores. El estado social del país, su situación económica y, sobre todo, la acción protectora y coordinadora del Estado contribuyen en gran medida a hacerlos posibles. Es justo, en consecuencia, que disfrute de parte de ese enriquecimiento la colectividad que contribuyó indirectamente a su realización con su solo existir en determinadas condiciones sociales y económicas que, directamente, con los impuestos que paga para que el poder público pueda cumplir sus funciones inmanentes.
2. El impuesto no es un gravamen que recae sobre los venezolanos por el sólo hecho de la nacionalidad y que los persigue dondequiera que estén (...)>><sup>21</sup>. (Subrayado Nuestro)

Para justificar desde el punto de vista de la teoría económica el sistema de renta territorial, se ha dicho que el mismo atiende al “principio de neutralidad de la importación de capitales”, esto es, que, con independencia de la procedencia del capital, la renta producida estará gravada de forma igual en el territorio donde se origina, lo cual se traduce en la consagración del principio de no discriminación en el tratamiento fiscal de la renta: tanto a los nacionales como a los extranjeros se les consagra el mismo régimen tributario para sus inversiones. En cambio, para justificar los criterios subjetivos en lugar del principio de la fuente se ha señalado que el sistema de renta territorial viola un principio opuesto al de neutralidad de la importación de capitales, el denominado “principio de la neutralidad de la exporta-

<sup>21</sup> Exposición de Motivos de la 1ª Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana, citada en SALAS D., Gonzalo, “La territorialidad de la renta y el impuesto adicional”, en *Revista número 2, Compilación de estudios y sentencias publicadas en las Revistas de Derecho Tributario N° 1 a la N° 50, 1969-1999*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Editorial LIVROSCA, C.A., Caracas, 1999, pág. 9-20.

ción de capitales”, por cuanto estimula la fuga de capitales al no gravar la renta extraterritorial o gravarla en menor medida que a la renta nacional.<sup>22</sup>

Como hemos expuesto, existen razones que avalan la selección de criterios de vinculación objetivos, así como también la doctrina ha señalado argumentos que fundamentan la selección de criterios subjetivos<sup>23</sup>. Pero en definitiva, cada país es soberano de seleccionar uno u otro al definir el hecho imponible del impuesto sobre la renta<sup>24</sup>.

<sup>22</sup> La doctrina nacional ha destacado que el principio de territorialidad viola el denominado “principio económico de la neutralidad de exportación de capitales”, en los siguientes términos: <<En virtud de estos razonamientos se ha criticado el sistema de renta territorial, alegando que éste estimulaba la fuga de capitales al violar el indicado principio económico de la neutralidad de la exportación de capitales. En la medida que a un inversionista no se le grave su renta extraterritorial o se le grave en menor grado, tendrá un incentivo de trasladar sus capitales a otras jurisdicciones tributarias más favorables>>. (EVANS, Ronald, *Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional*, ob. cit., página 13).

<sup>23</sup> La doctrina ha señalado como aspectos favorables del sistema de renta mundial, el cual incluye criterios de vinculación subjetivos, los siguientes:

- «(…)
- elimina la doble tributación;
  - presupone un trato igualitario ante la ley: a igual renta, igual tratamiento tributario;
  - estimula la movilidad de capitales ya que su localización no será factor determinante para invertir en un país o en otro;
  - puede significar un aumento importante de ingresos tributarios para aquellos países cuyos residentes posean importantes inversiones en el exterior”. (PIRES, Manuel, *International Juridical Double Taxation of Income*, citado en EVANS, Ronald, *Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional*, ob. cit., páginas 13-14).

<sup>24</sup> Señala VILLEGAS que: “Los sostenedores de ambos criterios dan abundantes argumentos en favor de cada uno de ellos, y se hace más difícil establecer cuál es jurídicamente el más valedero. Pensamos, sin embargo –con abstracción de toda razón de conveniencia-, que es más correcto, desde el punto de vista jurídico, el criterio de la fuente.

Pero, como bien hicieron notar los expertos uruguayos Brause Berreta y Giampetro Borrás en las Sextas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Punta del Este, diciembre de 1970), todos estos principios ceden ante el principio superior de la soberanía, en virtud del cual un Estado no puede estar limitado jurídicamente por otro Estado, ni por un ente supranacional, para organizar y manejar sus sistema fiscal. En virtud de este superior principio de la soberanía, nada obsta para que los Estados tomen en cuenta, a los efectos tributarios, tanto la riqueza generada dentro como fuera del país.

De allí que las atemperaciones de los principios básicos enunciados del domicilio

Hasta el Decreto-Ley N° 307 Venezuela como país importador de capital adoptó de manera exclusiva el principio de la fuente territorial. Dicha elección fue igualmente tomada por el resto de los países andinos y latinoamericanos. La adopción del principio de la fuente por los países del área andina se puede evidenciar en la Decisión número 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena<sup>25</sup>, la cual contiene la aprobación del Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y del Convenio Tipo para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión. El artículo 4 de ambos convenios establece que a efectos del impuesto sobre la renta, sólo procederá el gravamen del país donde está ubicado la fuente productora (territorialidad) con independencia de la nacionalidad o domicilio del titular del beneficio<sup>26</sup>.

o de la fuente, pueden provenir sólo de apartamientos voluntarios dispuestos por los Estados en virtud de causas específicas, pero no del reconocimiento de uno de esos principios de validez jurídica internacional. Cabe advertir al respecto, que es imposible dar un contenido totalmente jurídico a un tema de indudable contenido político, donde razones de conveniencia o interés nacional tienen preeminencia sobre la valoración jurídica de determinado principio. Como bien dice Brause, los 50 años de estancamiento en materia de relaciones tributarias entre países desarrollados y subdesarrollados, desde que la Sociedad de Naciones encasó la búsqueda de soluciones, hace ver con claridad que no parece ser una solución alcanzable pretender imponer un criterio de tributación como mejor que otro. La solución ideal de que todos los países del mundo se adhieran a un principio único y uniforme, es —por el momento— una utopía que no hace sino perjudicar las relaciones tributarias internacionales". (VILLEGAS, Hector B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Ediciones Depalma, 5ta. Edición, Buenos Aires, 1992, página 487).

<sup>25</sup> Decisión N° 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena publicada en la Gaceta Oficial N° 1.620 Extraordinario del 1 de noviembre de 1973, que contiene la Aprobación del Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y del Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión.

<sup>26</sup> Artículo 4 del Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros: «Jurisdicción Tributaria. Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en este Convenio». Artículo 4 del Convenio Tipo para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión: «Jurisdicción Tributaria. Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el Estado Contratante en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en este convenio».

En contraposición, los criterios basados en el domicilio o residencia, han sido aplicados en primer término por aquellos países denominados "exportadores de capitales", los cuales se caracterizan en que la inversión en el extranjero de sus nacionales o domiciliados representa una proporción elevada con respecto a la inversión nacional. Pero también la práctica de los países andinos y latinoamericanos de limitar el hecho imponible del impuesto a las rentas nacionales, ha tenido un cambio en los últimos tiempos en favor de los criterios subjetivos. En efecto, en la actualidad varios países latinoamericanos han incorporado en su legislación de impuesto sobre la renta el criterio de la renta mundial (México, Argentina y Perú, por citar algunos ejemplos). Venezuela lo hace a partir del Decreto-Ley N° 307, el cual establece que la "renta mundial" aplicará a los ejercicios tributarios que se inicien a partir del 1° de enero del año 2001.

Sin embargo, si bien cada vez es mayor el número de países que adoptan criterios subjetivos a los fines de definir el elemento espacial del impuesto, el principio de territorialidad o de la fuente no pierde su vigencia. Ello se evidencia en el hecho que los países que han incorporado un criterio subjetivo en sus legislaciones de impuesto sobre la renta, han combinado éste con el principio de la fuente, en el denominado sistema de renta mundial<sup>27</sup>. Este también es el caso de la Ley de

<sup>27</sup> Tal situación es señalada por la doctrina de la siguiente manera: «El hecho de que los criterios personales determinen la sujeción a los impuestos sobre la renta no significa que los Estados soberanos renuncien a ejercer su poder tributario en función de un criterio territorial de sujeción y ello lleva a extender la aplicación de la ley del impuesto, no sólo a las rentas obtenidas por sus residentes, sino también a todas las rentas que, de acuerdo con dicha ley, se consideran obtenidas en su territorio con independencia del vínculo personal del sujeto que obtiene tales rentas en el Estado en cuestión». (OLIVER CUELLO, Rafael, *Tributación del Comercio Electrónico*, ob. cit., página 51). Así también lo destaca la doctrina nacional en los siguientes términos: «(...) en la práctica los países normalmente utilizan una combinación de ambos de modo que, salvo casos excepcionales donde rige en forma muy estricta el criterio de territorialidad, sería incorrecto afirmar que se trata de criterios absolutos o excluyentes. Para entender esta afirmación basta considerar que todos los países que consagran la sujeción universal respecto a sus residentes, utilizan igualmente el criterio de la fuente para gravar las rentas obtenidas en su territorio por no residentes». (ZAPATA CANILLAS, Sonia, "Tributación sobre la renta mundial. Reflexiones sobre su implementación en América Latina", en *Homenaje a José Andrés Octavio*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, S/E, Caracas, 1999, páginas 478-479).

Impuesto sobre la Renta venezolana. Inclusive, la doctrina ha destacado que el principio de la fuente es el criterio idóneo para definir el hecho imponible del tributo<sup>28</sup>. Sin embargo, en la actualidad la tenden-

<sup>28</sup> Así lo han manifestado autores como SOLER ROCH y VOGEL: "Como pone de manifiesto SOLER ROCH, 'se ha iniciado en nuestros días un proceso de crisis o revisión de la configuración actual de los criterios de sujeción al poder tributario estatal. Este proceso parece inevitable en el marco de las integraciones supranacionales, pero va más allá y en el momento histórico actual, caracterizado por una creciente internacionalización del mercado y la deslocalización física de las transacciones en el sector servicios, se alzan voces, dentro y fuera del ámbito europeo, planteando la exigencia de revisar los postulados tradicionales de la tributación internacional y, en algunos casos, propugnando abiertamente la implantación de un sistema basado en el principio de territorialidad". (SOLER ROCH, M. Teresa, "Una reflexión sobre el principio de residencia", página 77, citado en OLIVER CUELLO, *Tributación del Comercio Electrónico*, ob. cit., páginas 52-53).

"En este sentido, VOGEL pronostica la sustitución del principio de residencia por el sistema de fuente territorial en el futuro de los sistemas fiscales. Opinión no compartida por REIG, quien mantiene que es improbable que la fuente desplace al domicilio como criterio de atribución jurisdiccional, ya que el principio de equidad que mejor valoran las personas físicas, que son finalmente quienes soportan el peso de la carga impositiva que los países necesitan recaudar, no se abandonará por razones políticas por los gobiernos, sustituyéndolo totalmente por el de eficiencia económica". (VOGEL, K., "La búsqueda de sistemas fiscales compatibles", en *Política fiscal en el siglo XXI*, Washington, octubre, 1987, citado en OLIVER CUELLO, Rafael, *Tributación del Comercio Electrónico*, ob. cit., página 54).

Por su parte, la doctrina nacional destaca el tema expuesto en los siguientes términos: <<Por diversas razones y en distintos contextos son muchas las opiniones que convergen en que es el criterio de la fuente el que causa menos distorsiones en las decisiones relativas a las inversiones, el que respeta en mayor medida la soberanía de los Estados, el más apropiado para enfrentar el problema de la doble tributación internacional, el más eficiente dentro de los procesos de integración y el más acorde con las características de movilidad y rapidez de ciertas operaciones en un mundo cada vez más integrado y tecnificado. La situación es tal que ya se ha sugerido abiertamente el inicio de un proceso de crisis del criterio de la residencia. Más allá de meras reflexiones aisladas, la aceptación de los argumentos en favor de la tributación basada en el criterio de la fuente ha sido recogida además en las conclusiones adoptadas en importantes foros internacionales.

Aunque se trate de un proceso que puede resultar muy lento, tanto la doctrina como algunas legislaciones y ciertas prácticas aún excepcionales en materia de convenios comienzan a reflejar lo que podría ser el inicio de la reversión de la situación imperante hasta la fecha en el panorama internacional, predominantemente marcada por la aplicación del criterio de la residencia con imputación ordinaria de los impuestos pagados en el exterior>>. (ZAPATA CABANILLAS, Sonia, "Tributación sobre la renta mundial. Reflexiones sobre su implementación en América Latina", *Homenaje a José Andrés Octavio*, ob. cit., página 476).

cia mayoritaria es que los Gobiernos de cada Estado aprueben legislaciones en materia de impuesto sobre la renta que combine el principio de territorialidad con algún criterio subjetivo (nacionalidad, domicilio o residencia).

Por las razones expuestas, el estudio del tema relativo al "principio de la fuente" no sólo está limitado a la legislación de impuesto sobre la renta antecesora del Decreto-Ley N° 307, en la cual regía de manera exclusiva la condición territorial de la renta como requisito para su gravamen, sino también analizaremos la incidencia del principio de territorialidad y su coexistencia con el criterio "domicilio" en la actual definición del hecho imponible del impuesto sobre la renta, con vista de las consideraciones anteriores y su aplicabilidad al régimen de renta mundial en la vigente Ley de Impuesto sobre la Renta.

**III.  
LA DOBLE TRIBUTACIÓN  
INTERNACIONAL PROVOCADA POR UN  
CONCEPTO AMPLIO DEL PRINCIPIO DE  
FUENTE TERRITORIAL  
(CONFLICTO FUENTE-FUENTE)**

### III. LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL PROVOCADA POR UN CONCEPTO AMPLIO DEL PRINCIPIO DE FUENTE TERRITORIAL (CONFLICTO FUENTE-FUENTE).

A continuación expondremos el fenómeno de la doble imposición internacional y las medidas tomadas por los Estados Nacionales con el propósito de evitar o atenuar sus efectos. Posteriormente, desarrollaremos estos conceptos aplicados al caso venezolano, con especial referencia a la doble imposición que podría derivar de la definición del principio de la fuente contenido en el artículo 6 del Decreto-Ley N° 307 (artículo 6 de la Ley N° 71 actualmente vigente) y la efectividad del mecanismo de "crédito fiscal" en el propósito de atenuar o evitar los efectos de la doble tributación.

#### 1. *La doble imposición internacional.*

La selección en materia de impuesto sobre la renta de criterios contrapuestos (objetivos y subjetivos) por dos Estados implica la posibilidad de una problemática que afecta la tributación de los particulares, los cuales por el mismo hecho generador pueden ser objeto de imposición en dos o más Estados. Este problema en materia tributaria ha sido denominado "doble imposición internacional" o "doble tributación internacional". Para definir este fenómeno podemos acudir a la definición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) explicado en los comentarios al Modelo de Convenio para Evitar la Doble Tributación de 1995:

«< (...) La doble imposición jurídica internacional puede definirse de forma general como el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto a la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo»<sup>29</sup>.

<sup>29</sup> Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), *Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio 1995*, Instituto de Estudios Fiscales, París, 1997, p. 1-1.

Los requisitos, pues, para poder afirmar la existencia de imposición múltiple son la identidad del sujeto pasivo, del objeto, del tiempo y del título respecto del hecho sometido a gravamen<sup>30</sup>. En materia de impuesto sobre la renta, la doble imposición internacional existirá cuando a una persona natural o jurídica le es requerido por dos o más Estados, por el mismo enriquecimiento, correspondiente al mismo período tributario, el pago del impuesto sobre la renta o un impuesto de naturaleza análoga.

El caso más común de la doble tributación internacional ocurre cuando un Estado selecciona el principio de la fuente territorial y le corresponde gravar un enriquecimiento de un particular que está domiciliado en otro Estado. Ese otro Estado ha seleccionado un criterio de vinculación subjetivo, por ejemplo, el "domicilio". De tal forma, ambos Estados, producto de los distintos criterios de atribución seleccionados, son competentes para gravar el mismo enriquecimiento. Por tanto, concurren sobre la misma materia gravable los poderes de imposición de esos Estados Nacionales, provocando un incremento del costo impositivo a ser soportado por el contribuyente.

Sin embargo, el caso antes mencionado -la selección de criterios de vinculación opuestos (objetivos y subjetivos) entre dos Estados- no es el único supuesto en que puede ocurrir la doble imposición internacional, sino que también dicho fenómeno puede suceder entre países que han seleccionado el criterio de vinculación objetivo, es decir, que han estructurado el elemento espacial del tributo bajo el principio de la fuente. Ello ocurre cuando se acude a definiciones extensas del principio de la fuente, que mediante el uso de circunstancias remotas e indirectas vinculan un enriquecimiento con un territorio determinado. En dicho caso, también habrá un solapamiento del poder tributario de dos Estados Nacionales sobre una misma materia imponible. Un primer Estado establecería la imposición de una renta fiscal de acuerdo a un vínculo racional: la actividad económica generatriz de la renta.

<sup>30</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, 1993, página 57.

El otro Estado también concurriría con el primer Estado en la pretensión de gravar dicho enriquecimiento. Pero este último pretendería gravar un determinado enriquecimiento por existir un vínculo remoto o indirecto de dicha manifestación rentística con su territorio nacional.

En Venezuela determinada doctrina judicial ha interpretado que el artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece una amplitud tal en el elemento territorial del enriquecimiento, que puede admitir circunstancias remotas o indirectas a los fines de señalar la territorialidad de un enriquecimiento. Ello podría provocar que el poder de imposición del Estado Venezolano concorra con el poder tributario del Estado en el cual se realizó la actividad económica productora del enriquecimiento fiscal, provocando la existencia de la doble imposición internacional con fundamento en el conflicto "fuente-fuente". De ahí la importancia de una delimitación clara del principio territorial y de la "causa" del enriquecimiento, concepto a que hace referencia el ya mencionado artículo 6.

## 2. Medidas para evitar la doble imposición internacional.

Las medidas que han tomado los Estados para evitar la doble imposición internacional pueden ser clasificadas como "unilaterales" o "multilaterales". Las primeras son aquellas que cada Estado en particular adopta en su propio ordenamiento interno, en tanto que las segundas son tomadas en común acuerdo por dos o más Estados mediante la firma de convenciones o tratados internacionales. A los fines del desarrollo del tema, haremos referencia en primer término, a las medidas de carácter multilateral y, en segunda lugar, a la medida unilateral adoptada en la Ley de Impuesto sobre la Renta, que consiste en la imputación del denominado "crédito fiscal".

Dicho lo anterior, los mecanismos empleados para evitar la doble tributación son los siguientes:

### A. Medidas de carácter multilateral: sistema de exención:

Este sistema es propio de los tratados internacionales. Este sistema puede adoptar dos modalidades:

- a) Se prescinde completamente de un determinado enriquecimiento. En este caso, un Estado acuerda con otro no tomar en cuenta determinada renta a los fines del cálculo del impuesto, procediendo a cuantificar el tributo sobre el resto de los enriquecimientos percibidos por el contribuyente. Este método se denomina “**método de la exención íntegral**”. Este sería el caso, por ejemplo, del Estado de la fuente que acuerda con el Estado de la residencia condicionar la procedencia del gravamen en el país de la fuente a que el perceptor del beneficio posea un establecimiento permanente o base fija en dicho territorio. Otro ejemplo sería cuando el Estado de la residencia renuncia a gravar las rentas que perciba uno de esos residentes en el Estado de la fuente, cuando estos enriquecimientos provienen de inmuebles situados en el país de la fuente.
- b) Una determinada renta no se incluye en la base de cálculo del impuesto, pero el enriquecimiento puede ser tomado en cuenta para calcular el tipo impositivo progresivo aplicable al resto de la renta percibida por el contribuyente. Este método se denomina “**método de exención con progresividad**”.

### B. Medidas de carácter unilateral: sistema de imputación:

El Estado de la residencia calcula el impuesto tomando como base la suma total de las rentas del contribuyente domiciliado en su territorio, con inclusión de los enriquecimientos obtenidos en el extranjero. Del impuesto determinado se “**imputa**” o deduce el impuesto pagado en el extranjero (país de la fuente), es decir, el denominado “**crédito fiscal**”.

Este sistema también presenta dos modalidades:

- a) El Estado de la residencia puede consentir sólo una deducción limitada que no exceda de la fracción del impuesto que corresponda a las rentas extranjeras procedentes del Estado de la fuente. Este método se denomina de “**imputación ordinaria**”.
- b) A veces, el Estado de la residencia permite una deducción equivalente al importe total del impuesto efectivamente pagado en el Estado de la fuente. Este método se denomina de “**imputación íntegral**”.

Se observa que la diferencia fundamental entre el sistema de exención y el sistema de imputación estriba en que el primero actúa sobre la base de cálculo del impuesto, a través de la exclusión de determinadas rentas del gravamen del país de la fuente o del país de la residencia; por el contrario, el segundo lo hace sobre el impuesto, al permitir deducir del impuesto causado en el país de la residencia el tributo pagado en el país de la fuente.

### C. Los tratados internacionales suscritos por el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela.

Antes del Decreto-Ley N° 307, no existía ninguna medida en la legislación de impuesto sobre la renta venezolana para evitar la doble tributación internacional. Con el ánimo de revertir esta tendencia, en los últimos años Venezuela ha suscrito de manera continua tratados para evitar la doble tributación en materia de impuesto sobre la renta con determinados Estados. Estos tratados, con excepción de aquellos que tienen por objeto el transporte aéreo y marítimo, son los siguientes:

**ESTADO ACTUAL DE LOS ACUERDOS DE DOBLE TRIBUTACION EN VENEZUELA EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Gaceta Oficial N°	Fecha	País	Situación
1.620	01-11-73	Decisión 40 Acuerdo de Cartagena. Suscrito 13-02-73	Vigente 01-01-74
4.580	21-05-93	Italia Suscrito 05-06-90	Vigente: 14-09-93 Aplicable: 01-01-94
4.635	28-09-93	Francia Suscrito 07-05-92	Vigente: 15-10-93 Aplicable: 01-01-94
36.111 36.148 5.218	19-12-96 18-02-97 06-03-98	Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte Suscrito: 11-03-96	Vigente: 30-12-96 Aplicable: 01-01-97
5.180	04-11-97	Países Bajos Acuerdo y Protocolo Suscrito: 29-05-91 Segundo Protocolo Suscrito 21-09-95	Vigente: 11-12-97 Aplicable: 01-01-98
36.266	11-08-97	Alemania Suscrito: 08-02-95	Vigente: 19-08-97 Aplicable: 01-01-97
5.180	04-11-97	Trinidad y Tobago Suscrito: 31-07-96	Vigente: 31-12-97 Aplicable: 01-01-98
5.180	04-11-97	Portugal Suscrito: 23-04-96	Vigente: 09-01-98 Aplicable: 01-01-99
5.180	04-11-97	República Checa Suscrito: 26-04-96	Vigente: 12-11-97 Aplicable: 01-01-98
5.192	18-12-97	Suiza Suscrito: 20-12-96	Vigente: 31-12-97 Aplicable: 01-01-98
5.269	22-10-98	Bélgica Suscrito: 22-04-93	Vigente: 13-11-98 Aplicable: 01-01-99
5.274	12-11-98	Suecia Suscrito: 08/09/93	Vigente: 12/11/98 Aplicable: 01/01/99
5.273	06-11-98	México Suscrito: 06-02-97	Espera por ratificación: intercambio de notas diplomáticas.

5.265	01-10-98	Noruega Suscrito: 29-10-97	Vigencia: 09-10-98 Aplicable: 01-01-99
5.427	05-01-00	Estados Unidos Suscrito: 25-01-99	Vigencia: 30-12-99 Aplicable: 01-01-00
5.507	13-12-00	Indonesia Suscrito: 27-02-97	Vigencia: 18-12-00 Aplicable: 01-01-01
5.507	13-12-00	Barbados Suscrito: 11-12-98	Vigencia: 17-01-01
37.219	14-06-01	Dinamarca Suscrito: 27-02-97	Vigente: 21-06-01 Aplicable: 01/01/02
		China Suscrito: 17-04-01	Firmado Pendiente intercambio de notas diplomáticas
		Canadá Suscrito: 10-07-01	Firmado Pendiente intercambio de notas diplomáticas

**D. El mecanismo de "crédito fiscal" en el Decreto-Ley N° 307 y en la Ley N° 71.**

El Decreto-Ley N° 307 al incorporar el gravamen de las rentas de fuente extranjera -a través del sistema de renta mundial- también estableció el método de "crédito fiscal", el cual adopta la modalidad de "imputación ordinaria", a los fines de atenuar los efectos de la doble imposición internacional que el gravamen extraterritorial provoca. En tal sentido, el sistema de imputación señalado sólo reconocerá al domiciliado en Venezuela como crédito fiscal el impuesto cancelado en el exterior por las rentas de fuente *extranjera*. El artículo 2 de la Ley N° 71 (norma equivalente al artículo 2 del Decreto Ley N° 307) establece el mecanismo de crédito fiscal en los siguientes términos:

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

enriquecimientos de fuente extraterritorial por los cuales estén obligados al pago de impuesto en los términos de esta Ley.

A los efectos de la acreditación prevista en este artículo, se considera impuesto sobre la renta al que grava la totalidad de la renta o los elementos de la renta, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, y los impuestos sobre 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 (...)>>. (Subrayado Nuestro)

Para una mejor comprensión del tema, a continuación exponemos en un ejercicio práctico el cálculo del crédito fiscal acreditable contra el impuesto venezolano. Es importante observar que, la norma contenida en el artículo 2 establece que el crédito fiscal imputable no podrá exceder al impuesto venezolano derivado del gravamen de los enriquecimientos de fuente *extranjera*. A los fines del caso hipotético planteamos que un contribuyente percibió una renta neta global por Bs. 200.000.000, de cuyo monto 160 millones corresponden al enriquecimiento de fuente territorial y 40 millones al enriquecimiento de fuente extraterritorial. El impuesto venezolano determinado sobre la suma del enriquecimiento de fuente territorial y extranjero asciende a la cantidad de Bs. 68.000.000. Como la renta de fuente extranjera representa el 20% de la renta neta global, el 20% del impuesto venezolano representará el monto máximo al cual se puede acreditar el impuesto extranjero, es decir, el crédito fiscal acreditable podrá ascender hasta la cantidad de Bs. 13.600.000. En el ejemplo, el contribuyente habría cancelado un impuesto en el exterior por Bs. 16.000.000, por lo cual, el exceso de Bs. 2.400.000 con respecto al máximo acreditable no podrá ser acreditado contra el impuesto venezolano, ni trasladado para dichos fines a los siguientes períodos tributarios.

	Monto en Bs.	%
Enriquecimiento de fuente territorial	160.000.000	80%
Enriquecimiento de fuente extraterritorial	40.000.000	20%
Total Enriquecimiento	200.000.000	
Impuesto sobre la Renta (34%)	68.000.000	A
% Renta de fuente extraterritorial sobre el enriquecimiento total	20%	
Máximo acreditable	13.600.000	B
Impuesto pagado en el extranjero (40%)	16.000.000	
Monto no acreditable	2.400.000	
Impuesto sobre la Renta a pagar (A - B)	54.400.000	

La imposibilidad de acreditar la cantidad de Bs. 2.400.000 es consecuencia de que el artículo 2 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece el mecanismo de crédito fiscal de acuerdo al método de "imputación ordinaria", es decir, el aprovechamiento del crédito está limitado al monto del impuesto venezolano pagado sobre las rentas de origen *extranjero*. Todo exceso de crédito con respecto al impuesto venezolano devengado sobre la renta de fuente extranjera no podrá ser compensado en ese ejercicio, ni trasladado a futuros períodos tributarios a los fines de su compensación. Ello ha sido objeto de críticas, por cuanto el crédito fiscal imputado bajo el método de imputación ordinaria no puede eliminar, sino sólo disminuir los efectos de la doble imposición internacional. Con la imputación ordinaria, la supervivencia de los efectos de la doble imposición internacional dependerán del tipo impositivo aplicable en el Estado de la fuente, de tal manera que, si el mismo es mayor al tipo impositivo del país donde es residente el receptor de la renta (en este caso Venezuela), habrá un exceso de impuesto pagado en el país donde es territorial el enriquecimiento, el cual deberá ser soportado por el sujeto pasivo sin posibilidad de imputarlo al impuesto venezolano. Pero salvo la situación antes descrita, el diseño del mecanismo de crédito fiscal permite evitar los efectos de la doble imposición internacional causada por el conflicto "fuente-residencia" entre los poderes de imposición de dos Estados.

Sin embargo, la mayor problemática del "crédito fiscal" es que el mismo no soluciona el efecto de la doble imposición internacional causada por el conflicto "fuente-fuente" entre dos Estados en los términos desarrollados anteriormente. Como ya hemos mencionado, el mecanismo de crédito fiscal sólo funciona en el Estado de la residencia para las rentas de fuente extranjera que son gravadas también en el Estado de la fuente. Por tal razón, cuando la legislación del Estado de la residencia considera como enriquecimientos de fuente nacional aquellos que se derivan de actividades económicas realizadas en el Estado de la fuente, el mismo enriquecimiento será reputado territorial por dos Estados y, en consecuencia, el Estado de la residencia no reconocerá el crédito fiscal, es decir, el impuesto cancelado en el exterior, sobre rentas que son consideradas territoriales a la luz de la legislación interna del Estado de la residencia.

En el caso del Decreto-Ley N° 307 y de su sucesora, la Ley N° 71, el artículo 2 de ambos textos señala que se "podrán acreditar contra el impuesto [sobre la renta venezolano] (...), el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero por los enriquecimientos de fuente extraterritorial" (Inserción y subrayado nuestro). Por tanto, en caso de entenderse que la definición del artículo 6 del Decreto-Ley N° 307 y de la Ley N° 71 acude a circunstancias indirectas o remotas a los fines de calificar un enriquecimiento como territorial, el impuesto venezolano podría considerar como de "fuente territorial" una renta producida por una actividad económica realizada en otro Estado (Estado de la fuente), el cual también estaría gravando dicho enriquecimiento bajo la consideración que es un enriquecimiento de "fuente territorial". Ese supuesto de doble imposición internacional, no encuentra solución en el mecanismo del crédito fiscal, por cuanto, como hemos visto, la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana sólo reconoce como tal, el impuesto extranjero pagado sobre rentas extraterritoriales y no por aquellas que pueden ser calificadas como territoriales a la luz de su normativa.

A los fines de demostrar el efecto perjudicial producido por el conflicto fuente-fuente, -en otras palabras, la imposibilidad de acreditar el impuesto extranjero pagado por el enriquecimiento de fuente extranjera que se repute territorial por la legislación del Estado de la residencia-, a continuación expondremos el siguiente ejemplo. Una

compañía venezolana (en lo sucesivo "Cía Ven") es contratista de obras y realiza una edificación en la ciudad de México, Estados Unidos Mexicanos. Para la realización de la obra dispone de personal venezolano y de recursos financieros y técnicos provenientes de nuestro país. Producto de la ejecución de la edificación, la compañía obtiene un enriquecimiento neto de Bs. 20.000.000. A los fines fiscales, por la renta proveniente de una actividad económica realizada en los Estados Unidos Mexicanos, Cía Ven paga el impuesto sobre la renta por ante el fisco mexicano. Por otro lado, como la compañía está domiciliada en Venezuela (lugar de constitución de la compañía), ésta determina el impuesto sobre la renta venezolano sobre la suma de sus enriquecimientos de fuente territorial y de fuente extranjera. La renta de fuente nacional ascendería a Bs. 100.000.000 y la renta de fuente extranjera, constituida por el resultado neto de la construcción de la obra en México, asciende, como ya hemos mencionado, a la cantidad de Bs. 20.000.000. Finalmente, de conformidad con lo previsto en el artículo 2 del Decreto-Ley N° 307 y de la Ley N° 71, la compañía acredita contra el impuesto venezolano, el impuesto pagado en los Estados Unidos Mexicanos sobre los enriquecimientos percibidos por la construcción de la obra. A continuación, la determinación del impuesto sobre la renta realizada por la sociedad venezolana:

	Monto en Bs.	%
Enriquecimiento de fuente territorial	100.000.000	83%
Enriquecimiento de fuente extraterritorial	20.000.000	17%
Total Enriquecimiento	120.000.000	
Impuesto sobre la Renta (34%)	40.800.000 (A)	
% Renta de fuente extraterritorial sobre el enriquecimiento total	17%	
Máximo acreditable	6.936.000 (B)	
Impuesto pagado en el extranjero (45%)	9.000.000	
Monto no acreditable	(2.064.000)	
Impuesto sobre la Renta a pagar (A - B)	33.864.000	

Vemos en el caso antes expuesto, que el impuesto venezolano asciende al monto de Bs. 40.800.000, del cual el monto de Bs. 6.936.000 corresponde al enriquecimiento de fuente extranjera. Por tanto, este último monto será lo máximo admisible por concepto de crédito fiscal. Sin embargo, como el impuesto extranjero ascendió a la cantidad de Bs. 9.000.000, habrá un monto no acreditable de Bs. 2.064.000.

Hasta ahora hemos mostrado el mecanismo de crédito fiscal, sin las distorsiones provocadas por el conflicto fuente-fuente. Pero como continuación del ejemplo de la Cía Ven, planteemos que después de la determinación del impuesto realizada por esta sociedad, la Administración Tributaria venezolana fiscaliza a Cía Ven. La fiscalización concluye que la renta obtenida por la construcción de una obra realizada en México es de fuente nacional. Dicha conclusión incorrecta se basaría en la existencia de circunstancias indirectas o remotas (origen del capital de trabajo o la nacionalidad del personal empleado) que pueden ser atribuibles a territorio venezolano, ignorando el hecho que la actividad económica generatriz del enriquecimiento ocurrió fuera del territorio venezolano. Bajo este hipotético criterio de la fiscalización, Cía Ven no podría imputar contra el impuesto venezolano el crédito cancelado en el exterior. A continuación, demostraremos el efecto perjudicial del conflicto fuente-fuente en el uso del mecanismo del crédito fiscal.

	Según Cía Ven	Según Fiscalización
	Monto en Bs.	
Enriquecimiento de fuente territorial	100.000.000	120.000.000
Enriquecimiento de fuente extraterritorial	20.000.000	-
Total Enriquecimiento	120.000.000	120.000.000
Impuesto sobre la Renta (34%)	40.800.000	40.800.000(A)
% Renta de fuente extraterritorial sobre el enriquecimiento total	17%	0%
Máximo acreditable	6.936.000	- (B)
Impuesto pagado en el extranjero (45%)	9.000.000	9.000.000
Monto no acreditable	(2.064.000)	9.000.000
Impuesto sobre la Renta a pagar (A - B)	33.864.000	40.800.000

Vemos en el cálculo anterior que la fiscalización determina el impuesto sobre la renta, sin reconocer el crédito fiscal. En definitiva, el desconocimiento de la deducción del crédito fiscal, hace nulo el propósito de dicho mecanismo de atenuar los efectos de la doble imposición internacional. En efecto, en el ejemplo citado, Cía Ven pagó el impuesto mexicano causado sobre el enriquecimiento obtenido por el servicio de contratista y adicionalmente deberá pagar el impuesto venezolano causado sobre el mismo enriquecimiento. De tal manera que, en el caso hipotético, Venezuela y los Estados Unidos Mexicanos concurrirán al gravar el mismo hecho imponible: la renta percibida por el contratista y este contribuyente deberá pagar dos veces el impuesto sobre la renta que se devengue sobre dicho enriquecimiento.

Antes del Decreto-Ley N° 307 la legislación nacional en materia de impuesto sobre la renta consagraba el principio de fuente territorial, por lo cual no habíamos tenido experiencia directa en el sistema de renta mundial y la problemática del mecanismo de crédito fiscal producida por el conflicto fuente-fuente. Pero si bien hasta la actualidad la problemática no nos podía afectar como Estado de la residencia del perceptor de la renta, nuestra definición del principio de fuente territorial si causaba una problemática a otros Estados que consagran el sistema de renta mundial y cuyos residentes o nacionales obtenían rentas en territorio venezolano. Así lo ha destacado la doctrina nacional en el caso de la tributación de un ciudadano residente en los Estados Unidos de América por los enriquecimientos percibidos en Venezuela por concepto de asistencia técnica. El supuesto de asistencia técnica conducía a una doble imposición internacional, el cual no era solucionado por el mecanismo de crédito fiscal establecido en la legislación americana. Ello es consecuencia que ambos Estados, Venezuela y los Estados Unidos de América, consideran la renta obtenida por asistencia técnica como territorial, por lo cual, la legislación de los Estados Unidos de América no habilitaba el uso del crédito fiscal, es decir, el reconocimiento del impuesto venezolano como deducción del impuesto americano. En efecto, de acuerdo a la legislación americana, el mecanismo de crédito fiscal sólo reconoce como tal el impuesto pagado en el exterior por las rentas de fuente extranjera y no por aquellas de fuente nacional. La doctrina señala el punto en los siguientes términos:

«Así, a pesar de que Venezuela sigue el principio de la fuente o territorial, grava, por ejemplo, pagos por concepto de asistencia técnica que se producen como consecuencia de la transferencia de información, conocimientos técnicos, etc., originados en el exterior. Este tipo de rentas, normalmente gravadas en el país de la residencia, conduce generalmente a un doble gravamen, que - valga decir- normalmente no se resuelve a través de medidas internas (como sería por ejemplo reconociendo un crédito por el impuesto pagado en el exterior o por la exención de la renta extraterritorial). Ello pues -en el ejemplo que nos ocupa-, el país de la residencia no reconoce el impuesto pagado en Venezuela ya que, bajo la mayoría de las normas de asignación de rentas, la asistencia técnica prestada, por ejemplo, en los Estados Unidos, sería considerada renta de fuente estadounidense y por lo tanto, no se le concede crédito alguno por impuesto pagado en el exterior (ya que para que proceda el crédito debe considerarse la renta como de fuente extranjera)>><sup>31</sup>. (Subrayado Nuestro)

Ahora, con el Decreto-Ley N° 307 y su reciente reforma del 28 de diciembre de 2001 (Ley N° 71), que extienden el gravamen del impuesto a las rentas de origen extranjero, Venezuela está expuesta como Estado de la residencia a la problemática de la doble imposición internacional causada por el conflicto fuente-fuente, y a la ineffectividad del mecanismo de crédito fiscal. Como desarrollaremos a continuación, la definición del principio de fuente territorial en la Ley venezolana hace uso de términos vagos, lo que ha permitido precedentes judiciales que avalan la interpretación de que la Ley considera como de fuente nacional rentas con un vínculo remoto con el territorio nacional. Tal interpretación provocaría que Venezuela, como Estado de la residencia, no pueda reconocer a los domiciliados en su territorio como crédito fiscal el impuesto pagado en el exterior por considerar que el tributo extranjero fue liquidado sobre rentas de carácter nacional de acuerdo a la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana.

<sup>31</sup> EVANS, Ronald, *Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional*, ob.cit. pág. 15.

#### IV. LA DEFINICIÓN TRADICIONAL DEL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD EN LAS LEYES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA VENEZOLANAS

#### IV. LA DEFINICIÓN TRADICIONAL DEL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD EN LAS LEYES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA VENEZOLANAS

##### *1. El principio de territorialidad y sus excepciones en la Ley de Impuesto sobre la Renta.*

Las Leyes de Impuesto sobre la Renta antecesoras del Decreto-Ley N° 307 establecieron, como se ha expuesto, que el enriquecimiento sometido a gravamen debía ser territorial. Ese requisito de la renta gravable se extendía a cada uno de los elementos del enriquecimiento: ingresos, costos y deducciones. Sólo por excepciones expresamente previstas en las Leyes antecesoras del Decreto-Ley N° 307, era admisible en la determinación de la renta fiscal, los ingresos, costos y deducciones que no cumplieran con el requisito de ser territoriales. A continuación señalaremos estas excepciones:

##### **A. Excepciones al principio de fuente territorial.**

- a) Los contribuyentes domiciliados en el país que tengan naves o aeronaves de su propiedad o tomados en arrendamiento y las destinen al cabotaje o al transporte internacional de las mercancías objeto del tráfico de sus negocios, por cuenta propia o de terceros, deben computar como causados en el país la totalidad de los ingresos derivados de cada viaje (artículo 19 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1995). Estos contribuyentes también deberán computar como causados en el país la totalidad de los gastos normales y necesarios derivados de cada viaje (artículo 29 *ejusdem*).
- b) Las empresas de transporte internacional constituidas y domiciliadas en Venezuela deben computar como causados en el país la totalidad de los ingresos mundiales derivados de las actividades que les son propias (artículo 20 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1995). Estas empresas también computarán como causados en el país la totalidad de los gastos, normales y necesarios, derivados de las actividades que les son propias (artículo 30 *ejusdem*).

- c) La Ley establece que se consideran realizados en el país, independientemente de ser incurridos en Venezuela o en el exterior, los siguientes conceptos:
- (i) El costo de adquisición de los bienes a ser revendidos o transformados en el país, así como el costo de los materiales y de otros bienes destinados a la producción de la renta;
  - (ii) Las comisiones usuales, siempre que no sean cantidades fijas sino porcentajes normales, calculados sobre el precio de la mercancía, que sean cobradas exclusivamente por las gestiones relativas a la adquisición de bienes; y
  - (iii) Los gastos de transporte y seguro de los bienes invertidos en la producción de la renta (artículo 23 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1995, del Decreto-Ley N° 307 y de la Ley N° 71, que contiene la reciente reforma del Impuesto sobre la Renta).
- d) En los casos de exportación de bienes manufacturados en el país, o de prestación de servicios en el exterior de fuente venezolana, se admitirá la deducción de los gastos normales y necesarios hechos en el exterior, relacionados y aplicables a las referidas exportaciones o actividades, tales como los gastos de viajes, de propaganda, de oficina, de exposiciones y ferias, incluidos los de transporte de bienes a exhibirse en estos últimos eventos, siempre que el contribuyente disponga en Venezuela de los comprobantes correspondientes que respalden su derecho a la deducción (artículo 27, parágrafo séptimo de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1995, del Decreto-Ley N° 307 y de la Ley N° 71).

Es importante observar que, los supuestos a) y b), relativos a las empresas de transporte internacional, fueron eliminados en la reforma contenida en el Decreto-Ley N° 307. La razón de ello, es consecuencia de la incorporación del criterio de renta mundial y la extensión del gravamen del impuesto a las rentas de fuente extranjera<sup>32</sup>. En efecto, como

<sup>32</sup> Sin embargo, como el conjunto de normas que establecen el sistema de renta mundial entró en vigencia en los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero del año 2001, el parágrafo primero del artículo 149 del Decreto-Ley N° 307 prevé que las empresas

ambos supuestos están referidos a entes domiciliados en Venezuela, no se requiere señalar expresamente en dichos casos que dichas personas deberán computar a los fines del impuesto sus enriquecimientos de fuente extranjera, por cuanto dicho tratamiento se deriva de la propia aplicación del sistema de renta mundial.

Por otro lado, los supuestos señalados en los literales c) y d) siguieron presentes en el texto del Decreto-Ley N° 307 y permanecen en la Ley N° 71. Ahora, con la incorporación de renta mundial, dichos costos y egresos se imputarán en la determinación de la renta de fuente nacional.

---

de transporte internacional y aquellas distintas que tengas naves o aeronaves que destinen al cabotaje o al transporte internacional de mercancías, seguirán declarando en los ejercicios previos a la aplicación de la "renta mundial" la totalidad de las rentas obtenidas. En efecto, el parágrafo primero del artículo 149 establece lo siguiente: "El presente Decreto-Ley comenzará a regir a partir de su publicación en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela y se aplicará a los ejercicios que se inicien durante su vigencia. Las normas establecidas en los artículos 1°, 2°, 4, 16, 21, 23, 27 Parágrafo decimosexto, 55 Parágrafo único, en lo referente al régimen de renta mundial y los artículos 101 al 111 del Capítulo II del Título VII 'Del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional'; así como los artículos 5° y 23, en lo referente al gravamen a los dividendos y los artículos 67 al 76 del Capítulo II del Título V 'De las Ganancias de Capital' entrarán en vigencia el día 1° de enero del año 2001.

Las rebajas por nuevas inversiones establecidas en los artículos 56 y 57 se aplicarán a los ejercicios en curso y a los que se inicien a partir de la entrada en vigencia de esta ley.

Parágrafo Primero: Hasta tanto entren en vigencia las normas mencionadas en el encabezamiento de este artículo, los contribuyentes domiciliados en el país distintos de aquellos a que se refiere el parágrafo siguiente, que tengan naves o aeronaves de su propiedad o tomadas en arrendamiento y las destinen al cabotaje o al transporte internacional de las mercancías objeto del tráfico de sus negocios, por cuenta propia o de terceros, deberán incluir como causados en el país la totalidad de los ingresos derivados de cada viaje.

Parágrafo Segundo: Hasta tanto entren en vigencia las normas mencionadas en el encabezamiento de este artículo, las empresas de transporte internacional constituidas y domiciliadas en Venezuela, incluirán como causados en el país la totalidad de sus ingresos mundiales derivados de las actividades que les son propias. (...)". (Subrayado Nuestro)

## 2. La "causa" como presupuesto de la condición territorial de un enriquecimiento.

A los fines de definir el principio de fuente territorial, las Leyes de Impuesto sobre la Renta venezolanas -incluyendo las reformas contenidas en el Decreto-Ley N° 307 y en la Ley N° 71- señalan que una renta se deriva de "actividades económicas realizadas en Venezuela" o "bienes situados en el país", cuando la «causa» de ese enriquecimiento fuera atribuible a territorio venezolano. En efecto, el artículo 6 de la Ley N° 71 (norma equivalente al artículo 6 del Decreto-Ley N° 307 y al artículo 4 de la Ley de 1995) señala que se debe entender por rentas provenientes de "actividades económicas realizadas en Venezuela" o "bienes situados en el país". Al respecto, la norma establece:

**<<Un enriquecimiento proviene de actividades económicas realizadas en la República Bolivariana de Venezuela o, cuando algunas de las causas que lo origina ocurra dentro del territorio nacional ya se refieren esas causas a la explotación del suelo o del subsuelo, a la formación, traslado, cambio o cesión del uso o goce de bienes muebles o inmuebles corporales o incorporales o a los servicios prestados por personas domiciliadas, residentes o transeúntes en la República Bolivariana de Venezuela y los que se obtengan por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país (...)>>. (Subrayado Nuestro)**

La definición del principio territorial señala que un enriquecimiento se entenderá como territorial cuando *alguna* causa que origine el enriquecimiento sea imputable a territorio venezolano. Se señalan a título enunciativo las siguientes causas: (i) explotación del suelo o del subsuelo, (ii) formación, traslado, cambio o cesión por el uso o goce de bienes muebles o inmuebles, corporales e incorporales, (iii) servicios prestados por personas domiciliadas, residentes o transeúntes en Venezuela y, por último, (iv) la asistencia técnica y los servicios tecnológicos que sean usados en el país.

Vemos que la norma establece que cualquier causa «generatriz» del enriquecimiento puede determinar la condición territorial de una renta. Ahora bien, la disposición en cuestión adolece de una grave imprecisión por cuanto permite interpretar que la norma autoriza a que cualquier circunstancia asociada a una renta pueda indicar la territorialidad de una operación. Esa falta de claridad se acentúa más por la falta de definición del término "causa" del enriquecimiento. En efecto, la norma legal que define el principio territorial se limita a señalar de manera enunciativa elementos que pueden ser considerados como la causa de una renta, sin proceder a definir el término.

La situación descrita se ve potenciada por lo señalado en la Exposición de Motivos de la primera Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana<sup>33</sup>.

<sup>33</sup> A los fines de explicar el principio de fuente territorial, la Exposición de Motivos de la primera Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana distinguió entre las rentas percibidas por la venta de bienes y los enriquecimientos producidos por la realización de actividades económicas. En el primer caso, la venta de bienes, según la Exposición de Motivos, la territorialidad de la operación vendría condicionada por la ubicación física del bien. En el segundo caso, la realización de actividades económicas, el producto rentístico es territorial cuando alguna de las "causas generadoras del enriquecimiento" ocurra en el país, de acuerdo a la denominada "teoría de la equivalencia de causas". Así fue señalado por la Exposición de Motivos de la primera Ley de Impuesto sobre la Renta, tal como lo destaca la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de fecha 5 de abril de 1994 en los siguientes términos: <<La exposición de motivos de la primera Ley de Impuesto sobre la Renta, así como los textos de la doctrina más autorizada distinguen como elemento definitorio del concepto de territorialidad, la diferencia entre las rentas provenientes de bienes de aquellas otras que tienen como fuente la realización de actividades económicas. La venta de bienes se regula por el principio 'locus rei sitae' según el cual, la renta proveniente de un bien, tal como la renta mobiliaria, la inmobiliaria o la de plusvalía y valorización, es venezolana cuando el bien productor está ubicado en territorio nacional. En cambio, cuando se trata de rentas provenientes de actividades económicas, nuestra Ley adopta el principio de la 'equivalencia de causas o condiciones', en base al cual basta que una sola de las causas generadoras del enriquecimiento tenga lugar en el país, para que éste se considere gravable en Venezuela>>. (Sentencia de la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, Sala Especial Tributaria de fecha 5 de abril de 1994, caso PROSPECT INTERNATIONAL, C.A.).

La misma sentencia desarrolla la teoría de la equivalencia de causas, señalando que en dicha teoría no se discrimina entre la "causa inicial" o "final", o inclusive entre "causas secundarias" o "intermedias", a los fines de determinar la territorialidad de una operación. Al respecto, señala la comentada sentencia de la Corte Suprema de Justicia lo siguiente: <<La teoría de la equivalencia de causas no discrimina

Con referencia al principio de la fuente, la Exposición de Motivos procede a distinguir entre los enriquecimientos obtenidos por la realización de actividades económicas de aquellas rentas obtenidas por bienes. En el primer caso -lo producido por actividades económicas- se establece que la condición territorial debe ser comprendida a la luz de la "teoría de la equivalencia de causas o condiciones". De acuer-

entre la causa inicial del enriquecimiento y las causas secundarias o intermedias, y la causa final que lo origina. Así, por ejemplo, si un bien es producido en Venezuela y vendido en el exterior, el enriquecimiento será gravable como territorial. Si un bien es parcialmente producido fuera del territorio nacional y parcialmente en él, el enriquecimiento que se derive será gravable en Venezuela. Si un bien es producido en el exterior pero distribuido y vendido en Venezuela, el enriquecimiento será gravable en nuestro país. En este sentido, la legislación venezolana difiere de otras corrientes que identifican la causa relevante con la causa final, o con la causa inicial, según cual haya sido el criterio escogido por el legislador. Esta posición se ha asumido para la celebración de convenios bilaterales o multilaterales suscritos entre los Estados para evitar la doble tributación».

También en referencia al tema planteado, el Dr. PARRA PEREZ ha señalado que el aspecto territorial del hecho imponible de la Ley de Impuesto sobre la Renta debe ser interpretado con la teoría de la equivalencia de condiciones, de conformidad con la definición de la "causa", definidor a su vez del principio de fuente territorial, contenido en la Ley venezolana. El autor señala su opinión los siguientes términos: "Para determinar la territorialidad del hecho generador se hace uso, con frecuencia, de ficciones jurídicas que se aplican en el campo general del derecho para establecer la vigencia espacial de la ley. Respecto de los impuestos que recaen sobre los bienes, siempre se aplica para definir la territorialidad, la regla llamada *locus rei sitae*, lugar de ubicación del bien. Para los impuestos que gravan los hechos o actos jurídicos se aplica usualmente la regla *lex loci celebrationis*, es decir, lugar en que se celebran o se realizan los actos gravados, y por último, para los impuestos que gravan actividades o el resultado de esas actividades, se incurre a una de estas dos ficciones: la de la causa relevante, cuando la ley define cuál es la causa fundamental que origina el hecho generador o la de la equivalencia de causas, cuando, como en el caso de nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta, se establece que será gravada la renta producida por una actividad, cuando alguna - fíjense ustedes que no hay diferenciación entre ellas- cuando alguna de las circunstancias que genere ese enriquecimiento, se haya producido dentro del territorio nacional. Esta última tesis de la equivalencia de causas, es la que da lugar, a veces, a la extensión, por vía de la ficción, de los impuestos fuera del territorio venezolano y a los problemas indudables de doble imposición que no pueden ser zanjados sino, como el propio Código lo sugiere, a través de los convenios o tratados internacionales para evitar la doble tributación". (Subrayado Nuestro). (PARRA PEREZ, Jaime, "El Hecho Imponible", *Comentarios al Código Orgánico Tributario*, Caracas, 1983).

do con dicha teoría, cualquier circunstancia relacionada con un enriquecimiento, aún cuando ésta sea indirecta o remota, puede provocar que una renta sea calificada como territorial. La aplicación de dicha tesis significa colocar a causas indirectas o remotas en un plano de igualdad con respecto a causas directas. Ello ha permitido, como veremos más adelante, que circunstancias como el origen del capital destinado a la producción de la renta o el lugar de celebración del contrato puedan ser consideradas, de manera equívoca, como causas del enriquecimiento.

En nuestra opinión, la «causa» del enriquecimiento debe ser entendida de una manera racional. En este sentido, debemos señalar que la causa debe estar asociada de manera directa a la actividad económica. No pueden ser consideradas como causas, aquellas condiciones ajenas al contenido económico de una operación, ni tampoco aquellas circunstancias económicas que carecen de una relación directa con la producción del enriquecimiento. Recordemos que la norma en cuestión dispone que un enriquecimiento será considerado como territorial cuando alguna de las causas que den origen a la renta sea atribuible a territorio venezolano. Vemos que la causa en cuestión debe dar origen al enriquecimiento, es decir, debe existir una relación de causa-efecto. Por tal razón, no se puede desnaturalizar el concepto de causa imputándole dicho carácter a cualquier circunstancia no generatriz del enriquecimiento.

La doctrina se ha manifestado en contra de la teoría de la equivalencia de causas y en favor de que el principio territorial sea entendido a la luz de la "teoría de la causa eficiente", la cual señala que la territorialidad de una operación sólo debería ser determinada a través de la atribución a territorio venezolano de la causa directa y eficiente en la producción del enriquecimiento y no por causas indirectas o remotas<sup>34</sup>. Nos adherimos a dicha teoría, por considerar que la misma representa la esencia del concepto de causa a que hace referencia la Ley de Impuesto sobre la Renta.

<sup>34</sup> En este sentido, se ha pronunciado ROMERO-MUCI, Humberto, en "Consideraciones sobre la naturaleza jurídica y tratamiento fiscal de los American Depositary Receipts (ADRs) en Venezuela", en *Revista de Derecho Tributario* N° 70, Enero-Marzo de 1996, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1996, páginas 41-68.

Hasta ahora hemos esbozado de manera preliminar la problemática del principio territorial en la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana. Pero de nuestros comentarios iniciales ya se destaca fácilmente la necesidad de interpretar de manera racional el requisito territorial y delimitar el concepto de causa del enriquecimiento. La definición de la causa será tema a desarrollar en el siguiente capítulo.

A continuación expondremos la doctrina judicial que se ha manifestado en favor de uno u otro criterio que interpretan el principio territorial requerido en el hecho imponible del impuesto.

### *3. La teoría de la equivalencia de causas vs. la teoría de la causa eficiente en la doctrina judicial.*

En los criterios judiciales que se han dictado bajo el amparo de la teoría de la equivalencia de causas, se ha concluido que basta sólo que una causa de la producción del enriquecimiento sea atribuible a territorio venezolano para que el enriquecimiento se repute como territorial, aún cuando esa causa tenga una relación remota o indirecta con el enriquecimiento. Así sucedió en sentencia de la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, de fecha 14 de agosto de 1990, caso Tricomar, en la que se reputó territorial y por lo tanto gravable en Venezuela, la renta derivada del arrendamiento de un remolcador ubicado fuera del territorio venezolano. La Corte consideró que el enriquecimiento era territorial simplemente porque el contrato de arrendamiento se celebró en Venezuela, sin considerar el hecho que el remolcador arrendado estaba ubicado en el extranjero. Vemos que la sentencia considera como causa del enriquecimiento una circunstancia distinta a la ubicación física del bien, en contradicción con lo dispuesto en los artículos 1° y 4 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, vigente en ese momento, que señalan que serán territoriales las rentas derivadas de bienes "situados" en el país. Además, la causa seleccionada por el Tribunal –lugar de celebración del contrato– no tiene una relación directa con la producción del enriquecimiento, sin embargo, a criterio del máximo tribunal "constituye una causa suficiente para que se considere [el arrendamiento] como actividad económica efectuada en el país" (Inserción Nuestra). Señaló la Corte a los fines de fundamentar su decisión:

*<<De acuerdo, con esta flexibilidad normativa, característica del sistema impositivo venezolano, basta que una sola causa generadora de la actividad económica vinculada con bienes y servicios, ocurra dentro del territorio nacional, para que el beneficio se considere íntegramente sometido a gravamen (...)*

*A juicio de esta Sala los ingresos percibidos por la contribuyente en concepto de canon de arrendamiento de un bien mueble, constituyen materia gravable conforme a la Ley de Impuesto sobre la Renta de Venezuela, ya que la causa originaria de ellos se encuentra en el contrato de arrendamiento que las partes suscribieron el 08-11-73 en la ciudad de Maracaibo, donde TRICOMAR, la apelante, cede el uso o goce de un bien incorporado a su activo social, a cambio de la percepción de una suma mensual por concepto de arrendamiento. La celebración del contrato, de conformidad con lo establecido en el párrafo tercero del artículo 10, de la Ley de Impuesto sobre la Renta, vincula la renta producida a la jurisdicción venezolana, es decir, constituye una causa suficiente para que se considere como actividad económica efectuada en el país, el canon de arrendamiento como territorial, y por ende gravable. No siendo por tanto admisibles los argumentos de la contribuyente en lo que respecta a la ubicación real de la cosa por que el remolcador había sido entregado en Puerto Rico y por que el ingreso obtenido proviene de un activo de capital, lo cual lo exime de gravamen>><sup>35</sup>. (Subrayado Nuestro)*

En otro caso decidido por el Tribunal Primero Accidental N° 10 del Impuesto sobre la Renta, en sentencia de fecha 10 de enero de 1958, caso Unión Gráfica, se decidió que los intereses provenientes de depósitos colocados en el exterior son de fuente territorial simplemente

<sup>35</sup> Sentencia de la Sala Político - Administrativa Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia, de fecha 14 de agosto de 1990, caso TRANSPORTE Y CONSTRUCCIONES MARITIMAS, C.A. vs. REPUBLICA DE VENEZUELA (FISCO NACIONAL), páginas 7 a 9, consultada en original.

porque el dinero provino de Venezuela. En esta decisión judicial se considera que la causa del enriquecimiento es el lugar de origen del capital depositado, circunstancia que tampoco tiene una relación directa con la producción de la renta. En cambio, tiene una mayor eficiencia en la producción de la renta, la circunstancia que el depósito estaba colocado en el exterior y no en Venezuela.

Es importante observar que, acentuando la problemática en la interpretación del principio territorial, la teoría de la equivalencia de causas ha sido entendida de manera contradictoria por la jurisprudencia venezolana. En efecto, la Exposición de Motivos de la 1ª Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana señaló que la equivalencia de causas es aplicable sólo a las rentas que se perciban por la realización de actividades económicas y no por los enriquecimientos obtenidos de bienes, en cuyo caso, la territorialidad viene determinada por la ubicación física del bien, de tal manera que, sólo en caso que el bien estuviera ubicado en Venezuela, la renta es territorial.

Sin embargo, la misma Corte ha avalado la aplicación de la teoría de la equivalencia de causas para las rentas obtenidas de bienes, en la decisión del ya mencionado caso Tricomar. A ese respecto, recordemos que la Corte declaró que el ingreso por el arrendamiento de un bien ubicado fuera de Venezuela era territorial, a través del siguiente razonamiento: **<<De acuerdo, con esta flexibilidad normativa, característica del sistema impositivo venezolano, basta que una sola causa generadora de la actividad económica vinculada con bienes y servicios, ocurra dentro del territorio nacional, para que el beneficio se considere íntegramente sometido a gravamen (...)>>**.

En contraposición a la teoría de la equivalencia de causas, está la teoría de la causa eficiente, la cual también ha sido avalada por jurisprudencia emitida por los tribunales venezolanos. Según dicha teoría, sólo puede ser catalogada como causa aquella circunstancia eficiente en la producción del enriquecimiento. Una de ellas es la sentencia del Tribunal Tercero de Impuesto sobre la Renta, de fecha 11 de abril de 1977, en el caso Shell de Venezuela, NV. En esta sentencia se afirma que la causa que determina la territorialidad de la renta no puede ser

una causa indirecta o remota, sino que tiene que ser la causa eficiente o directa de la renta. En la misma sentencia se señala que considerar que una causa indirecta o remota determine la territorialidad de una operación, trastocaría el principio de territorialidad a que hacen referencia los artículos 1 y 4 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, vigente en ese momento, por el principio de nacionalidad o residencia del contribuyente. Dicho criterio es manifestado en los siguientes términos:

**<<La causa que determina la territorialidad de un enriquecimiento gravable en Venezuela no es cualquier causa, sea indirecta o remota, sino la causa eficiente o 'directa' de aquél; lo contrario llevaría al absurdo de que, cualquier causa remota o indirecta que pueda localizarse en el país, sería suficiente para estimar que su fuente es territorial y por lo tanto gravable en Venezuela. Semejante interpretación trastoca el principio de territorialidad que preside el ejercicio del aspecto espacial del hecho imponible en materia de Impuesto sobre la Renta por el de nacionalidad o residencia del contribuyente, sin admitirlo expresamente la Ley... >><sup>36</sup>.**

También en sentencia del Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario de fecha 23 de noviembre de 1993, caso Cartoenvases Valencia, S.A., se estableció que a efectos de determinar la territorialidad de la renta no se puede aceptar causas lejanas o remotas. En el caso planteado, se declaró ilegal un reparo que pretendía calificar como territoriales intereses sobre depósitos hechos en el exterior por provenir el capital depositado de Venezuela (criterio opuesto al señalado en el caso Unión Gráfica). Para decidir, el juez consideró que la causa del enriquecimiento es el **"depósito efectuado en el exterior"**, la cual es ajena al ámbito de aplicación de la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana. Al respecto, el Tribunal observó:

**<<En el caso de autos la Administración afirma en la Resolución del sumario que la causa es el depósito colocado en el extranjero pero que la causa del depó-**

<sup>36</sup> Sentencia del Tribunal Tercero de Impuesto sobre la Renta, de fecha 11 de Abril de 1977, caso COMPAÑIA SHELL DE VENEZUELA N.V. vs. REPUBLICA DE VENEZUELA (FISCO NACIONAL), Pág.15, consultada en original.

sito es el capital utilizado para ello. No cabe duda, a juicio del Tribunal, que la causa es el depósito en el extranjero y, por lo tanto, la renta es extraterritorial. No cabe pensar en causas lejanas o remotas, ya que ello llevaría a considerar que una cantidad depositada por un contribuyente en el extranjero, por provenir de una renta o de una donación, o de una herencia, o de un premio de lotería, o de un hipódromo o, en fin de un préstamo, ocurridos en Venezuela, conduciría a la conclusión de que los intereses producidos son territoriales, lo que resulta improcedente. En consecuencia, la renta no tiene el artículo de territorialidad, por tanto, no es gravable en el país y así se declara»<sup>37</sup>. (Subrayado Nuestro)

Una vez expuestos estos precedentes judiciales, podemos concluir que las contradicciones existentes entre los mismos, sólo revelan la problemática causada por la imprecisa definición del principio territorial que rige en el impuesto sobre la renta venezolano. Ante dicha situación, es de vital importancia delimitar el significado del concepto de causa del enriquecimiento a los fines de poder obtener una definición clara del principio territorial, lo cual permita determinar con precisión la condición territorial de los hechos objeto del impuesto.

#### *4. Definición de la renta territorial (fuente nacional) en la legislación comparada.*

Como el objetivo del presente trabajo es explicar el principio de territorialidad y delimitar el concepto de la "causa" del enriquecimiento a que hace referencia la Ley venezolana, es importante evaluar la definición del principio territorial en las legislaciones de impuesto sobre la renta de otros países del área andina y la región latinoamericana, como parte del análisis necesario que se requiere para una mejor compren-

sión del tema. En este sentido, debemos destacar que la experiencia de los restantes países andinos y latinoamericanos ha sido similar a la práctica venezolana. Como hemos comentado, estos países tradicionalmente habían seleccionado como criterio de atribución el principio de la fuente, lo cual respondía a su caracterización como países importadores de capitales. En el caso venezolano el hecho imponible del impuesto estuvo definido casi exclusivamente con el principio territorial hasta la reforma contenida en el Decreto-Ley N° 307. Pero en los últimos tiempos los países andinos y latinoamericanos han revertido la característica exclusivamente territorial de su imposición a la renta, extendiendo el gravamen del impuesto a los enriquecimientos de fuente extranjera a través del establecimiento de un sistema de renta mundial. En el caso venezolano, dicho cambio de un sistema de renta territorial a un régimen de renta mundial ocurrió con el Decreto-Ley N° 307 y ha sido confirmado con la Ley N° 71.

De acuerdo a lo antes expuesto, la similitud de la experiencia venezolana con la práctica de otros países andinos, hace valioso analizar las definiciones del principio de fuente territorial contenidas en la legislación de los países miembros de la subregión andina. A título de ejemplo, podemos hacer referencia a la Ley de Impuesto a la Renta peruana, a la cual dedicaremos nuestros siguientes comentarios.

En el caso de la legislación peruana, la Ley -a los fines de determinar la renta de fuente nacional- ordena expresamente ignorar la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en el negocio jurídico, el lugar de celebración o de cumplimiento de los contratos. Vemos que esta disposición procede a excluir circunstancias vinculadas de manera remota o indirecta con el hecho económico productor del enriquecimiento, al contrario de como lo ha proclamado el máximo tribunal de la República en la decisión del caso Tricomar.

La mencionada legislación del Perú también señala de manera exhaustiva lo que debe entenderse como de fuente nacional, señalando, por ejemplo, lo siguiente: (i) los enriquecimientos producidos por capitales, bienes o derechos situados físicamente o utilizados económica-

<sup>37</sup> Sentencia del Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario de fecha 22 de noviembre de 1993 bajo la autoría del Juez José Antonio Landazabal, caso **CARTOENVASES VALENCIA, S.A. vs. REPUBLICA DE VENEZUELA (FISCO NACIONAL)**, Pág. 8, consultada en original.

mente en el país (artículo 9, literal b), (ii) las rentas derivadas del trabajo personal o actividades civiles, comerciales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional (artículo 9, literal c), (iii) los enriquecimientos obtenidos por la enajenación de acciones o participaciones representativas del capital de empresas constituidas o sociedades constituidas en el Perú (artículo 9, literal d), (iv) los intereses sobre capital colocado o utilizado económicamente en el país (artículo 10, literal a).<sup>38</sup> Observamos que la vinculación seleccionada en cada uno de los supuestos no es remota, ni indirecta, sino que son circunstancias directas que pueden ser catalogadas como "eficientes" en la producción del enriquecimiento.

En el caso de los países latinoamericanos no pertenecientes a la región andina, podemos señalar como ejemplo, la Ley de Impuesto a las Ganancias de Argentina. El artículo 5 de esta Ley establece lo siguiente:

**Artículo 5:** <<En general, y sin perjuicio de las disposiciones especiales de los artículos siguientes, son ganancias de fuente argentina, aquellas que provienen

<sup>38</sup> Artículo 9. Capítulo II "De la base jurisdiccional del impuesto", de la Ley de Impuesto a la Renta Peruana: <<En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se consideran rentas de fuente peruana:

- a) Las producidas por predios situados en el territorio de la República.
- b) Las producidas por capitales, bienes o derechos -incluidas las regalías a que se refiere el Artículo 27"- situados físicamente o colocados o utilizados económicamente en el país. Se exceptúa de esta disposición a las rentas por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades.
- c) Las originadas en el trabajo personal o en actividades civiles, comerciales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional.
- d) Las obtenidas por la enajenación de acciones o participaciones representativas del capital de empresas o sociedades constituidas en el Perú, en los casos previstos en el numeral 6 del inciso b) y en el inciso c) del Artículo 3° de esta Ley así como en el Artículo 4° de la misma>>.

Artículo 10. Capítulo II "De la base jurisdiccional del impuesto", de la Ley de Impuesto Sobre la Renta Peruana: <<Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, también se consideran rentas de fuente peruana:

- a) Los intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos o, en general, cualquier capital colocado o utilizado económicamente en el país. (...)>>.

de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la república, de la realización en el territorio de la nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de la celebración de los contratos>>.

Observemos que dicha definición establece que son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de: (i) bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República y por (ii) la realización en el territorio de cualquier acto susceptible de producir beneficios. Al igual que la legislación peruana, la misma norma señala que no se tomarán en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.

De lo expuesto, se desprende una serie de características comunes en la legislación de Perú y Argentina que debemos destacar. La legislación comparada señala de manera expresa que la nacionalidad, domicilio o residencia de las partes que participen en una operación no tiene incidencia a los fines de precisar si determinado enriquecimiento es territorial y, por tanto, computable en la determinación de la renta de fuente nacional. Además, la norma proclama que una circunstancia ajena al contenido económico de una operación, como lo sería el lugar de celebración del contrato, no es válida para indicar la condición territorial de un enriquecimiento.

En las reformas del impuesto sobre la renta venezolano contenidas en el Decreto-Ley N° 307 y en la Ley N° 71 se mantiene -en el encabezamiento del artículo 6- la definición clásica del principio territorial, que hace depender el carácter territorial de una renta a que la causa del enriquecimiento sea imputable a territorio venezolano. Adicionalmente, la norma contenida en el artículo 6 ha ampliado la definición del principio territorial, al incorporar una serie de supuestos en los cuales se considera que la renta producida es causada en Venezuela. Si bien dicha norma será comentada en extenso en el Capítulo

VII del presente Libro, podemos adelantar que el artículo 6 no señala de manera expresa, por ejemplo, que el lugar de celebración de los contratos no tiene incidencia en la determinación de la renta de fuente nacional. Sin embargo, en nuestra opinión, la Ley venezolana debería haber excluido del término de causa, a circunstancias sin contenido económico, ni relacionadas de manera directa con la producción del enriquecimiento, como lo sería el lugar de celebración de un contrato, a los fines de favorecer una correcta interpretación del principio territorial.

**V.**  
**LA DEFINICIÓN DE LA “CAUSA” DEL  
ENRIQUECIMIENTO**

## V. LA DEFINICIÓN DE LA "CAUSA" DEL ENRIQUECIMIENTO

A los efectos de delimitar y definir la "causa" del enriquecimiento, a continuación esbozaremos sus características, las cuales se desprenden de su relación con el hecho imponible del impuesto sobre la renta. Ello nos permitirá concluir sobre si la causa de la renta debe ser entendido a luz de la "teoría de la equivalencia de condiciones" o, por el contrario, debe considerarse que la causa del enriquecimiento es aquella circunstancia *eficiente* en la producción del enriquecimiento, de acuerdo a la "teoría de la causa eficiente".

Previamente debemos indicar que, la "causa", como presupuesto de la condición territorial del enriquecimiento fiscal, tenía aplicación en las Leyes de Impuesto sobre la Renta antecesoras del Decreto-Ley N° 307, cuyo hecho imponible estaba regido por el principio de territorialidad, y mantiene su vigencia en el mencionado Decreto-Ley y en la Ley N° 71 que incorporan el criterio de la renta mundial, es decir, la combinación del principio territorial y la condición de domiciliado de los perceptores de enriquecimientos a los fines del gravamen de la renta extranjera.

En efecto, antes del Decreto-Ley N° 307 la causa que fuera imputable a territorio venezolano determinaba la territorialidad de una renta y su gravabilidad con el impuesto. A partir de la entrada en vigencia del criterio de la renta mundial, la causa mantendrá su función de precisar el carácter territorial de un enriquecimiento. En el caso de los "no domiciliados", que la causa sea atribuible a Venezuela permite determinar la territorialidad de una renta y su gravabilidad. Pero además, en el caso de los domiciliados, los cuales deben gravar con el impuesto sus rentas de fuente nacional y de fuente extranjera, la causa no determinará la gravabilidad de una operación, sino que permitirá determinar que una renta sea atribuible al resultado de fuente nacional o al resultado de fuente extranjera. Esa distribución que permite la causa del enriquecimiento, también hará posible hacer efectivo la acreditación del impuesto pagado en el extranjero y cumplir con la prohibición

de neutralizar la pérdida de fuente extranjera trasladable con los enriquecimientos de fuente nacional. Por las razones expuestas, cuando a continuación hacemos referencia al término "causa", debe entenderse que el concepto es aplicable a los períodos fiscales previos a la vigencia del criterio de la renta mundial y a los ejercicios a los que aplique dicho sistema (aquellos que se inicien a partir del 1° de enero de 2001).

A continuación, las características de la causa del enriquecimiento.

### 1. La causa como hecho económico.

El impuesto sobre la renta tiene como hecho generador de la obligación tributaria, una manifestación de capacidad contributiva. Esa manifestación que evidencia el potencial de contribución del particular está representado por un hecho económico. Por tal razón, no se puede señalar que una circunstancia distinta al hecho económico pueda ser considerada como "causa" del enriquecimiento y producir que una renta sea considerada territorial.

En este sentido, la doctrina nacional ha señalado que el hecho económico es el vínculo idóneo entre una renta y determinada jurisdicción territorial, por evidenciar este hecho de manera racional la relación entre determinado enriquecimiento y un territorio nacional. Cualquier otro vínculo ajeno al hecho económico que sea seleccionado por el legislador resulta arbitrario por lucir en la relación económica como una circunstancia incidental o irrelevante<sup>39</sup>. En razón de lo expuesto,

<sup>39</sup> Así lo ha señalado la doctrina nacional en los siguientes términos: «De esta forma la Ley acoge el criterio de la fuente como supuesto de vinculación o sujeción pasiva a la potestad tributaria del Estado Venezolano, en función del lugar donde la riqueza se genera con prescindencia absoluta de la nacionalidad, el domicilio o la residencia del titular del enriquecimiento. Por tanto, cuando la Ley establece que el enriquecimiento será gravable si alguna de las causas que lo origina ocurra dentro del territorio nacional, ello necesariamente debe ser entendido como la causa o las causas de naturaleza económica y no simplemente como un nexo causal, ajeno o no de la esencia del hecho, acto u operación que genera tal enriquecimiento, lo cual se desprende claramente del propio texto del artículo 4° de la LISLR, donde de una manera enunciativa se señalan posibles supuestos de sujeción de la renta en atención al principio de territorialidad. La concepción económica que aquí sostenemos, sobre la causa del incremento patrimonial gravable con el impuesto sobre la renta constituye, a nuestro en-

por la naturaleza del hecho imponible se requiere que el acto económico generatriz del enriquecimiento ocurra en territorio nacional a los fines de que la renta producida sea territorial.

Además, el criterio de que la causa sea un hecho económico, *no sólo* está fundamentado en la naturaleza de la materia imponible del im-

tender, la forma que más se corresponde con el criterio de vinculación objetivo representado por la territorialidad, dado lo general de su consagración en la Ley, pues como señala el tributarista Dino Jarach '(...) estos momentos de vinculación sean subjetivos, sean objetivos nada tienen que ver con la pretendida regla de la territorialidad de los tributos, a no ser que se conciba el principio de territorialidad de manera muy vaga, comprendiendo en él cualquier vínculo entre el hecho imponible y el sujeto activo... Siendo directa, entonces, la vinculación entre hecho imponible y sujeto activo, sin tener en cuenta el sujeto pasivo y sus cualidades personales, evidentemente queda como único criterio de vinculación al sujeto activo la pertenencia económica del hecho imponible'. (...)

En este orden de ideas, la posibilidad de establecer prestaciones de naturaleza tributaria por parte del ente titular del poder financiero, deberá estar subordinado en su aspecto espacial a algún tipo de vínculo, racionalmente concebido, entre las partes que intervienen en la relación jurídico tributaria y no una mera apreciación arbitraria de quien ostenta dicho poder, es decir, una íntima relación de naturaleza económica, para el caso de la territorialidad en el Impuesto Sobre la Renta, con el lugar donde se genera el enriquecimiento y no causas meramente incidentales, irrelevantes desde el punto de vista económico». (OCTAVIO, José Andrés, "El elemento espacial del hecho imponible y los 'ADR's'", en *Revista de Derecho Tributario* N° 80, Julio-Septiembre de 1998, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1998, pag. 28-29).

En este mismo sentido, la doctrina ha manifestado que la causa del enriquecimiento debe ser una circunstancia de naturaleza económica: «(...) Cuando el enriquecimiento derive de una actividad económica, se requerirá que dicha actividad se haya efectuado dentro del territorio nacional. Si el enriquecimiento proviene de un bien, éste debe estar ubicado físicamente dentro de los límites territoriales de Venezuela. La norma en cuestión genera una zona gris para el derecho tributario venezolano, pues su análisis expresa que el enriquecimiento será territorial cuando alguna de las causas que dan lugar al enriquecimiento se ubique dentro del país. Aun cuando se habla en plural de las causas del enriquecimiento, debemos concluir que todas ellas deben ser de naturaleza económica y que no a otro tipo. Además, deben referirse a causas económicas directas, para excluir las causas indirectas o remotas que de alguna manera pudieran haber influido en la obtención del enriquecimiento. Esa causa es el origen, la fuente de naturaleza económica, que genera el enriquecimiento (...)». (MANTILLA GAMEZ, Samuel, *Tributación internacional y comercio electrónico: evolución, estructura y tratamiento fiscal*, Separata de la Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, N° 112, Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1999, página 292).

puesto sobre la renta. También dicha interpretación se desprende del propio artículo 6 del Decreto-Ley N° 307 y de la Ley N° 71, norma que hace referencia a la causa como criterio de determinación de la territorialidad de un enriquecimiento. Si bien dicha disposición no define la causa del enriquecimiento, el artículo 6 señala de manera enunciativa distintas circunstancias que pueden ser consideradas como causas del enriquecimiento (explotación del subsuelo, formación, traslado, cambio o cesión del uso o goce de bienes muebles o inmuebles, etc.). En este sentido, se puede señalar que todas las circunstancias mencionadas son circunstancias de contenido económico<sup>40</sup>. En razón de lo expuesto, se debe concluir que la causa del enriquecimiento estará representada por el hecho económico productor del enriquecimiento. Por el contrario, no se puede señalar como causa del enriquecimiento una circunstancia ajena a la naturaleza del hecho imponible, es decir, una circunstancia carente de contenido económico. Este sería el caso de aplicar la teoría de la equivalencia de causas y atribuirle el

<sup>40</sup> Así lo manifestó la Magistrado de la Corte Suprema de Justicia Hildegard Rondon de Sanso, quien señaló en un voto salvado de una decisión del máximo tribunal de la República que no se puede predicar que las causas que determinan la territorialidad de una operación sean causas jurídicas, sino que sólo pueden ser causas económicas. El voto salvado se expresó en los siguientes términos: «Así, pues, desde esta óptica, la doctrina unánimemente aceptada en Venezuela ha reconocido que la causa generadora del enriquecimiento es la económica y no la jurídica. Es la conjunción de factores y operaciones dentro del proceso de producción lo que constituye la causa del enriquecimiento. Si el proceso productivo ha tenido lugar total o parcialmente dentro del territorio nacional, el enriquecimiento que de él se deriva será territorial; mas si el proceso productivo es extraño al territorio nacional, el enriquecimiento que se derive no será gravable en nuestro país. Y, ciertamente, si analizamos la naturaleza de las causas que enuncia el legislador, en las normas antes mencionadas [Artículo 4 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta], nos percatamos de que éstas no son de naturaleza jurídica sino típicamente económicas: 'explotación del suelo, formación, traslado, cambio o cesión del uso o goce de bienes muebles o inmuebles, corporales e incorpóreas; servicios prestados por personas domiciliadas, residentes o transeúntes en Venezuela'. Últimamente se han agregado en las reformas existentes, 'las remuneraciones, honorarios o pagos análogos por asistencia técnica y servicios tecnológicos utilizados en el país'. Véase que ninguno de estos conceptos hace referencia a causas jurídicas en el sentido de fuente jurídica de las obligaciones sino que más bien, por el contrario, la enunciación que se realiza se refiere en todo momento a un concepto abstracto común como es el hecho económico que genera el enriquecimiento gravable». (Sentencia de la Corte Suprema de Justicia, en Sala Política Administrativa, Especial Tributaria, N° 207 de fecha 5 de abril de 1994, caso PROSPECT INTERNATIONAL, C.A., consultada en original).

carácter de causa a cualquier circunstancia que no posea contenido económico y que esté relacionada de manera indirecta o remota con un enriquecimiento (por ejemplo, el lugar de celebración del contrato). Pretender esto último sería ignorar la naturaleza económica del hecho imponible del tributo, así como de la actividad generatriz del resultado imponible y produciría el resultado ilógico que una renta obtenida por una actividad económica realizada fuera de Venezuela pueda ser considerada territorial.

## 2. La causa como circunstancia objetiva.

Como ya hemos comentado, las Leyes de Impuesto sobre la Renta antecesoras del Decreto-Ley N° 307 definían el hecho imponible exclusivamente con base en el principio de territorialidad. De tal manera que, la adopción de este principio servía a los fines de definir un ámbito objetivo de aplicación del impuesto venezolano, en contraposición con la selección de criterios subjetivos que vinculan a los particulares con el poder de imposición de un Estado determinado, en razón de su domicilio, residencia o nacionalidad.

En razón de lo expuesto, la causa del enriquecimiento debe entenderse como una circunstancia *objetiva*. Por ser la causa un elemento objetivo, se puede afirmar que una renta es territorial a determinada jurisdicción si el hecho imponible, es decir, el hecho económico ocurre en ese territorio nacional. Por lo tanto, una renta no podía calificar como territorial a través del uso de ciertas circunstancias subjetivas accesorias a la actividad generatriz del resultado imponible.

Inclusive, con el sistema de renta mundial que incorporó la reforma contenida en el Decreto-Ley N° 307, la causa del enriquecimiento mantiene su condición objetiva, porque si bien con el criterio de la renta mundial se incorpora el criterio de vinculación subjetivo "domicilio", ello solamente incide en determinación del enriquecimiento de fuente extranjera. Con el Decreto-Ley N° 307 y ahora con la Ley N° 71 las rentas nacionales siempre serán aquellos enriquecimientos cuya causa puede ser atribuible a territorio venezolano. Así se desprende del encabezamiento del artículo 6 de ambos textos legales, en el cual se señala que una renta es obtenida por actividades económicas reali-

zadas en Venezuela cuando la causa que lo origina sea atribuible a territorio venezolano. En cambio, las rentas de fuente extranjera serán aquellas vinculadas con el poder de imposición del Estado Venezolano mediante un criterio que considera un aspecto subjetivo de los contribuyentes del impuesto (domicilio en el caso de la Ley venezolana).

De acuerdo con lo antes expuesto, en nuestro criterio la territorialidad debe ser entendida a la luz de la teoría de la causa eficiente y no con la teoría de la equivalencia de condiciones. La razón que justifica nuestra posición es que una causa no eficiente en la producción de la renta, sino con una relación indirecta o remota con el hecho imponible del impuesto, podría hacer referencia a aspectos subjetivos del contribuyentes del impuesto, contrariando el carácter objetivo que debe tener la causa del enriquecimiento.

En efecto, entender el principio de la fuente bajo la perspectiva de la tesis de la equivalencia de causas, imputándole el carácter de causa a circunstancias con una relación remota o indirecta con un enriquecimiento fiscal, permite que aspectos tales como el origen del capital de trabajo (caso Unión Gráfica), el sitio de cobro del precio o el lugar de suscripción del contrato que documente una operación (caso Tricomar), puedan ser considerados como causas productoras del enriquecimiento. Por la naturaleza de las causas antes mencionadas, la ubicación de las mismas puede coincidir con el domicilio o la nacionalidad de los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta, por lo cual, entender la territorialidad a través de la teoría de la equivalencia de causas puede trastocar la naturaleza objetiva de la causa y convertirla, de manera incorrecta, en una circunstancia subjetiva.

En razón de lo expuesto, interpretar, bajo la vigencia de las Leyes de Impuesto sobre la Renta antecesoras del Decreto-Ley N° 307, la causa del enriquecimiento a través de la teoría de la equivalencia de condiciones, hubiera permitido una aplicación encubierta del principio de nacionalidad o domicilio no establecido expresamente por el legislador. En otras palabras, sería aceptar gravar rentas extraterritoriales a través de un vínculo subjetivo del contribuyente del impuesto, contrariando el ámbito objetivo que debió privar en la determinación de la renta territorial. En cambio, a través de la teoría de la causa eficiente se daría relevancia, a los fines de evaluar la condición territorial de un

enriquecimiento, a la ocurrencia de la actividad económica productora de la renta en territorio nacional. Al respecto, la doctrina ha señalado como argumento a favor de la teoría de la causa eficiente, que cuando la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana ha tenido la necesidad de gravar hechos imponibles ocurridos fuera de territorio venezolano, ha tenido que incorporar supuestos normativos expresos, como ocurrió con la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1986<sup>41</sup>.

Igualmente, en el Decreto-Ley N° 307 y en la Ley N° 71, la causa del enriquecimiento mantiene su condición objetiva. En efecto, si bien la Ley venezolana adopta por primera vez el criterio de la renta mundial, en el mismo esta presente el principio de la fuente territorial combinado con un criterio de vinculación subjetivo: «domicilio». Así las cosas, en primer término, serán gravables las rentas cuya causa sea atribuible a territorio venezolano y, en segundo término, los enriquecimientos extranjeros percibidos por domiciliados en Venezuela. En consecuencia, con el Decreto-Ley N° 307 y la Ley N° 71 es igualmente válido señalar que no se puede entender la causa a través de la teoría de la equivalencia de condiciones, por cuanto se podría entender como causa, circunstancias remotas o indirectas referidas a aspectos subjetivos del contribuyente, desnaturalizando la naturaleza objetiva de la causa del enriquecimiento.

<sup>41</sup> Así lo ha señalado la doctrina en los siguientes términos: «Es más, abona nuestra tesis antes expuesta –el necesario carácter ‘eficiente’ de la causa que determina la territorialidad del ingreso– el hecho que el legislador tributario en 1986 a través de la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta de ese año, para extender el ámbito espacial del gravamen citado a ciertos enriquecimientos pasivos, tales como los obtenidos en el exterior por venezolanos por concepto de arrendamientos, dividendos y participaciones en utilidades, intereses, bienes dados en fideicomiso, regalías y participaciones análogas, tuvo necesariamente que consagrar un supuesto expreso por el cual se reputaban como gravables tales enriquecimientos extraterritoriales. Así lo confirmaban las normas del aparte UNICO del artículo 1° y del artículo 65 de la Ley de Impuesto sobre la Renta reformada en 1986. Es más, el reglamentista, aplicando la norma antes citada del artículo 65 ejusdem, mediante Decreto N° 1.369 de fecha 26 de noviembre de 1986, precisó los límites del anterior dispositivo». (ROMERO-MUCL, Humberto, “Consideraciones sobre la naturaleza jurídica y tratamiento fiscal de los American Depositary Receipts (ADRs) en Venezuela”, en *Revista de Derecho Tributario* N° 70, Enero-Marzo de 1996, Caracas, 1996, página 54).

Con el inicio de la aplicación del criterio de renta mundial, la situación antes expuesta (la desnaturalización del carácter objetivo de la causa) provocaría que el contribuyente calculará de manera incorrecta la renta de fuente nacional y el enriquecimiento de fuente extranjera, haciendo inefectivo el mecanismo de crédito fiscal. En efecto, que sea considerada como causa del enriquecimiento una circunstancia que refleje aspectos subjetivos del contribuyente, podría provocar que se califiquen como territoriales, rentas derivadas de hechos imposables ocurridos fuera del territorio nacional y que hayan tributado el impuesto sobre la renta por ante un fisco extranjero. Como resultado de ello, rentas extranjeras se imputarían a la determinación de la renta de fuente nacional. Como el mecanismo de crédito fiscal de la Ley venezolana está limitado a las rentas extranjeras, el impuesto pagado en el exterior, por las rentas calificadas de manera errónea como de fuente venezolana, no podrá ser acreditado contra el impuesto venezolano causado sobre los mismos enriquecimientos.

### 3. El carácter eficiente de la causa.

Se tiene que admitir que la falta de claridad en la redacción de la norma que hace referencia a la causa del enriquecimiento, permite la existencia de interpretaciones extensas que interpreten como causa del enriquecimiento, cualquier circunstancia remota o indirecta relacionada con la renta. Sin embargo, si bien la norma que contiene la definición del principio de la fuente en la Ley venezolana es insuficiente e imprecisa, debemos observar que la disposición señala que la causa del enriquecimiento debe ser aquella que de origen al enriquecimiento. Esa característica debe excluir a otras condiciones con una relación indirecta o remota en la generación de la renta, carentes de la eficiencia necesaria para producir el enriquecimiento. Por tal razón, la circunstancia catalogada como causa requiere tener una eficiencia en la producción del enriquecimiento. Por lo tanto, la condición territorial del hecho imponible del impuesto sólo puede ser comprendida a través de la teoría de la causa eficiente. En cambio, la teoría de la equivalencia de causas es inadecuada en la comprensión del requisito territorial del hecho imponible, por cuanto permite que circunstancias no generadoras de la renta puedan ser calificadas como causas de la misma.

La validez de la "causa eficiente" a los fines de entender la territorialidad de la renta, se desprende del propio artículo 6 del Decreto-Ley N° 307 y de la Ley N° 71, el cual señala como causas del enriquecimiento circunstancias de contenido económico, tales como: cesión del uso y goce de bienes muebles e inmuebles, la prestación de servicios en el país, etc. Estos actos no tienen una vinculación remota con el enriquecimiento. Todo lo contrario, tienen una relación directa con la generación del producto rentístico.

Por otra parte, una posición que avale la teoría de la equivalencia de causas a los fines de entender la causa del enriquecimiento, favorecería la existencia de una doble imposición internacional, al considerarse que una renta es territorial por existir cualquier circunstancia relacionada con el enriquecimiento que se pueda atribuir a territorio venezolano. Al existir sólo una causa remota o indirecta con el territorio venezolano, evidentemente debe existir una causa principal o directa relacionada con otra jurisdicción territorial, lo cual implica que esa renta será considerada territorial por dos estados. En cambio, sólo una circunstancia puede ser catalogada como eficiente en la producción del enriquecimiento, de tal forma que, la misma sólo podría ser atribuible a una sola jurisdicción territorial. Ello evitaría que la doble imposición sea provocada por las definiciones amplias del principio de la fuente (conflicto fuente-fuente), caso en el cual no se reconocería el mecanismo de "crédito fiscal" que tradicionalmente seleccionan las legislaciones internas de los países de renta mundial a los fines de evitar o atenuar los efectos de la doble imposición.

### 4. La caracterización de la causa en los negocios jurídicos.

Para definir la causa eficiente del enriquecimiento debemos entender que la ocurrencia de esa circunstancia tiene como efecto la producción del enriquecimiento fiscal. También es importante observar que, la definición del término "causa eficiente" debe permitir precisar el cumplimiento del requisito de territorialidad en cada uno de los elementos de la renta: ingresos, costos y deducciones, de conformidad con lo

previsto en la Ley de Impuesto sobre la Renta.<sup>42</sup> En tal sentido, en la ya citada sentencia del Tribunal Tercero de Impuesto sobre la Renta de fecha 11 de abril de 1977, se procedió a dar una definición del término “causa eficiente”. Es importante observar, que la definición dada por la mencionada jurisprudencia correspondió a la causa eficiente de un egreso. Al respecto, el Tribunal observó:

<<Sin embargo, ello no es suficiente para aclarar el alcance de la norma. En efecto, habría que preguntarse cuándo se causa el gasto en el país.

No hay una respuesta precisa en la Ley, por lo cual el intérprete recurre a una disposición análoga, la que regula la territorialidad de los ingresos, en el Parágrafo Tercero del artículo 1, que dice: ‘un enriquecimiento proviene de actividades económicas realizadas en Venezuela o de bienes situados en el país, cuando alguna de las causas que lo originan ocurre dentro del territorio nacional, ya se refieran esas causas a la explotación del suelo o subsuelo, a la formación, traslado, cambio o cesión de uso o goce de bienes muebles o inmuebles corporales, o a servicios prestados por personas domiciliadas, residentes o transeúntes en Venezuela’. Conforme a este criterio, el gasto debe ser considerado territorial cuando alguna de las causas, y concretamente la causa eficiente ocurre dentro del territorio nacional.

<sup>42</sup> En efecto, en correspondencia con lo expuesto en el artículo 1° y 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la territorialidad es un requisito de todos los componentes de la renta. Así lo establece de manera expresa, en el caso de los gastos, el encabezamiento del artículo 27 dispone que las deducciones imputables a la determinación del enriquecimiento neto de fuente nacional, deben corresponder a “egresos hechos en el país”. También en atención del principio de la fuente, el artículo 23 de la Ley establece que se entienden “causados en el país”, los costos de los bienes adquiridos en el exterior e invertidos en la producción de la renta en el país, así como los gastos incurridos por concepto de comisiones de intermediarios, seguro y flete, con el propósito de comprar dichos bienes. Por tal razón, sólo de manera excepcional, hasta ahora la Ley de Impuesto sobre la Renta había permitido en determinados casos, que ingresos de fuente extranjera o gastos incurridos en el exterior pudieran ser incluidos a los fines de la determinación de la renta fiscal. Este sería el caso, por ejemplo, de las rentas no nacionales que percibieran las empresas de transporte internacional, las cuales debían computar a los fines de la determinación del impuesto, la totalidad de sus ingresos y costos mundiales.

La causa de la obligación de las partes, es, según la doctrina francesa moderna, el cumplimiento de la obligación por otra parte, pues, cada parte persigue el cumplimiento de la otra parte y si ese cumplimiento no se produce, la obligación de la contraparte deja de tener causa. O sea, que el gasto, en cuanto constituye un débito, tiene por causa la prestación que la origina, por cuanto si ésta no se efectúa, el gasto no tendría causa. De modo, pues, que la causa del gasto es la prestación de la contraparte. Por consiguiente, el gasto se reputa territorial cuando la prestación de la contraparte, que es su causa, se cumple en el territorio nacional>><sup>43</sup>. (Subrayado Nuestro)

Esta decisión señala que la causa de la renta a que hacía referencia la Ley de Impuesto sobre la Renta es también la causa de un negocio jurídico, que de acuerdo a la doctrina francesa viene representada por la prestación que debe realizar la otra parte interviniente en el negocio jurídico. En la jurisprudencia citada, la fiscalización cuestionó la deducción de un gasto incurrido por la compañía Shell de Venezuela, NV, por no cumplir con la condición territorial establecida en el encabezamiento del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, norma que limita la deducción a los gastos realizados en el país.

En el caso particular, dicho egreso estaba representado por los aportes realizados por Shell de Venezuela, NV a un fideicomiso constituido en una entidad ubicada en el exterior cuyos beneficiarios eran trabajadores de la empresa. Los aportes al fideicomiso eran parte de los beneficios laborales convenidos entre el patrono y el trabajador. El Tribunal decidió que el gasto era territorial y deducible a los fines del impuesto sobre la renta, por cuanto la causa eficiente en el caso analizado estaba representada por la prestación de la contraparte (beneficiarios del fideicomiso y empleados de la compañía), es decir, la relación laboral que motivó los pagos que realizó Shell de Venezuela, NV. En el supuesto concreto, el desempeño laboral realizado por los traba-

<sup>43</sup> Sentencia del Tribunal Tercero de Impuesto sobre la Renta, de fecha 11 de abril de 1977, caso COMPAÑÍA SHELL DE VENEZUELA, N.V. vs. REPÚBLICA DE VENEZUELA (FISCO NACIONAL), consultada en original.

ladores beneficiarios del fideicomiso fue realizado en Venezuela, por lo cual, la causa eficiente del gasto era atribuible a territorio venezolano y, en consecuencia, el gasto era territorial y deducible.

Sin embargo, si bien consideramos que en la sentencia del caso Shell de Venezuela, NV se acierta en la selección de la causa eficiente (relación laboral) disentimos del criterio de selección. No consideramos que la causa del enriquecimiento sea idéntica a la causa de un negocio jurídico. Recordemos que el caso expuesto está referido a la deducción de un egreso y la tesis expuesta es útil a los fines de precisar la causa eficiente de un gasto. Pero en el análisis de la causa eficiente de un ingreso o una renta, no es válido considerar dicho criterio. En efecto, no se puede concluir que la causa de un ingreso o una renta es la contraprestación de la otra parte en una relación contractual, por cuanto en dicho caso se debería entender que una contraprestación habitual como es el pago viene a representar la causa eficiente y donde ocurra el mismo determinará la territorialidad o no de una operación. Por tanto, consideramos que asimilar el concepto de causa eficiente a la causa de un negocio jurídico no sería válido a los fines de identificar la territorialidad de cada uno de los elementos que conforman la determinación del enriquecimiento fiscal: ingresos, costos y deducciones.

En nuestra opinión, a los fines de revelar una correcta definición del término "causa eficiente", en principio, se debe escudriñar el hecho imponible del impuesto sobre la renta (enriquecimiento neto, disponible, anual y territorial) con el propósito de determinar que circunstancia puede ser catalogada como eficiente en la producción del enriquecimiento, por existir una relación directa entre la ocurrencia de esa causa y la producción de la renta fiscal. En este sentido, en principio, debemos señalar que la renta como materia imponible del impuesto tiene naturaleza económica y, en razón de ello, el legislador lo incorpora en la norma tributaria como presupuesto generador de la obligación tributaria, por ser tal hecho una manifestación idónea de capacidad contributiva, revelando así el potencial de contribución del contribuyente. Si el resultado rentístico posee carácter económico, también lo tiene la actividad productora de la renta. Como ya hemos comentado,

en nuestro criterio es el hecho económico la causa eficiente del enriquecimiento.

Pero los actos de contenido económico realizados entre los contribuyentes del impuesto con el propósito de obtener enriquecimientos, son objeto de normas jurídicas que proceden a conceptualizarlos como distintas formas contractuales de acuerdo a las prestaciones que asumen cada una de las partes del contrato, a los fines de establecer los derechos y obligaciones de cada uno de los sujetos que intervienen en determinada relación contractual que no son acordados por mutuo acuerdo de las partes. En razón de ello, hechos con un propósito económico adquieren la cualidad de negocios jurídicos. Los negocios jurídicos no son el hecho imponible del tributo, como sí lo es la renta, pero los actos económicos productores de rentas son caracterizados como negocios jurídicos. Así lo ha señalado la doctrina en los siguientes términos:

«Nosotros no desconocemos el hecho de que hay impuestos en cuyo hecho imponible ocupa un lugar una relación jurídica de derecho privado; pero sostenemos que el negocio o el acto jurídico no tiene importancia para el nacimiento de la obligación impositiva en cuanto negocio o acto jurídico, sino por la relación económica que él crea. Lo que constituye el presupuesto de hecho de todos los impuestos, también los titulados a los negocios o a la circulación jurídica de los bienes, no es el negocio, o sea la manifestación de voluntad que crea una relación económico-jurídica, sino esta última, que, por su naturaleza de relación económica, es apta para poner en evidencia la capacidad contributiva. (...)

El impuesto a los réditos [impuesto sobre la renta en el caso venezolano] es considerado universalmente como el típico impuesto sobre un hecho económico. Se admite asimismo que responde al principio de la capacidad contributiva(...).

Sin embargo, entre los requisitos del concepto de rédito imponible en la mayoría de los derechos tribu-

tarios positivos hay el de la realización del rédito. No podemos profundizar aquí este concepto; es suficiente poner en evidencia que muchas veces la realización se cumple mediante un determinado negocio jurídico; por ejemplo, la realización de un mayor valor de una empresa se realiza a través de la cesión de la empresa a una sociedad; o el mayor valor de edificios o de títulos a través de la venta o de la permuta de ellos. El negocio jurídico es, entonces, el presupuesto de hecho de uno de los requisitos del hecho imponible; hace parte, pues, del presupuesto de hecho de la obligación impositiva; (...).

Cabe entonces preguntarse: si, desde el punto de vista de la dogmática del derecho tributario, el negocio jurídico no constituye el presupuesto de la obligación impositiva, ¿cuál es su importancia en la configuración de la relación jurídica tributaria?

La contestación a este pregunta se puede formular, a nuestro parecer, de la siguiente manera: para el nacimiento de la obligación impositiva es relevante la relación económica, de la cual resulta capacidad contributiva. La Ley tributaria, sin embargo, no puede ignorar que las relaciones económicas son creadas muchas veces mediante negocios jurídicos. El negocio jurídico, es decir, la manifestación de voluntad que crea una relación jurídica, interesa a la ley tributaria solamente en cuanto crea la relación económica; ésta constituye el hecho imponible, el presupuesto de la obligación impositiva(...)>><sup>44</sup>. (Inserción y Subrayado Nuestro)

A los fines de identificar la territorialidad de una operación, que la actividad económica se pueda traducir en determinado negocio jurídico, es importante en la identificación plena de la prestación de cada una de las partes y, en especial, aquella realizada por el receptor de la renta, por cuya realización el contribuyente percibe el resultado lucrativo sujeto a la imposición del impuesto sobre la renta. Esa presta-

ción realizada por una de las partes del acuerdo y que le produzca a éste una renta, representará la causa eficiente del enriquecimiento y también la del egreso o gasto.

Para ilustrar mejor el concepto de la causa eficiente, debemos señalar el siguiente ejemplo: en una compra-venta de un bien mueble, una parte se compromete a transferir la propiedad del bien y la otra a pagar el precio de venta del mueble. En el caso del vendedor, la operación de venta le representará un enriquecimiento fiscal, si el precio de venta acordado excede el costo de adquisición del bien más las mejoras efectuadas y el incremento del costo por aplicación de la normativa del ajuste por inflación fiscal (si el bien mueble es una partida no monetaria). Por lo tanto, el vendedor por la transferencia de la propiedad podrá obtener una renta, por lo cual, dicha prestación representará la causa *eficiente* en la producción del enriquecimiento. Esta prestación constituirá la causa eficiente no sólo del vendedor del bien mueble, sino también la causa del costo del comprador de la cosa mueble. Por lo tanto, la actividad económica caracterizada en el negocio jurídico como la prestación del vendedor es la "causa eficiente" que indicará la territorialidad de una operación. Si la causa eficiente ocurre en Venezuela, el enriquecimiento del vendedor y el costo del comprador serán territoriales, sin perjuicio de la excepción establecida en el artículo 23 del Decreto-Ley N° 307 y de la Ley N° 71, la cual considera realizados en el país el costo de adquisición de los bienes destinados a la producción de la renta en Venezuela, independientemente del hecho que sean adquiridos en el exterior.

<sup>44</sup> JARACH, Dino, *El Hecho Imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, Abeledo-Perrot, 3era. Edición, Buenos Aires, página 118-119.

**VI.  
LA CAUSA EFICIENTE DEL  
ENRIQUECIMIENTO EN LOS NEGOCIOS  
JURÍDICOS**

## VI. LA CAUSA EFICIENTE DEL ENRIQUECIMIENTO EN LOS NEGOCIOS JURÍDICOS

### *1. La causa eficiente del enriquecimiento obtenido por bienes corporales.*

Los artículos 1° y 4 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1995 establecían que los enriquecimientos obtenidos por "bienes situados en el país" o por "actividades económicas realizadas en Venezuela" estaban sujetos a la imposición del impuesto sobre la renta venezolano, cuando alguna de las causas que origine la renta ocurriera en Venezuela. Ahora, los artículos 1° y 6 del Decreto-Ley N° 307 y de la Ley N° 71 sólo hacen referencia a las rentas producidas por actividades económicas realizadas en Venezuela, sin señalar de manera específica, como lo hacía la Ley anterior, a los enriquecimientos obtenidos por bienes situados en Venezuela. Sin embargo, esa modificación no incide en lo absoluto en nuestro planteamiento que el hecho imponible del impuesto debe ser entendido con la teoría de la causa eficiente.

En efecto, que la normas contenidas en los artículos 1° y 6 no mencionen de manera expresa que los enriquecimientos obtenidos de bienes situados en el país se entenderán territoriales, no desvirtúa en lo absoluto la afirmación que la causa eficiente de los enriquecimientos obtenidos por bienes corporales puede ser atribuible a Venezuela si los bienes están ubicados en territorio nacional.

El efecto rentístico producido por los bienes corporales, puede ser producto de la enajenación de los mismos, es decir, por la transferencia de la propiedad a título oneroso, por la cesión onerosa de su uso y goce y por los frutos civiles que puedan producir.

En primer término, desarrollaremos la causa eficiente del enriquecimiento obtenido de bienes inmuebles y muebles corporales, bajo el siguiente esquema: (i) causa eficiente en la enajenación de bienes corporales y (ii) causa eficiente en la cesión del uso y goce de bienes corporales. Por su parte, por la particularidad que revisten los bienes

intelectuales (propiedad intelectual o industrial), hemos decidido desarrollarlos de manera separada.

#### A. La causa eficiente en la enajenación de bienes corporales.

Como comentáramos anteriormente, en la Exposición de Motivos de la primera legislación en materia de impuesto sobre la renta se señaló que la territorialidad de los enriquecimientos provenientes de bienes viene determinada por la ubicación física del bien. A este respecto, debemos señalar que este presupuesto de la territorialidad de la renta -la localización física del bien- mantiene correspondencia con la causa eficiente de la renta, entendiendo por la misma, la prestación del enajenante del bien y receptor del enriquecimiento. En efecto, si la enajenación se refiere a un bien ubicado en Venezuela, la causa eficiente, es decir, la prestación del enajenante (transferencia de la propiedad del bien) ocurrirá en territorio nacional. Tal coincidencia avala la teoría de la causa eficiente a los fines de interpretar la condición territorial del hecho imponible del impuesto sobre la renta.

El contribuyente del impuesto puede celebrar distintos negocios jurídicos, tales como la venta<sup>45</sup> o la permuta<sup>46</sup>, a los fines de transferir la propiedad de la cosa y obtener la contraprestación del adquirente del bien enajenado. En la venta, como consecuencia de la contraprestación del comprador -pago del precio-, el vendedor podrá obtener un enriquecimiento en caso que el precio de venta del bien exceda el costo fiscal de la cosa enajenada.

En el caso de la permuta, el Reglamento General de la Ley de Impuesto sobre la Renta señala que formará parte del ingreso bruto fiscal del contribuyente el precio de mercado del bien recibido en permuta<sup>47</sup>. La

<sup>45</sup> Artículo 1.474 del Código Civil Venezolano: «La venta es un contrato por el cual el vendedor se obliga a transferir la propiedad de una cosa y el comprador a pagar el precio».

<sup>46</sup> Artículo 1.558 del Código Civil Venezolano: «La permuta es el contrato por el cual cada una de las partes se obliga a dar una cosa y obtener otra por ella».

<sup>47</sup> Artículo 38, Parágrafo Primero del Reglamento General de la Ley de Impuesto sobre la Renta: «Formará parte del ingreso bruto global el resultado que se obtenga de aplicar el precio de mercado a los bienes que se adquieran por permuta o dación en pago».

diferencia entre el precio de mercado del bien recibido y el costo fiscal del bien entregado en el negocio de permuta, representará el enriquecimiento fiscal de cada permutante.

Las prestaciones del vendedor o permutante versan sobre la transferencia de la propiedad del bien y su tradición. Por tratarse de contratos que tienen por objeto la transmisión de la propiedad, la venta y la permuta son consensuales, es decir, la propiedad se trasmite por efecto del consentimiento legítimamente manifestado, aún cuando la tradición material del bien no se haya realizado.<sup>48</sup>

La prestación del vendedor referente a la transferencia de la propiedad es la "causa eficiente" de su enriquecimiento. En efecto, la causa que motiva al comprador a celebrar el negocio jurídico es la adquisición de la propiedad de un bien. Por dicha causa, en el contrato de venta, el comprador procede a realizar su prestación, el pago del precio de venta, cuyo excedente sobre el costo fiscal representa el enriquecimiento fiscal del vendedor. Por lo antes expuesto, se desprende una relación de causa y efecto, entre la prestación del vendedor y la producción de la renta. En el contrato de permuta, la prestación de las partes consiste en transferirse de manera recíproca bienes, que en caso de exceder el valor de mercado el costo fiscal del bien produce el efecto rentístico sujeto al gravamen del impuesto. Para ambos permutantes, la tradición del bien por la otra parte representa la causa eficiente del enriquecimiento.

En razón de lo expuesto, la ubicación física de los bienes en el momento en que las partes acuerdan la transferencia de la propiedad de la cosa condiciona la territorialidad de la operación. Si al momento del acuerdo, los bienes están ubicados en territorio nacional, la transferencia de la propiedad versará sobre bienes nacionales, por lo cual, la renta obtenida por la enajenación de las cosas será territorial. En cambio, si la

<sup>48</sup> Artículo 1.161 del Código Civil Venezolano: «En los contratos que tienen por objeto la transmisión de la propiedad u otro derecho, la propiedad o derecho se transmiten y se adquieren por efecto del consentimiento legítimamente manifestado; y la cosa queda a riesgo y peligro del adquirente, aunque la tradición no se haya verificado».

negociación tiene por objeto bienes no ubicados en el país, la renta es extraterritorial.

Así también lo habría entendido el legislador en materia de Impuesto sobre la Renta, cuando en el artículo 16, párrafo primero de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece que las rentas obtenidas por la exportación de bienes desde Venezuela al exterior también están sujetas al impuesto<sup>49</sup>. En nuestra opinión, esto es así, por cuanto la transferencia de la propiedad versa sobre un bien localizado en Venezuela, cuya tradición implica el traslado posterior del bien al exterior, de tal manera que, aun cuando el bien se traslade al exterior, la causa eficiente (transferencia de la propiedad) habrá ocurrido en Venezuela. Por lo tanto, en dicho supuesto la condición de territorialidad coincide con la causa eficiente del enriquecimiento que hemos señalado.

También sería el caso de las ventas en consignación de bienes remitidos desde el exterior. En efecto, el artículo 37 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece que el enriquecimiento neto de los contribuyentes que desde el exterior remitan al país mercancías en consignación será el veinticinco por ciento (25%) de sus ingresos brutos<sup>50</sup>. Añade la norma que estos ingresos estarán constituidos por el monto de las ventas de dichas mercancías *en* Venezuela. Si bien la norma no contiene una definición de ventas en consignación, tal figura implica la actua-

<sup>49</sup> Artículo 16, párrafo primero, de la Ley de Impuesto sobre la Renta: «El ingreso bruto global de los contribuyentes, a que se refiere el artículo 7 de esta Ley, estará constituido por el monto de las ventas de bienes y servicios en general, de los arrendamientos y de cualesquiera otros proventos, regulares o accidentales, tales como los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles y los provenientes de regalías o participaciones análogas, salvo lo que en contrario establezca la Ley. (...) Parágrafo Primero. Se consideran también ventas las exportaciones de bienes de cualquier clase, sean cultivados, extraídos, producidos o adquiridos para ser vendidos, salvo prueba en contrario y conforme a las normas que establezca el Reglamento». (Subrayado Nuestro)

<sup>50</sup> Artículo 37 de la Ley de Impuesto sobre la Renta: «Los enriquecimientos netos de los contribuyentes que desde el exterior remitan al país mercancías en consignación serán el veinticinco por ciento (25%) de sus ingresos brutos. Estos ingresos estarán constituidos por el monto de las ventas de dichas mercancías en la República Bolivariana Venezuela».

ción de un intermediario que vende por cuenta del vendedor<sup>51</sup>. Los bienes son remitidos desde el exterior a Venezuela y vendidos en el país por el intermediario que actúa por cuenta del vendedor, por lo cual, la transferencia de la propiedad versará sobre un bien ubicado en Venezuela. Por lo tanto, la norma contenida en el artículo 37 establece una determinación sobre base presunta, previa consideración del carácter territorial del supuesto, lo cual coincide con nuestros comentarios anteriores.

Por lo antes expuesto, en el caso de la enajenación de bienes corporales muebles e inmuebles, hemos observado que la causa del enriquecimiento seleccionada por el legislador en materia de impuesto sobre la renta es la prestación del enajenante -la tradición de la propiedad del bien-, es decir, la causa eficiente de la renta, de tal forma que, si la enajenación opera sobre un bien ubicado en Venezuela, la operación es territorial.

#### a'. Acciones de una compañía constituida y domiciliada en Venezuela.

El Decreto-Ley N° 307 incorporó varios supuestos de rentas territoriales que completan la tradicional definición de la «causa» del enriquecimiento, los cuales se mantienen en su reforma contenida en la Ley N° 71. Uno de estos supuestos, el contenido en el literal h) del artículo 6, señala que se entenderá como enriquecimiento territorial el «rendimiento» de valores mobiliarios -tal como sería el caso de una acción- emitidos por una compañía constituida ó domiciliada en Venezuela.

<sup>51</sup> La Ley de Impuesto Sobre la Renta no establece una definición de «ventas en consignación», pero siempre se ha entendido que dicha figura implica la intervención de un intermediario que realice la venta por cuenta del propietario del bien enajenado. La caracterización de las ventas en consignación si está señalado en la legislación en materia de impuesto al valor agregado. En efecto, el artículo 27 del Reglamento General de la Ley de Impuesto al Valor Agregado al definir la temporalidad del hecho imponible en las ventas en consignación, menciona la intervención del consignatario que vende por cuenta del comitente: «En la entrega de bienes en consignación, el hecho imponible se entenderá ocurrido o perfeccionado y nacida la obligación tributaria cuando el consignatario realice las ventas por cuenta del comitente y emita la factura, cobre el precio o entregue el bien, según lo que ocurra primero». (Subrayado Nuestro)

Independientemente de si dentro del término «rendimientos» se pueda entender incluida la renta derivada de la enajenación del título, el supuesto comentado mantiene correspondencia con la jurisprudencia de los tribunales venezolanos que han considerado las acciones de una sociedad venezolana como bienes territoriales y, por tanto, productores de rentas de fuente venezolana.

Efectivamente, la jurisprudencia nacional ya había señalado que las acciones de una sociedad constituida y domiciliada en Venezuela son “bienes territoriales”, razón por lo cual, el enriquecimiento obtenido por la enajenación de estos títulos representa un enriquecimiento territorial. Este fue el criterio esbozado por la extinta Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta en sentencia de fecha 31 de julio de 1953 (Caso Henríquez Azpurua vs. Fisco Nacional). La decisión se expresó en los siguientes términos:

<<(…) La Junta encuentra que la actividad económica productora de la renta en el caso de autos, ha sido completamente de origen venezolano, ya que se trata de la cesión de bienes muebles situados en el país, como son las acciones de una compañía anónima domiciliada en Caracas, (…)

Para obtener la renta, en el caso de autos, los beneficiarios de ésta, domiciliados en Venezuela, no han realizado ninguna actividad económica fuera del territorio nacional. La actividad económica realizada ha sido la de comprar dentro del territorio nacional las acciones de una Compañía Anónima, también domiciliada en el país, y venderlas ulteriormente a una persona domiciliada en el país y a otra domiciliada en el exterior.

(…) en el caso de autos se trata de la venta, por personas domiciliadas en el país, de bienes muebles situados en el territorio nacional, como son las acciones de una compañía anónima venezolana domiciliada en el país, sin que la cesión de estas acciones conlleve a la existencia de alguna actividad económica realizada fuera de territorio nacional. Por todas las razones expuestas la Junta encuentra que el beneficio

obtenido en la venta de estas acciones es gravable en el país, (...)>><sup>52</sup>. (Subrayado Nuestro)

El criterio que señala el carácter territorial de las acciones de una compañía constituida en Venezuela, fue ratificado en la ya mencionada sentencia de la Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa Especial Tributaria, de fecha 5 de abril de 1994 (caso Standard Oil Company y Prospect Internacional, C.A. vs. República de Venezuela). En dicha decisión judicial se afirmó que las acciones de compañías venezolanas se entenderán siempre como territoriales, independientemente de que el título se encuentre fuera del país. En caso particular se decidió que los dividendos que devengarán los accionistas de una sociedad venezolana eran gravables con el impuesto venezolano, aun cuando el resultado distribuido tuviera su origen en actividades económicas realizadas fuera de territorio venezolano. El criterio de la Corte, con respecto a la territorialidad de la acción, es señalado de la siguiente manera:

<<Las acciones emitidas por una compañía de comercio constituida en Venezuela, se localizaran en el país, esto es, son bienes territoriales, independientemente de que los títulos que emitan las sociedades y representen las citadas participaciones sociales, fiscalmente se ubiquen fuera del país>><sup>53</sup>.

Al respecto, debemos señalar que si bien las acciones son declaradas como territoriales, por la circunstancia de conformar el capital de una sociedad venezolana, la justificación de ser activos territoriales independientemente de la ubicación física del título, viene dado por el hecho que las acciones de una compañía anónima constituida y domiciliada en Venezuela representan la propiedad de bienes localizados en territorio venezolano. En efecto, la acción no es un bien territorial “per se”, sino

<sup>52</sup> Sentencia de la Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, de fecha 31 de julio de 1953, caso HENRIQUEZ AZPURUA vs. FISCO NACIONAL.

<sup>53</sup> Sentencia de la Corte Suprema de Justicia, en Sala Político Administrativa, Especial Tributaria, N° 207 de fecha 5 de abril de 1994, caso PROSPECT INTERNATIONAL, C.A., consultada en original.

que tal característica viene otorgada por el activo que subyace al título, una fracción del patrimonio de una sociedad venezolana. Como es usual que el patrimonio de una sociedad nacional esté representado por bienes ubicados en el país, sin menoscabo del hecho que una compañía venezolana pueda poseer bienes localizados en el extranjero, la jurisprudencia de manera acertada ha señalado la territorialidad de la enajenación de acciones de una compañía constituida y domiciliada en Venezuela.

En correspondencia con lo antes expuesto, el Decreto-Ley N° 307 incorporó el supuesto de territorialidad de los rendimientos de los títulos emitidos por una compañía venezolana en la definición del principio de la fuente, tal como lo había proclamado con anterioridad la jurisprudencia venezolana para el caso particular de la utilidad fiscal producida por la enajenación de una acción y del dividendo decretado por una sociedad venezolana.

Es importante observar que, antes de la entrada en vigencia del Decreto-Ley N° 307, determinada doctrina nacional había aceptado de manera condicionada el criterio judicial de que las acciones de una compañía constituida en Venezuela son activos territoriales. Esta doctrina considera que sobre el particular existe una presunción, la cual puede ser desvirtuada, en caso que los activos de la compañía venezolana estén ubicados en el exterior. Según esta tesis, por la naturaleza económica de la materia imponible, no se puede aceptar que el hecho que las acciones conformen el capital de una sociedad constituida y domiciliada en Venezuela, sirva para indicar de manera absoluta el carácter territorial de los títulos. En tal sentido, señala la doctrina que: «(...) la presunción de territorialidad de las acciones de una compañía constituida y domiciliada en Venezuela (...) tendrá validez sólo en la medida que tales títulos representen bienes ubicados en el país»<sup>54</sup>.

<sup>54</sup> La doctrina se manifiesta en los siguientes términos: «(...) Consideramos que dicha presunción de territorialidad encuentra fundamento no directamente en las acciones, sino en la fracción del capital de las sociedades mercantiles que ellas representan, invertido en bienes situados en territorio venezolano. (...) No desconocemos la relativa validez de la presunción de considerar que las acciones de sociedades mercantiles constituidas y domiciliadas en Venezuela se reputen como bienes ubicados en el país, pues en definitiva ello constituye un indicio sobre el lugar donde se ha invertido el capital social o los bienes que

Reconocemos la validez del anterior planteamiento, a los fines de desvirtuar la presunción comentada, en el caso por ejemplo, de que la totalidad de activos de una empresa venezolana estén ubicados en el exterior. En efecto, en el caso hipotético mencionado, la causa eficiente del enriquecimiento derivado de la enajenación de los títulos no sería atribuible a la jurisdicción venezolana. Incluso ahora la causa eficiente debe privar sobre el supuesto contenido en el literal h) del artículo 6, de tal forma que, si las acciones de una compañía venezolana representan en su totalidad activos localizados en el exterior, la venta de tales títulos es una operación extraterritorial. Por el contrario, en nuestra opinión, que una compañía venezolana posea determinados bienes ubicados fuera del territorio nacional no permite desvirtuar la presunción de territorialidad ni el supuesto contenido en el literal h) del artículo 6. En ese caso resulta imposible asociar la venta de acciones de la compañía venezolana a determinados bienes extraterritoriales y, en consecuencia, señalar que una porción del resultado en la enajenación de los títulos es extraterritorial.

#### b'. Retención de impuesto en el caso de las acciones.

El Reglamento de Retenciones en su artículo 9, numeral 21,<sup>55</sup> establece un supuesto de retención relativo a la venta extrabursátil de acciones de sociedades constituidas y domiciliadas en el país. La retención

éstas representan. Pero el alcance de dicha presunción no es en modo alguno absoluto y en todo caso inaplicable indiscriminadamente a toda realidad que no se corresponda con esa situación. (...)

Es por esto que la presunción de territorialidad de las acciones de una compañía constituida y domiciliada en Venezuela, y el enriquecimiento derivado de la enajenación de las mismas, tendrá validez sólo en la medida que tales títulos representen bienes ubicados en el país. Sostener lo contrario, equivaldría a desnaturalizar el alcance de este principio, y en consecuencia, someter al gravamen rentas no vinculadas jurídica y económicamente a Venezuela». (OCTAVIO, José, "El elemento espacial del hecho imponible y los ADRs", en *Revista de Derecho Tributario* N° 80, ob.cit. página 34).

<sup>55</sup> Artículo 9, numeral 21, del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones: «Las cantidades que se paguen a las personas naturales o jurídicas por la enajenación de acciones o cuotas de participación de sociedades de comercio, constituidas y domiciliadas en el país, cuando dicha enajenación no se efectúe a través de una bolsa de valores, cualquiera sea su adquirente». (Subrayado Nuestro)

de impuesto es equivalente al cinco por ciento (5%) del precio de las acciones pagado o abonado en cuenta en favor del vendedor. Es importante observar que, el supuesto retentivo limita la retención a las acciones de sociedades venezolanas, por cuanto reconoce que, en principio, la venta de acciones de una compañía del exterior no representa una operación territorial. Sin embargo, en el caso hipotético de una sociedad constituida en el exterior cuyo patrimonio sólo esté representado por activos ubicados en territorio venezolano, la renta que resulte de la enajenación de las acciones de esta compañía será de fuente venezolana, independientemente de que no proceda la retención de impuesto, por estar limitado este mecanismo de anticipo del impuesto a la venta de acciones de una compañía constituida y domiciliada en Venezuela.

#### **c'. Dividendos de una sociedad constituida y domiciliada en Venezuela.**

El Decreto-Ley N° 307 reincorpora el gravamen a los dividendos, el cual tiene su antecesor inmediato en la Ley de 1986. El artículo 149<sup>56</sup> de este Decreto-Ley estableció una *vacatio legis* a este régimen, pues el gravamen a los dividendos entró en vigencia a partir del 1° de enero de 2001. Como ya hemos comentado, de manera simultánea entró en vigencia el sistema de renta mundial. A continuación, a través de un caso particular expondremos (i) la incidencia del principio de fuente territorial en los anteriores regímenes de gravamen a los dividendos y, (ii) la incidencia del régimen de renta mundial en el actual sistema de imposición a los dividendos.

<sup>56</sup> Artículo 149 del Decreto-Ley N° 307: "El presente Decreto-Ley comenzará a regir a partir de su publicación en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela y se aplicará a los ejercicios que se inicien durante su vigencia. Las normas establecidas en los artículos 1°, 2°, 4, 16, 21, 23, 27 Parágrafo decimosexto, 55 Parágrafo único, en lo referente al régimen de renta mundial y los artículos 101 al 111 del Capítulo II del Título VII Del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional; así como los artículos 5° y 23, en lo referente al gravamen a los dividendos y los artículos 67 al 76 del Capítulo II del Título V De las Ganancias de Capital entrarán en vigencia el día 1° de enero del año 2001, (...)" (Subrayado Nuestro)

#### **- Antecedentes.**

En la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1986, al estar el hecho imponible del impuesto determinado por principio de la fuente, se originó una controversia sobre el carácter territorial y la gravabilidad de un dividendo decretado por una sociedad constituida en Venezuela, al plantearse dos criterios contrapuestos en la ya mencionada decisión de la Corte Suprema de Justicia de fecha 5 de abril de 1994 (Caso Prospect International, C.A.). En dicho caso se discutió la procedencia de la retención de impuesto sobre los dividendos decretados por una compañía venezolana en favor de su accionista extranjero. En esta decisión la mayoría de los magistrados de la Corte Suprema de Justicia consideró que procedía la retención de impuesto sobre los dividendos decretados, aún cuando los mismos tuvieran origen en el resultado económico obtenido por compañía en actividades realizadas fuera de territorio venezolano (para ser más exactos, Puerto Rico) a través de una sucursal. Para fundamentar dicha decisión, el máximo tribunal consideró que como las acciones de una compañía venezolana son bienes territoriales, toda renta percibida de tales títulos, incluyendo los dividendos, están sujetos al impuesto<sup>57</sup>.

<sup>57</sup> Así expresó su decisión el máximo tribunal de la República: «(...) Como bien afirma la recurrida, se trata de la gravabilidad de dividendos pagados a THE STANDARD OIL COMPANY por la empresa PROSPECT INTERNATIONAL C.A., con ocasión de enriquecimientos provenientes de actividades realizadas por su sucursal en Puerto Rico, todo lo cual fue debidamente comprobado mediante testimoniales evacuadas al efecto y por experticia realizada en los Libros de contabilidad de la empresa pagadora de los dividendos, a los fines de determinar la procedencia de los susodichos ingresos, por lo que su extraterritorialidad quedó comprobada, abstracción hecha de que los referidos ingresos figurasen registrados en los libros de PROSPECT INTERNATIONAL, C.A., ya que tal circunstancia deriva del mandato del Código de Comercio, como bien lo asienta la contribuyente. (...)

Como se infiere de los textos transcritos, resulta evidente, que los dividendos pagados a The Standard Oil Company of Ohio, lo son por su condición de titular de acciones de la empresa Prospect International, C.A., constituida y domiciliada en el territorio nacional, por lo que el carácter de propietario de las susodichas acciones, la hace co-propietaria de la empresa de la empresa pagadora de los dividendos, la cual constituye por ende, un bien ubicado en territorio nacional y los frutos que produzca en beneficio del titular o propietario, como son el caso de autos, los dividendos, caen bajo el ámbito de la Ley de Impuesto sobre la Renta y resultan gravables. En tal virtud, la retención practicada por la

Por su parte, la Magistrado disidente Hildegard Rondón de Sanso en su voto salvado consideró que como el hecho imponible del impuesto sobre la renta es un hecho económico, había que considerar que el dividendo tenía su origen en una renta financiera producida por actividades económicas realizadas fuera de Venezuela (Puerto Rico). Por lo tanto, en el voto salvado se señaló el criterio que el dividendo era extraterritorial y, en consecuencia, no gravable con el impuesto<sup>58</sup>, razón por lo cual, en criterio de la Magistrado no procedía la retención de impuesto.

empresa Prospect Internacional, C.A., está ajustada a derecho, ya que las mismas tiene su causa, en el hecho de que se trata de enriquecimientos provenientes de bienes situados en el país, abstracción hecha de la no gravabilidad de los ingresos extraterritoriales recibidos de la referida empresa, lo que no se discute y en todo caso no constituye la controversia a dilucidar en el presente caso, resultando fuera de lugar las argumentaciones traídas a los autos, tanto por la contribuyente, como por la representación fiscal, en apoyo de sus pretensiones (...)>>.

<sup>58</sup> Por su parte, la Magistrado Hildegard Rondon de Sanso manifestó su desacuerdo en los siguientes términos: <<(…) los dividendos pagados a la empresa a THE STANDARD OIL COMPANY OF OHIO, por la empresa PROSPECT INTERNATIONAL, C.A., no son gravables en Venezuela, ya que éstos provienen de enriquecimientos obtenidos por la empresa pagadora en una sucursal no constituida ni domiciliada en Venezuela, lo que determina que dicho enriquecimiento sea extraterritorial y, por ende, no se encuentre bajo la sujeción de la ley venezolana que rige la materia. (...) Coadyuva a ilustrar aún más nuestro criterio, la contradicción en que incurre el autor del fallo del cual se disiente, cuando afirma a partir del inicio de la página 9 del texto, que 'lo que la representación fiscal y la contribuyente han pasado por alto, es el hecho cierto e indubitable de que los dividendos pagados provienen de bienes situados en el país, ya que es precisamente la titularidad de las acciones de la PROSPECT INTERNATIONAL, C.A. por parte de THE STANDARD OIL COMPANY OF OHIO, lo que le da su carácter a esta última de propietaria de una empresa constituida y domiciliada en el territorio de Venezuela', para concluir con la afirmación de que aplicabilidad del artículo 1° de la Ley, antes citada, a la contribuyente, y hacer gravables los dividendos. La hipótesis anteriormente expuesta constituye, a nuestro criterio, como antes se dijo, una contradicción que echa por tierra el razonamiento que se hace en el fallo, por cuanto en última instancia los dividendos decretados no provienen como se ha asentado, de bienes situados en el país, sino que son el producto de utilidades o enriquecimientos generados fuera del territorio nacional, por una sucursal de PROSPECT INTERNATIONAL, C.A., utilidad que como enriquecimiento constituye su causa económica de las acciones, la cual sería la causa jurídica del enriquecimiento que no es, precisamente, la relevante para subsumir la operación de reparto de dividendos dentro del supuesto de la Ley que establece la territorialidad. (...)

La titularidad de las acciones, de la cual como factor de conexión el sentenciador hace depender erróneamente la gravabilidad de los dividendos repartidos,

Sin embargo, dicha discusión está superada en el Decreto-Ley N° 307, la cual reincorpora el gravamen a los dividendos, el cual se mantiene en la Ley N° 71. En efecto, con la entrada en vigencia de manera simultánea del sistema de renta mundial y el gravamen a los dividendos, a partir del 1° de enero de 2001, todo accionista, sea venezolano o extranjero, de una persona jurídica constituida y domiciliada en Venezuela, deberá tributar por la porción del dividendo que tenga su origen en el exceso de la renta financiera con respecto a la renta fiscal de la sociedad venezolana, esté formado ese exceso por enriquecimientos de fuente nacional o por rentas de carácter extranjero.

#### - Gravamen a los dividendos en la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999 (Decreto-Ley N° 307) y en la Ley N° 71

El Decreto-Ley N° 307 establece un gravamen proporcional del treinta y cuatro por ciento (34%) a los dividendos originados en la "renta neta" (renta financiera) no exenta ni exonerada de la sociedad pagadora que exceda de su "renta fiscal"<sup>59</sup>. En este sentido, se entenderá por "renta neta" aquel resultado que es aprobado en la asamblea de

no puede ser considerada bajo ninguna circunstancia, como una de las causas que el legislador señaló en el Parágrafo Tercero del artículo 1° de la Ley aplicable, como generatriz del enriquecimiento por bienes situados en el país, por carecer este elemento -la titularidad de las acciones- de la naturaleza económica típica de toda fuente de enriquecimientos, como bien antes señaláramos (...)>>.

<sup>59</sup> Como hemos comentado, la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999 reincorpora el régimen de gravamen a los dividendos, el cual tiene su antecesor inmediato en la Ley de 1986. En ese momento, se criticaba el hecho que el gravamen a los dividendos producía un doble pago de impuesto por el mismo enriquecimiento. El primer gravamen ocurría en cabeza de la sociedad mercantil que obtuviera un enriquecimiento fiscal y el segundo en cabeza del accionista receptor del dividendo originado en el enriquecimiento obtenido por la sociedad comercial, la cual había sido previamente gravada con el impuesto. Por esa razón y con el propósito de estimular la inversión, la tributación a los dividendos había sido eliminada en la Ley de 1991, en cuya exposición de motivos se señalaba: "se propone la eliminación del impuesto a los dividendos (...), optándose ahora por mantener la tributación sólo a cargo de las sociedades (...)". En razón de lo antes expuesto, en principio, se podría pensar que la entrada en vigencia del régimen de impuesto a los dividendos, a partir del 1° de enero de 2001, reproduce los efectos de aquella doble imposición. Sin embargo, el mecanismo de tributación de los dividendos que establece la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999, tiene particularidades con respecto al régimen de la Ley de 1986, que permiten atenuar los efectos del doble gravamen. En efecto, la nueva Ley establece que el dividendo gravable estará representado por el exceso de la "renta neta" (renta financiera) con respecto a la "renta fiscal", la cual ya habría sido previamente gravada en cabeza de la sociedad.

accionistas y que sirve de base para el reparto de dividendos. Se entenderá por "renta fiscal" la base imponible del impuesto sobre la renta, al cual se le aplican las tarifas progresivas, previstas para personas naturales o jurídicas, a los fines de determinar el impuesto.<sup>60</sup>

El gravamen al dividendo se hará efectivo a través de una retención de impuesto sobre el ingreso pagado o abonado en cuenta por tal concepto, originado de la "renta neta" no exenta, ni exonerada que exceda de la "renta fiscal". A los fines de calcular ese excedente, también se restará de la renta neta, la renta derivada de los dividendos recibidos de otras empresas<sup>61</sup>. También opera el gravamen en el caso de los dividendos en acciones.<sup>62</sup> En tal caso, el gravamen operará al momento de la enajenación de los títulos<sup>63</sup> por parte del beneficiario del dividendo en acciones.

A los efectos de precisar cuando el dividendo proviene del exceso de la "renta neta" con respecto a la "renta fiscal", el artículo 71 del Decreto-Ley N° 307 (artículo 71 de la Ley N° 71) señala que los dividendos pagados o abonados en cuenta, se imputarán en el siguiente orden: (i) a la "renta fiscal" del ejercicio inmediatamente anterior al período en que ocurre el pago, (ii) a los dividendos recibidos de otras sociedades mercantiles y, por último, (iii) a la "renta neta" (renta financiera) que exceda de la renta fiscal. La porción del dividendo que sea imputable al exceso de la "renta neta" con respecto a la "renta fiscal" estará gravado con el impuesto proporcional al dividendo. Agotadas las utilidades del ejercicio inmediato anterior al pago, o si no hay utilidades en ese ejercicio, se presumirá que los dividendos que se repartan corresponderán a las utilidades del ejercicio más cer-

<sup>60</sup> Artículo 67 del Decreto N° 307, con Rango y Fuerza de Ley que reforma el Impuesto Sobre la Renta (artículo 67 de la Ley N° 71).

<sup>61</sup> Artículo 69 del Decreto N° 307, con Rango y Fuerza de Ley que reforma el Impuesto Sobre la Renta (artículo 69 de la Ley N° 71).

<sup>62</sup> Artículo 68 del Decreto N° 307, con Rango y Fuerza de Ley que reforma el Impuesto Sobre la Renta (artículo 68 de la Ley N° 71).

<sup>63</sup> Artículo 74, Parágrafo Primero, del Decreto N° 307, con Rango y Fuerza de Ley que reforma el Impuesto Sobre la Renta. (artículo 74, parágrafo primero, de la Ley N° 71)

cano al inmediato anterior a aquel en que ocurre el pago, y su gravabilidad se determinará en el mismo orden de imputación, hasta que las utilidades contra las que se pague el dividendo correspondan a un ejercicio regido por la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1995, caso en el cual no serán gravables<sup>64</sup>.

De conformidad con lo antes expuesto, es importante observar que, como consecuencia de la existencia simultánea del régimen de gravamen a los dividendos y el sistema de renta mundial, en el caso de los contribuyentes domiciliados en Venezuela, de cuyos resultados se derive el dividendo gravable, el hecho que un dividendo se origine de una renta extranjera, no es relevante a los fines de la aplicación del impuesto. En efecto, como la renta fiscal en el caso de los domiciliados está formada por rentas de fuente nacional como de fuente extranjera, también estas últimas se computarán en el cálculo del dividendo gravable. Por tanto, aquella discusión surgida durante un anterior régimen de imposición a los dividendos, con relación a la incidencia del principio de la fuente, no tiene validez en la actualidad.

Adicional al gravamen de los dividendos pagados por sociedades venezolanas o por sucursales en Venezuela de sociedades extranjeras, la Ley de Impuesto sobre la Renta señala que los dividendos que perciban los contribuyentes domiciliados en Venezuela de empresas constituidas y domiciliadas en el exterior o constituidas en el exterior y domi-

<sup>64</sup> En referencia a la entrada en vigencia del régimen de tributación de los dividendos, es importante observar que, de la sola lectura del artículo 71 del Decreto-Ley N° 307 y omitiendo lo que debe ser la interpretación sistemática de la Ley, se podría llegar a la tesis de que los dividendos gravables se originarán por la distribución de ganancias de aquellos ejercicios fiscales que se inicien bajo la vigencia del mencionado Decreto-Ley. En este sentido, como el Decreto-Ley N° 307 fue publicada en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.390 del 22 de octubre de 1999, dicha reforma sería aplicable a aquellos períodos fiscales que se inicien a partir de su vigencia, como por ejemplo, el ejercicio fiscal comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2000. Sin embargo, es importante observar que, el artículo 149 del Decreto-Ley prevé que toda la normativa referente al nuevo gravamen, que incluye el artículo 71, entrará en vigencia a partir del 1° de enero de 2001. Por consiguiente, si la Ley establece que la normativa del régimen a los dividendos tendrá efectos a partir del 1° de enero del año 2001, debe entenderse que el dividendo gravable sólo podrá tener origen en una renta financiera de un período económico iniciado a partir de esa fecha.

ciadas en Venezuela, estarán excluidos de la renta neta y del cálculo del dividendo gravable, pero estarán sujetos a un impuesto proporcional del treinta y cuatro por ciento (34%), pudiendo imputar contra el impuesto venezolano, el impuesto pagado en el exterior por ese dividendo.

#### d'. Los dividendos en los tratados de doble tributación.

A los fines de evitar o atenuar los efectos de la doble tributación internacional, los tratados internacionales tienden a limitar la imposición en el país de la fuente. En efecto, los tratados requieren a los fines que proceda el gravamen sobre determinadas clases de enriquecimientos (denominados "beneficios empresariales"), que el receptor de la renta posea en el país de la fuente un "establecimiento permanente" o "base fija". Tal requerimiento produce la exclusión de enriquecimientos del gravamen del impuesto venezolano, aún cuando la causa eficiente de dichas rentas sea atribuible a territorio venezolano, es decir, sean enriquecimientos territoriales.

También existen excepciones en los tratados para evitar la doble tributación, en los cuales determinados enriquecimientos son gravables en el Estado de la fuente, sin que se requiera un establecimiento permanente. Tales rentas son por concepto de "regalías", "intereses" y "dividendos". Sin embargo, la imposición está limitada a determinados porcentajes del ingreso bruto.

En el caso particular del dividendo, el Decreto-Ley N° 307 establece a partir del 1° de enero de 2001, un gravamen proporcional del treinta y cuatro por ciento (34%). Sin embargo, dicho gravamen podría variar o incluso desaparecer en caso que el receptor del dividendo sea residente fiscal de un país cuyo Gobierno haya suscrito con Venezuela un tratado para evitar la doble tributación en materia de impuesto sobre la renta<sup>65</sup>. En esos casos, por aplicación de los límites establecidos en los tratados suscritos por Venezuela, el gravamen oscilaría entre un cinco por ciento (5%) y un quince por ciento (15%) del ingreso bruto por

<sup>65</sup> Los tratados que están vigentes son los suscritos con los siguientes países: Italia, Francia, Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, Países Bajos, Alemania, Trinidad y Tobago, Portugal, República Checa, Suiza, Bélgica, Suecia, Noruega, Barbados, Indonesia, Dinamarca y los Estados Unidos de América.

concepto de dividendo y en determinados casos sería de un cero por ciento (0%).

En efecto, los tratados de doble tributación, conforme a los Modelos de Convenio de Doble Tributación de la OCDE y de la ONU (artículo 10, numerales 1 y 2), establecen que los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado (Estado de la residencia del beneficiario del dividendo). Sin embargo, el dividendo podrá ser gravado en el Estado donde reside la sociedad que paga el dividendo, pero el gravamen estará limitado a un porcentaje del ingreso bruto por tal concepto. La mayoría de los convenios establecen dos tipos impositivos aplicables por el Estado donde reside la sociedad que distribuye el dividendo. Una tarifa le corresponde a los denominados *dividendos en cartera* y un tipo mayor a los *dividendos obtenidos como inversión directa*. Los dividendos obtenidos como inversión directa son aquéllos que son pagados por una subsidiaria a una compañía que posea un interés accionario substancial en la compañía que paga o distribuye el dividendo. La distinción entre ambos tipos de inversión es prevista en los mismos tratados. En este sentido, el Modelo de la OCDE establece que se entenderá que existe una inversión directa cuando el beneficiario del dividendo posee directamente al menos el veinticinco por ciento (25%) del capital social de la sociedad que paga los dividendos.

Venezuela se ha garantizado un gravamen limitado del dividendo decretado por sociedades venezolanas, en los convenios de doble tributación suscritos con otros países. De acuerdo a lo antes expuesto, en el caso de un residente fiscal de un Estado que haya suscrito un tratado de doble tributación con Venezuela y sea receptor de un dividendo decretado por una sociedad venezolana, el convenio podrá modificar el importe del gravamen al dividendo previsto en la Ley venezolana.

A continuación, les señalamos los límites a los tipos impositivos aplicables a los dividendos, los cuales son establecidos en los distintos tratados suscritos por la República Bolivariana de Venezuela.

DIVIDENDOS (Pagos desde Venezuela)						
CANADA	FRANCIA	ITALIA	ALEMANIA	REINO UNIDO	DINAMARCA	
5%-15%	5%-0%-15%	10%	5%-15%	0%-10%	5%-15%	
PAISES BAJOS	MEXICO	PORTUGAL	TRINIDAD Y TOBAGO	REPÚBLICA CHECA	SUIZA	CHINA
0%-10%	5%	10%	5%-10%	5%-10%	0%-10%	5%-15%
BELGICA	NORUEGA	SUECIA	ESTADOS UNIDOS	INDONESIA	BARBADOS	
5%-15%	5%-10%	5%-10%	5%-15%	10%-15%	5%-10%	

A los fines del Modelo de Convenio de la OCDE el término “dividendos” significa rendimientos de las acciones, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los dividendos por la legislación del Estado en que reside la sociedad que los distribuye (en el caso estudiado Venezuela). En este sentido, el Decreto-Ley N° 307, en su artículo 68, Parágrafo Único (artículo 68, Parágrafo Único de la Ley N° 71), establece que se considera como dividendo la cuota parte que corresponda a cada acción de las utilidades de las compañías anónimas y demás contribuyentes asimilados, incluidas las que resulten de cuotas de participación en sociedades de responsabilidad limitada.

Es importante observar que, el Decreto-Ley N° 307 y ahora la Ley N° 71 extienden el gravamen al denominado “dividendo presunto” de las sucursales. En efecto, ambos textos legales prevén que las sociedades constituidas en el exterior que tengan en el país una sucursal estarán obligadas a pagar, en su carácter de responsables, por cuenta de sus socios o accionistas, un impuesto del 34% sobre su renta neta, no exenta ni exonerada, que exceda de la renta fiscal del ejercicio. Este “dividendo presunto” no procede, en caso que la sucursal reinvierta en el país la diferencia entre la renta fiscal y la renta neta. Esta reinversión deberá mantenerse en el país por un plazo mínimo de 5 años. Los auditores externos de la sucursal deberán certificar anualmente que la utilidad se mantiene invertida en Venezuela. Por lo tanto, al tratarse de una participación social sujeta al mismo régimen que los dividendos, las reglas que fijan los tratados de doble tributación también afectarán el gravamen del dividendo presunto de las sucursales, al limitar el gravamen a un porcentaje del ingreso bruto.

Otro punto a destacar es como afecta el límite que establecen los tratados con respecto a la imposición al dividendo prevista en el Decreto-Ley N° 307 y la Ley N° 71. Como ya hemos mencionado, estos Convenios limitan el gravamen a porcentajes que oscilan entre un quince por ciento (15%) y un cinco por ciento (5%) del ingreso bruto por concepto de dividendo. Sin embargo, en el caso particular del dividendo gravable por la Ley venezolana, el mismo está representado por la porción del dividendo decretado que sea atribuible al exceso de la renta neta con respecto a la renta fiscal. Por existir dos bases de medición distintas entre el dividendo señalado en los tratados y el dividendo gravable según la Ley de impuesto sobre la Renta, en nuestra opinión, se debe cuantificar el impuesto a través de la aplicación del límite porcentual sobre el ingreso bruto por tal concepto y luego calcular el impuesto con la metodología que establece la ley local. Si la cantidad conforme a la ley venezolana excede el monto calculado de acuerdo al tratado, la imposición del dividendo en Venezuela deberá estar limitada a este último monto.

## B. La causa eficiente en la cesión de uso de bienes corporales.

Hemos comentado que la causa eficiente en la enajenación de bienes corporales, está representada por la prestación del enajenante (transferencia de la propiedad), de tal forma que, si la cosa enajenada se encuentra ubicada en Venezuela, la causa eficiente será atribuible a territorio nacional y, en consecuencia, la renta obtenida por la enajenación será de fuente territorial. Igual ocurre con la cesión de uso de los bienes muebles e inmuebles, donde la ubicación física del bien determina la territorialidad de la operación, tal como lo expondremos a continuación.

A los fines de desarrollar la causa eficiente en la cesión del uso de bienes corporales, analizaremos los contratos de arrendamiento y de enfiteusis. En el caso del arrendamiento,<sup>66</sup> el mismo está referido a la

<sup>66</sup> Artículo 1.579 del Código Civil Venezolano: «El arrendamiento es un contrato por el cual una de las partes contratantes se obliga a hacer gozar a la otra de una cosa mueble o inmueble, por cierto tiempo y mediante un precio determinado que ésta se obliga a pagar a aquélla».

cesión del uso y goce de una cosa mueble o inmueble, a cambio de una suma de dinero por concepto de canon de arrendamiento. La prestación del arrendador -la cesión del uso del bien- es la causa eficiente del enriquecimiento, por lo cual, en caso de ocurrir en el país, el ingreso por arrendamiento será territorial. En razón de lo expuesto, la ubicación del bien durante el período de arrendamiento, en el cual ocurre el uso del bien, permite precisar la territorialidad de la operación. Aplican las mismas consideraciones en el caso de la enfiteusis. Si el fundo está ubicado en territorio venezolano, el uso y goce del bien ocurren en el país y, en consecuencia, el enriquecimiento del propietario del fundo es territorial.<sup>67</sup>

#### a'. El arrendamiento de naves o aeronaves.

Es importante destacar el caso del arrendamiento de naves o de aeronaves, en el cual la cesión del uso y goce del bien puede ocurrir parcialmente en el país. Este sería el caso de las naves o aeronaves que se encuentran destinados al servicio de transporte internacional y efectúan viajes entre Venezuela y un puerto extranjero o viceversa. En este caso existe cierta vinculación con territorio venezolano, por cuanto el uso o goce del bien arrendado ocurre parcialmente en Venezuela, debido a que en estas rutas de transporte internacional, el puerto de embarque o de destino está ubicado en el país. Si bien la causa eficiente sólo ocurre de manera parcial en territorio venezolano, consideramos que el ingreso de arrendamiento es igualmente territorial. En efecto, al no existir una distinción expresa del legislador sobre si la causa eficiente ocurra de manera total o parcial en el país, el ingreso debe considerarse territorial. Es un principio de derecho que, *donde no distingue el legislador, no debe distinguir el intérprete*.

Refuerza lo anterior, el hecho que la Ley de Impuesto sobre la Renta considera gravables eventos en los cuales la causa eficiente del enri-

<sup>67</sup> Artículo 1.565 del Código Civil Venezolano: «La enfiteusis es un contrato por el cual concede un fundo a perpetuidad o por tiempo determinado con la obligación de mejorarlo y de pagar un canon o pensión expresado en dinero o en especie».

quecimiento ocurre parcialmente en Venezuela. Este sería el caso del servicio de transporte internacional realizado entre Venezuela y el exterior o viceversa por empresas de transporte internacional constituidas en el exterior. En tal caso, la Ley Impuesto sobre la Renta en su artículo 36, Título II, del Capítulo IV “De las Rentas Presuntas” establece de manera expresa que será enriquecimiento gravable en el país el diez por ciento (10%) de los ingresos obtenidos por el servicio.<sup>68</sup>

Se debe observar que este supuesto de renta presunta está referido al servicio de transporte internacional. Pero en cambio no existe un caso de presunción del enriquecimiento por el arrendamiento de naves o aeronaves. Por tal razón, el arrendador deberá determinar su enriquecimiento de manera cierta, imputándole a los ingresos brutos obtenidos por concepto de arrendamiento, los costos y deducciones incurridos.

#### b'. Retención de impuesto.

El Reglamento de Retenciones establece que están sujetos a retención de impuesto, los cánones de arrendamiento de bienes inmuebles y muebles *situados en el país*. De tal manera que, en correspondencia con la Ley de 1995, el Reglamento de Retenciones condiciona la retención de impuesto a que los bienes se encuentren ubicados en territorio venezolano. Así debe ser, por cuanto la retención está diseñada como un anticipo del impuesto y, por tanto, en consideración a la definición de la materia imponible en la Ley anterior, la retención sólo debe proceder en caso que el pago o abono en cuenta sea un ingreso o enriquecimiento territorial del cedente del bien.

<sup>68</sup> Artículo 36 de la Ley de Impuesto sobre la Renta: “Los enriquecimientos netos de las agencias o empresas de transporte internacional constituidos y domiciliados en el exterior o constituidas en el exterior y domiciliados en la República Bolivariana de Venezuela, serán el diez por ciento (10%) de los ingresos brutos. Estos ingresos estarán representados por la mitad del monto de los fletes y pasajes entre la República Bolivariana de Venezuela y el exterior y viceversa y por la totalidad de los devengados por transporte y otras operaciones conexas realizadas en la República Bolivariana de Venezuela”.

En los muebles, el requisito de estar ubicados en el país se puede complicar en ciertos casos, por el hecho que los muebles por su naturaleza pueden cambiar de lugar, bien por sí mismos o movidos por una fuerza exterior<sup>69</sup>. En efecto, puede ocurrir que al principio del contrato de arrendamiento, el bien mueble esté situado en Venezuela, pero que de manera continua el bien se traslade al exterior. Este sería el ya comentado caso de las naves y aeronaves destinados a rutas de transporte internacional ubicadas entre Venezuela y el exterior o viceversa. Con respecto a la retención de impuesto, reiteramos nuestra conclusión. Como la Ley de Impuesto sobre la Renta no diferencia entre bienes situados en el país de manera permanente o parcial, independientemente de que el bien se traslade fuera del país durante el lapso del arrendamiento, el ingreso será territorial. Igualmente, el Reglamento de Retenciones no diferencia entre bienes situados en el país de manera permanente o parcial, por lo cual, si no diferencia el legislador o el reglamentista, ello no le corresponde al interprete. En razón de lo expuesto, procede la retención sobre los cánones de arrendamiento de los bienes muebles, cuyo uso por el arrendatario, implica el traslado de los mismos del país al extranjero y viceversa (aviones y navíos marítimos).

## 2. *La causa eficiente en el enriquecimiento obtenido por la cesión de bienes incorpóreas (“derecho de autor”, “patentes” y “marcas”).*

Cuando mencionamos el término “bienes incorpóreas”, hacemos referencia a aquellos derechos sobre obras de ingenio, inventos o marcas que son objeto de regulación por la legislación en materia de propiedad intelectual e industrial. El titular del derecho sobre la obra de ingenio, invento o marca tiene la opción de explotar el bien directamente o también puede ceder a terceros su explotación, recibiendo en contraprestación una cantidad fija o un monto determinado según un porcentaje de las unidades fabricadas o vendidas por el cesionario en explotación del “derecho de autor”, “patente” o “marca”.

<sup>69</sup> Artículo 531 del Código Civil Venezolano.

En el caso que, con la constante evolución del sector industrial y tecnológico, e. común que los particulares nacionales o residentes de los países en desarrollo acuerden ser cesionarios de uso de los derechos sobre invenciones, creaciones y descubrimientos de carácter tecnológico o relacionados con la actividad industrial. También es común que la titularidad de estos derechos le corresponda a entes domiciliados en los países industrializados. La finalidad de esta práctica y de ahí su importancia, radica en que la cesión del derecho de explotación sobre un derecho de autor o patente permite a los cesionarios la importación de tecnología que permita mejorar su proceso productivo o de negocio y comercializar nuevos productos.

Por otra parte, como alternativa a la instalación de establecimientos en un mercado nacional, es práctica que empresas cedan la comercialización de sus productos o servicios a un tercero, a través de la cesión de la marca que identifica a los mencionados productos o servicios.

Venezuela como país en desarrollo se caracteriza como por ser una nación importadora de tecnología. Igualmente, Venezuela siempre ha constituido un mercado de interés en el cual las empresas foráneas comercializan sus productos o servicios de manera directa o a través de terceros, que se constituyen en cesionarios de las marcas que identifican los productos o servicios de los cedentes no domiciliados en Venezuela.

Por la cesión del derecho de explotación (derecho de autor), de la patente o marca, los cedentes no domiciliados reciben pagos representativos de ingresos brutos para éstos. Pero ante la obligación de determinar el resultado neto por la cesión de los derechos mencionados, a los fines del cálculo del impuesto venezolano, los titulares no domiciliados se encontrarían ante la ardua tarea de asignar a dichos ingresos, los costos y deducciones que sean imputables. Por otro lado, sería muy difícil por parte de la Administración Tributaria, la fiscalización del resultado neto obtenido en Venezuela por los cedentes. Por tal razón, la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana adopta en el caso de la remuneración por la cesión del derecho de explotación (dere-

cho de autor), marca y patentes, un régimen presunto, es decir, presumir que un determinado porcentaje del ingreso bruto representa el enriquecimiento tributario obtenido por los **“no domiciliados”**. Por lo tanto, la Ley procede a caracterizar como determinadas figuras fiscales sujetas a un régimen presuntivo, la cesión de patentes, derechos de autor y marcas por parte de personas no domiciliadas en Venezuela. Así lo establece la Ley que crea el impuesto en el Capítulo IV del Título II **“De las Rentas Presuntas”**. A continuación analizaremos la caracterización de cada una de los tipos de bienes regulados por la legislación de propiedad industrial<sup>70</sup> e intelectual.

En materia de impuesto sobre la renta, los enriquecimientos que son percibidos en Venezuela por personas domiciliadas en el exterior por la cesión de propiedad industrial e intelectual, son clasificados como **“servicios tecnológicos”** y **“regalías”**, en dos de los supuestos de rentas presuntas contenidos en el Capítulo IV del Título II, de la Ley de Impuesto sobre la Renta. La Ley establece que un determinado porcentaje de los pagos realizados por concepto de servicios tecnológicos y regalías califican como rentas presuntas, por lo cual, dicha porción del pago está sujeta a las tarifas progresivas que prevé la Ley a los fines del cálculo del impuesto definitivo. Para garantizar el pago del impuesto, el Reglamento de Retenciones establece en tales supuestos la práctica de retenciones de impuesto equivalentes al tributo definitivo que se cause por las rentas percibidas por aquellos cedentes no domiciliados en Venezuela.

En cuanto a la condición territorial de estos enriquecimientos, el encabezamiento del artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece entre las causas que determinan la territorialidad de una renta, la **“cesión del uso y goce de bienes incorporales”**.<sup>71</sup> Por lo tanto,

<sup>70</sup> Ley de Propiedad Industrial, publicada en la Gaceta Oficial N° 25.227 del 10 de diciembre de 1956 y la Decisión 344 relativa al **“Régimen Común sobre Propiedad Industrial”** de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, publicado en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 54.676 Extraordinario de fecha 18 de enero de 1994.

<sup>71</sup> En referencia al carácter de bien incorporal de una obra de ingenio objeto de regulación por la Ley Sobre Derecho de Autor, la doctrina señala: <<(…)La propiedad tiene por objeto bienes muebles o inmuebles, mientras que la obra, como objeto del derecho de autor, es un **bien incorporal** (...)>>(ANTEQUERA PARILLI, Ricardo, *Derecho de Autor*, Servicio Autónomo de la Propiedad Industrial, Dirección Nacional del Derecho de Autor, 2da. Edición, Caracas, 1998, página 504). (Subrayado Nuestro)

cuando una patente, derecho de autor o marca es explotada por un cesionario en Venezuela, en virtud de un contrato de cesión, el enriquecimiento percibido por los cedentes no domiciliados en el país calificará como una renta territorial. Igualmente, si el cedente es una persona domiciliada en Venezuela, la jurisdicción en la cual ocurra la explotación que realice el cesionario de la propiedad intelectual o industrial, determinará que la renta del cedente domiciliado sea de fuente territorial o extranjera. Sin embargo, de ser el cedente una persona domiciliada en Venezuela, éste no está sujeto a los regímenes presuntos previstos en el Capítulo IV del Título II, de la Ley. Por el contrario, el cedente domiciliado debe proceder a deducir de los ingresos brutos representados por el precio de la cesión, los costos y gastos incurridos, a los fines del cálculo del enriquecimiento neto fiscal.

En el caso particular de los servicios tecnológicos, figura en la cual se puede incluir la cesión de patentes, la vinculación de estos enriquecimientos con el territorio venezolano, es señalada de manera expresa en el encabezamiento del artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la cual establece que son rentas territoriales aquellas que sean percibidas por el suministro de servicios tecnológicos que sean **“utilizados”** en Venezuela. Pero como el servicio tecnológico es la cesión de un bien incorporal, circunstancia también mencionada en el artículo 6, el hecho que la parte final del encabezamiento del mismo artículo indique que los servicios tecnológicos sean territoriales cuando los mismos sean utilizados en el país, sólo reitera la causa que vincula dichas rentas con territorio venezolano, es decir, del uso o explotación de estos bienes incorporales en territorio nacional.

Es importante observar que, la causa seleccionada por la Ley de Impuesto sobre la Renta, la cesión del uso del bien incorporal, se corresponde con nuestro concepto de **“causa eficiente”** del enriquecimiento. En efecto, la cesión de uso de las patentes, marcas y derechos de autor, representa el hecho económico que puede ser caracterizado en el negocio jurídico (cesión) como la prestación del perceptor de la remuneración (titular del derecho cedido). **Por tanto, también en este caso, al igual que en la enajenación y cesión de bienes corporales, se puede comprobar la validez de la teoría de la causa eficiente.**

ciente a los fines de interpretar el aspecto territorial del hecho imponible del impuesto.

A continuación, expondremos las distintas formas en que la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana puede catalogar las cesiones de uso de bienes incorpóreos ("regalías" y "servicios tecnológicos"). Finalmente, expondremos el concepto de "asistencia técnica", por su afinidad con la figura de servicios tecnológicos y por ser también regulada en el Capítulo IV del Título II "De las Rentas Presuntas" de la Ley que crea el impuesto.

#### A. Regalía.

El artículo 48 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece la base imponible, es decir, el enriquecimiento presunto por concepto de regalías y demás participaciones análogas percibidas en Venezuela por personas no domiciliadas en el país. El enriquecimiento estará representado por el noventa por ciento (90%) del pago realizado por el cesionario en favor del cedente.

La misma norma añade una definición del término "regalías". La disposición en cuestión señala lo siguiente:

<<Los enriquecimientos netos provenientes de regalías y demás participaciones análogas, obtenidas por beneficiarios no domiciliados en el país, estarán constituidos por el noventa por ciento (90%) del monto obtenido por tales conceptos.

Parágrafo Único. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 41, se entiende por regalía o participación análoga, la cantidad que se paga en razón del uso o goce de patentes, marcas, derechos de autor, procedimientos o derechos de exploración o explotación de recursos naturales, fijadas en relación a una unidad de producción, de venta, exploración o explotación, cualquiera sea su denominación en el contrato>>. (Subrayado Nuestro)

Vemos que en el concepto de regalía contenido en el artículo 48, párrafo único de la Ley actual, se incluyen los pagos efectuados a personas no domiciliadas en Venezuela, por la cesión del uso o goce de "patentes", "marcas" o "derechos de autor", *los cuales sean fijados en relación a una unidad de producción, de venta, de exploración o explotación*. Es importante observar que, la definición de regalía hace referencia a bienes y derechos que son objeto de protección en la legislación sobre Propiedad Industrial (marcas y patentes) y en la Ley Sobre el Derecho de Autor. Por tanto, sólo estarán excluidos del concepto de regalía, los derechos de autor, marcas y patentes cuya remuneración convenida entre el cedente y el cesionario sea una cantidad previamente acordada entre las partes y no una cantidad porcentual, tal como en el concepto de regalía.

A los fines de explicar la figura de «regalía», a continuación expondremos en primer término, los bienes que son objeto de la legislación sobre propiedad industrial y, posteriormente, aquellos derechos que son regulados por la Ley Sobre Derecho de Autor.

a'. Bienes protegidos por la legislación sobre propiedad industrial ("patentes" y "marcas").

#### - Patentes.

Los derechos incluidos en el concepto de regalía y que son objeto de la Ley de Propiedad Industrial, son los derechos de los inventores, descubridores e introductores sobre las creaciones, inventos o descubrimientos relacionados con la industria<sup>72</sup>. Para garantizar el ejercicio exclusivo por los titulares de estos derechos, la Ley establece las "patentes" a que hace referencia el artículo 48 de la actual Ley de Impuesto sobre la Renta. Tales patentes son de invención, de mejora, de modelo o dibujo industrial y las de introducción de invento o mejora.<sup>73</sup>

<sup>72</sup> Artículo 1 de la Ley de Propiedad Industrial.

<sup>73</sup> Artículo 5 de la Ley de Propiedad Industrial.

La legislación en materia de propiedad industrial contempla lo referente a la titularidad de la patente, la explotación de la patente y la posibilidad de explotar dicho derecho a través de licencias suscritas con terceros. En este sentido, el artículo 8 de la Decisión 344, normativa aplicable a la materia de propiedad industrial, establece que el derecho de la patente pertenece al inventor o a su causahabiente. Por su parte, el artículo 38 de la decisión 344, normativa señala que se entenderá por explotación de la patente, la producción industrial del producto objeto de la patente o el uso integrado del proceso patentado junto con la distribución y comercialización de los resultados obtenidos.<sup>74</sup>

El artículo 40 de la mencionada Decisión señala que el titular de la patente podrá conceder a otra persona licencia para su explotación. En este sentido, debemos señalar que la licencia es el acto en virtud del cual el titular de la patente (licenciante) faculta a otro sujeto (licenciario) para efectuar su explotación por un tiempo determinado, mediante el pago de una retribución que se denomina regalía, o royalty, en su acepción inglesa.

Conforme a lo expuesto, de conformidad con lo previsto en el artículo 38 de la Decisión 344, el licenciante puede explotar la patente de manera directa o conceder su explotación a un tercero, a través de la producción industrial del producto patentado o la incorporación del proceso patentado en su proceso industrial junto con la distribución y comercialización de los resultados obtenidos. Tratándose la patente de un bien incorporal, la cesión de la explotación de la patente será la causa eficiente del enriquecimiento. Por tanto, si la cesión del derecho de explotación concede al licenciario la producción industrial del producto patentado, así como la distribución y comercialización del bien producido en el mercado venezolano o su exportación desde Vene-

<sup>74</sup> Artículo 38 de la Decisión 344 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena: <<A los efectos de la presente decisión, se entenderá por explotación, la producción industrial del producto objeto de la patente o el uso integrado del proceso patentado junto con la distribución y comercialización de los resultados obtenidos. También se entenderá por explotación la importación, junto con la distribución y comercialización del producto patentado, cuando ésta se haga de forma suficiente para satisfacer la demanda del mercado>>.

zuela a mercados extranjeros, la remuneración del cedente o licenciante será una renta de fuente territorial. Igualmente, si la licencia permite al licenciario la incorporación del proceso patentado en el proceso industrial del licenciario y la distribución y comercialización del bien producido en territorio venezolano o su exportación desde el país a otros mercados nacionales, la renta será de fuente venezolana.

Si la remuneración del licenciante «no domiciliado» es pactada de acuerdo a las unidades de producción, de venta, de exploración o de explotación, la misma calificará como regalía, de acuerdo a lo previsto en el artículo 48 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. En ese caso, el 90% del pago representará el enriquecimiento presunto, al cual se aplicarán las tarifas progresivas de esta Ley, a los fines de la determinación del tributo.

#### - Marcas.

El mismo artículo 48 de la Ley de Impuesto sobre la Renta incorpora a las «marcas» en la definición de regalías. El derecho sobre una marca también es objeto de la Ley de Propiedad Industrial y de la Decisión 344 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena. El artículo 81 de la Decisión define la marca como: <<(…) todo signo perceptible capaz de distinguir en el mercado, los productos o servicios producidos o comercializados por una persona de los productos o servicios idénticos o similares de otra persona>>. La posibilidad de cesión está prevista en el artículo 115 de la Decisión 344, norma que establece que el titular de una marca de productos, registrada y vigente, podrá cederla en uso o transferirla por contrato escrito. El cesionario de la marca podrá identificar sus productos con la marca cedida y comercializarlos en un determinado mercado.

El uso de la marca en Venezuela, es decir, la comercialización por parte del cesionario de productos identificados con la marca del cedente, representa la causa eficiente del enriquecimiento del cedente. Si es el mercado venezolano donde se comercializarán los productos identificados con la marca cedida o desde donde se exportan a mercados extranjeros, la causa eficiente será atribuible a territorio venezolano y, por tanto, la remuneración del cedente será una renta de fuente territorial.

En caso que la remuneración del «no domiciliado» sea pactada en una cifra porcentual de acuerdo a unidades producidas, vendidas o explotadas, la contraprestación del cedente de la marca podrá ser calificada como regalía en los términos de la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana. De ser así, el 90% de los pagos recibidos por el cedente representará la renta presunta, sujeta a los tipos impositivos previstos en la Ley de Impuesto sobre la Renta, a los fines del cálculo del impuesto.

#### b'. Bienes protegidos por la Ley Sobre El Derecho de Autor.

Los derechos que son objeto de tutela por la Ley Sobre El Derecho de Autor son los **derechos de autor sobre las obras de ingenio de carácter creador, ya sean de índole literaria, científica o artística cualesquiera sea su genero, forma de expresión, mérito o destino.**<sup>75</sup>

<sup>75</sup> Los artículos 1° y 2 de la Ley Sobre El Derecho de Autor definen el ámbito de aplicación de su normativa, es decir, los derechos que son objeto de protección por parte de la legislación en materia de derecho de autor. A continuación transcribimos los artículos antes identificados.

Artículo 1° de la Ley Sobre El Derecho de Autor: «Las disposiciones de esta Ley protegen los derechos de los autores sobre las obras de ingenio de carácter creador, ya sea de índole literaria, científica o artística cualesquiera sea su genero, forma de expresión, mérito o destino.

Los derechos reconocidos en esta Ley son independientes de la propiedad del objeto material en el cual esté incorporado la obra y no están sometidos al cumplimiento de ninguna formalidad. (...)»

Artículo 2 de la Ley Sobre El Derecho de Autor: «Se consideran comprendidas entre las obras del ingenio a que se refiere el artículo anterior, especialmente los siguientes: los libros, folletos y otros escritos literarios, artísticos y científicos, incluidos los programas de computación, así como su documentación técnica y manuales de uso; las conferencias, alocuciones, sermones y otras obras de la misma naturaleza; las obras dramáticas o dramático-musicales, las obras coreográficas y pantomímicas cuyo movimiento escénico se haya fijado por escrito o en otra forma; las composiciones musicales con o sin palabras; las obras cinematográficas y demás obras audiovisuales expresadas por cualquier procedimiento; las obras de dibujo, pintura, arquitectura, grabado o litografía; las obras de arte aplicado, que no sean meros modelos y dibujos industriales y cartas geográficas; los planos, obras plásticas y croquis relativos a la geografía, a la topografía, a la arquitectura o a las ciencias; y, en fin, toda producción literaria, científica o artística susceptible de ser divulgada o publicada por cualquier medio o procedimiento».

La Ley Sobre El Derecho de Autor señala que el autor de la obra de ingenio tiene, por el solo hecho de su creación, un derecho sobre la obra, el cual comprende, a su vez, derechos de orden moral y patrimonial. Los derechos de orden moral son inalienables, inembargables, irrenunciables e imprescindibles<sup>76</sup>. Por su parte, el «derecho de explotación» es una facultad del titular del derecho de autor cuyo ejercicio le puede resultar en una remuneración, producto de la explotación de la obra de manera directa o a través de terceros. Así lo establece el artículo 23 de la Ley sobre el Derecho de Autor, la cual establece que el autor goza del derecho exclusivo de explotar su obra en la forma en que le plazca y de sacar de ella beneficio<sup>77</sup>.

El mencionado derecho de explotación de una obra comprende el «derecho de comunicación pública»<sup>78</sup> y el «derecho de reproducción»<sup>79</sup>. Sobre el derecho de reproducción, la Ley señala que la reproducción consiste en la fijación material de la obra por cualquier forma o procedimiento que permita hacerlo conocer al público u obtener copias de toda o parte de ella. La reproducción comprende también la distribución, es decir, la puesta a disposición del público del

<sup>76</sup> Artículo 5 de la Ley Sobre El Derecho de Autor.

<sup>77</sup> Artículo 23 de la Ley Sobre El Derecho de Autor.

<sup>78</sup> La Ley Sobre Derecho de Autor señala de manera enunciativa los siguientes medios de exhibición de una obra:

1. Las representaciones escénicas, recitaciones, disertaciones y ejecuciones públicas de las obras dramáticas, dramático-musicales, literarias y musicales mediante cualquier forma o procedimiento.
2. La proyección o exhibición pública de las obras cinematográficas y demás obras audiovisuales.
3. La emisión de cualesquiera obras por radiodifusión o por cualquier medio que sirva para la difusión inalámbrica de signos, sonidos o imágenes.
4. La transmisión de cualesquiera obras al público por hilo, cable, fibra óptica u otro procedimiento análogo.
5. La retransmisión, por cualquiera de los medios citados en los apartes anteriores y por entidad emisora distinta de la de origen, de la obra radiodifundida o televisada.
6. La captación, en lugar accesible al público mediante cualquier instrumento idóneo, de la obra difundida por radio o televisión.

<sup>79</sup> Artículo 39 de la Ley Sobre El Derecho de Autor.

original o copias de la obra mediante su venta u otra forma de transmisión de la propiedad, alquiler u otra modalidad de uso a título oneroso<sup>80</sup>. Cabe indicar que la fijación u obtención de copias puede realizarse, por ejemplo, en soportes gráficos (libros, folletos, manuales), por procedimientos como la imprenta y el fotocopiado; en grabaciones o duplicaciones sonoras (v.gr.: discos de acetato y compactos, cintas digitales y audiocassettes) o audiovisuales (v.gr.: en películas de celuloideas, audiovisuales y videocassettes); en soportes magnéticos (v.gr.: fijaciones y reproducciones de programas de computación, en cintas, "diskettes", «CD» y "discos duros"), y, en fin, por todo medio mecánico, electrónico, fonográfico o audiovisual<sup>81</sup>.

Conforme a lo antes expuesto, el creador de la obra puede explotar su creación a través de terceros, mediante la suscripción de *contratos de cesión del derecho de explotación* o mediante la concesión de *licencias de uso*. En la cesión del derecho de explotación, el objeto del contrato es la facultad que adquiere el cesionario de explotar la obra de acuerdo a la modalidad, las limitaciones en el tiempo y lugar, y las condiciones de remuneración contempladas en el contrato<sup>82</sup>.

La cesión a título oneroso le permite obtener al cedente una contraprestación económica proporcional a los ingresos obtenidos por el cesionario en la explotación de la obra, salvo en los casos en que la propia ley permita, por excepción, el sistema de remuneración fija<sup>83</sup>.

<sup>80</sup> Artículo 41 de la Ley Sobre El Derecho de Autor.

<sup>81</sup> ANTEQUERA PARILLI, Ricardo, ob.cit., pág. 401-402.

<sup>82</sup> ANTEQUERA PARILLI, Ricardo, ob.cit., pág. 510-515.

<sup>83</sup> Por regla general la cesión de uso debe ser proporcional a los ingresos que obtenga el cesionario. Sólo por excepción la remuneración del cedente puede ser una cantidad fija. En este sentido, los artículos 55 y 56 de la Ley Sobre Derecho de Autor señalan lo siguiente: «Artículo 55: En el caso de cesión a título oneroso de los derechos del autor sobre una obra, debe establecerse en su proyecto una participación patrimonial en los ingresos que obtenga el cesionario por la explotación de la obra. No obstante, la remuneración del autor puede constituir en una cantidad fija en los casos siguientes:

1. Si no puede ser determinado prácticamente la base de cálculo de la participación proporcional.

Al respecto, debemos señalar que en el concepto de *regalía* de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se incluye a la cantidad que se paga por el uso y goce de derechos de autor, fijada de acuerdo a unidades de producción, de venta o explotación. En razón de lo expuesto, la remuneración que perciba el cedente por los contratos de cesión del derecho de explotación de la obra, pueden ser caracterizada como *regalía* a los fines del impuesto sobre la renta.

Con respecto a la territorialidad de la operación, en los contratos de cesión del derecho de explotación se requiere hacer mención del territorio en el cual el cesionario puede proceder a explotar la obra, a través de la reproducción de la obra a los fines de su venta o alquiler o mediante su exhibición al público. Si el territorio asignado al cesionario es Venezuela, la remuneración del cedente representará la contraprestación por la explotación del derecho de autor en la jurisdicción venezolana. Así las cosas, la participación proporcional del creador de la obra será territorial y, en consecuencia, imputable a la determinación de la renta de fuente nacional en el caso de las personas domiciliadas en territorio venezolano y gravable en el caso de los "no domiciliados", a los cuales les aplicará el régimen de renta presunta correspondiente a la figura de *regalía*.

2. Si faltan los medios para fiscalizar la aplicación de la participación.
  3. Si los gastos de las operaciones de cálculo y de fiscalización no guardan proporción razonable con la suma a la cual alcanzaría la remuneración del autor.
  4. Si la naturaleza o las condiciones de la explotación hacen imposible la aplicación de la regla de la remuneración proporcional sea porque la contribución del autor no constituye uno de los elementos esenciales de la creación intelectual de la obra o porque la utilización de la obra sólo presente un carácter accesorio en relación al objeto explotado.
- Lo mismo rige cuando el autor o el cesionario se encuentra domiciliado en el exterior.
- Es igualmente lícita, a pedido del autor, la conversión entre las partes contratantes de los derechos provenientes de contratos en vigor, en anualidades en montos fijos.
- Artículo 56: En lo concerniente a la publicación de libros, la remuneración del autor puede consistir en una cantidad fija cuando se trata de obras de carácter netamente científico; de antologías o enciclopedias; de prefacios, anotaciones, introducciones o presentaciones; de ilustraciones de una obra; de ediciones de lujo con tiraje limitado; de álbumes para niños; de ediciones populares; de libros de oraciones; y de traducciones siempre que lo pidiere el traductor».

El titular del derecho de explotación puede igualmente conceder a terceros una licencia de uso, no exclusiva e intransferible, a cambio de una remuneración, la cual se rige por las estipulaciones del contrato respectivo y las atinentes a la cesión de derechos de explotación, en cuanto sean aplicables<sup>64</sup>. Esta otra modalidad de cesión de uso de la obra a terceros no supone una transferencia del derecho de explotación por parte del titular -originario o derivado-, sino una simple autorización para que se utilice la obra de acuerdo a las formas y características contempladas en la licencia y por la remuneración convenida.

En este sentido, la remuneración en los contratos de licencia de uso, cuando el cedente no esté domiciliado en Venezuela, no podrá ser caracterizada como una regalía a los fines del impuesto sobre la renta y corresponderle el régimen de renta presunta que establece la Ley que crea el impuesto. En efecto, en los contratos de licencia la remuneración usualmente es una cantidad fija. En cambio, a los fines del impuesto sobre la renta, la regalía es la contraprestación del cesionario fijada en base a un porcentaje o monto por cada unidad de producción, de venta o explotación, es decir, una cantidad porcentual. En el caso de la licencia de uso, si bien el licenciante cede el uso de la obra al licenciatarlo, el licenciante no cede el derecho de explotación y, por tanto, no existe comercialización que permita la existencia de unidades producidas o vendidas, las cuales sirvan de parámetro a una remuneración distinta a la fija. En definitiva, el contrato de licencia no puede ser caracterizado como una «regalía», por cuanto esta figura de la Ley de Impuesto sobre la Renta, a la cual corresponde un régimen de renta presunta, sólo incluye a la cesión del derecho de explotación y no a una simple autorización de uso.

#### c'. Retención de impuesto.

El Reglamento de Retenciones en su artículo 10, numeral 7, establece la obligación del deudor o pagador de regalías de practicar la retención de impuesto sobre los pagos realizados por tal concepto en favor de personas no domiciliadas. La retención se hará efectiva sobre el 90% de la cantidad pagada o abonada. A los fines del cálculo de la

<sup>64</sup> Artículo 50 de la Ley Sobre El Derecho de Autor.

retención se aplicarán las Tarifas 1 y 2 -cuyo máximo tramo es del 34%- previstas en la Ley de Impuesto sobre la Renta con la finalidad que la retención de impuesto sea equivalente al impuesto definitivo y así garantizar la recaudación de la totalidad del impuesto causado sobre las regalías percibidas por personas no domiciliadas en Venezuela. La aplicación del 34% sobre la base presunta (90%) representará una tasa efectiva del 30,6% con respecto al pago o abono en cuenta, es decir, el ingreso bruto de la cesión.

#### B. Servicios Tecnológicos

El artículo 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece el supuesto presunto de los enriquecimientos obtenidos por asistencia técnica y servicios tecnológicos que sean suministrados desde el exterior.

**<<Los enriquecimientos netos de los contribuyentes que desde el exterior suministren asistencia técnica o servicios tecnológicos a personas o comunidades que en función productora de rentas los utilicen en el país o los cedan a terceros, cualquiera sea la modalidad del pago o su denominación, estarán constituidos por las cantidades representativas del treinta por ciento (30%) de los ingresos brutos que obtengan por el suministro de asistencia técnica, y del cincuenta por ciento (50%) de los ingresos brutos que se obtengan por el suministro de servicios tecnológicos>>.**

De los conceptos señalados en la disposición legal transcrita, hemos de hacer referencia a continuación a los «servicios tecnológicos». En este sentido, debemos citar el artículo 43 de la Ley que establece que se entenderá por servicios tecnológicos lo siguiente:

**<<A los fines del artículo 41 se entiende por servicios tecnológicos la concesión para su uso y explotación de patentes de invención, modelos, dibujos y diseños industriales, mejoras o perfeccionamiento, formulaciones, reválidas o instrucciones y todos aquellos elementos sujetos a patentamientos>>.**

Vemos que en la definición del término "servicios tecnológicos" se establece como tal la cesión de uso y explotación de las distintas patentes que están reguladas expresamente en la Ley de Propiedad Industrial: de invención, modelos, dibujos y diseños industriales, mejoras o perfeccionamiento, formulaciones, reválidas o instrucciones, así como de todos aquellos elementos sujetos a patentamientos. Pero si bien la definición de regalía ya comentada también incorpora la cesión de patentes a que hace referencia el concepto de servicios tecnológicos, la diferencia existente entre una y otra viene dado por el requerimiento de que la regalía sea calculada con base a unidades de producción, de venta o explotación, circunstancia que no es exigida en el caso del servicio tecnológico. Por lo tanto, cuando la remuneración por la cesión de una patente es convenida en una cantidad fija previamente acordada entre las partes, la misma podrá ser calificada como servicio tecnológico, de conformidad con lo previsto en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Como en el caso de las regalías, también en el supuesto de los servicios tecnológicos la causa eficiente del enriquecimiento está representada por la cesión del uso y goce del bien patentado, que en caso de ocurrir en Venezuela, determinará la territorialidad de la renta. Ese uso en Venezuela por parte del cesionario está representado por la producción industrial del producto objeto de la patente en Venezuela o el uso integrado del proceso patentado en el proceso industrial del cesionario, junto con la distribución y comercialización de los resultados obtenidos en el mercado venezolano.

#### a'. La problemática de las licencias de uso del programa de computación o «software» con respecto a su caracterización en los regímenes de renta presunta de la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana.

Ni la definición de regalía ni la de servicios tecnológicos incluye (i) la remuneración fija que se perciba por la cesión del derecho de explotación de propiedad intelectual ni tampoco (ii) el precio por la autori-

zación de uso de dicha propiedad. Este último sería el caso de la licencia de uso del programa de computación o «software».<sup>45</sup>

<sup>45</sup> En el ámbito del derecho privado, aún cuando el tema ha sido objeto de discusión y de diferentes opiniones, priva el criterio de que el *software* es una propiedad intelectual regulada a través del régimen del derecho de autor en lugar de una propiedad industrial o comercial regulada por el régimen legal de las marcas y patente.

Asimismo se ha sostenido que las principales razones que justificaron el descarte de la protección de la propiedad intelectual, bajo las regulaciones de la propiedad industrial fueron:

- 1) El programa de computación, a diferencia de las invenciones industriales, no aporta ningún cambio a la materia ni a la energía en el mundo físico.
- 2) El *software* no es un aparato (como el "hardware"), ni tampoco un proceso industrial.
- 3) El derecho industrial dirige la protección al contenido mismo de la invención, mientras que la tutela del "software" está referida a la forma de expresión, propia del derecho de autor.
- 4) Si bien los programas de computación tienen características de originalidad, en su sentido de individualidad (ética del derecho de autor), muy pocos de ellos revisten novedad, en el sentido del derecho invencional.

(ANTEQUERA PARILLI, Ricardo, *Derecho de Autor*, ob.cit., Página 288).

Creemos que en cuanto a la diferenciación de las invenciones industriales, constituye un hecho muy significativo que en Venezuela el programa de computación esté expresamente excluido de la protección por la Propiedad Intelectual, de acuerdo a la Decisión 344 del Acuerdo de Cartagena de Régimen Común sobre Propiedad Industrial, obligatoria para Venezuela. El artículo 6, literal d), de la referida Decisión, establece que "no se considerarán invenciones (...) los planes, reglas, métodos para el ejercicio de actividades intelectuales, para juegos o para actividades económico-comerciales, así como los programas de ordenadores o el soporte lógico". Por el contrario, en Venezuela, el programa de ordenador está expresamente protegido por el derecho de autor, de acuerdo a lo dispuesto en la Decisión 351 del Acuerdo de Cartagena de Régimen Común sobre Derecho de Autor y Derechos Conexos (Gaceta Oficial No. 4.720, Extraordinario, del 05-05-94) (art. 4 literal l), incluso como obra literaria (art. 23); en la Ley sobre el Derecho de Autor (arts. 2º y 17º) y en el Reglamento de ambos textos (art. 10) (Gaceta Oficial No. 4.821, Extraordinario del 26-04-95).

En Venezuela, la Ley sobre el Derecho de Autor, cuyo objeto es la protección de los derechos de los autores sobre todas las obras de ingenio de carácter creador, ya sean de índole literaria, científica o artística, ha recogido los anteriores argumentos doctrinarios por cuanto incluye de manera expresa en su ámbito de aplicación los programas de computación o "software".

A este efecto, el concepto legal del "software" aparece desarrollado en el artículo 17, encabezado de la Ley sobre el Derecho de Autor, de la forma siguiente: "Se entiende por programa de computación a la expresión en cualquier modo, lenguaje, notación o código, de un conjunto de instrucciones cuyo propósito es que un computador lleve a cabo una tarea o una función determinada, cualesquiera que sea su forma de expresarse o el soporte material en que se haya realizado la fijación".

En razón de lo expuesto, se produce una ausencia de cobertura de los regímenes de renta presunta con respecto a dichos enriquecimientos cuando sean percibidos por personas no domiciliadas en Venezuela.

La situación antes expuesta se ve atenuada en el primer caso por el hecho que por regla general, según lo prevé la Ley Sobre El Derecho de Autor, la contraprestación del cesionario es estipulada de acuerdo a un porcentaje de los ingresos brutos obtenidos en la explotación de la obra y no constituye un monto fijo previamente acordado por las partes. De tal manera que, en la mayoría de los casos la remuneración por la cesión del derecho de explotación puede ser caracterizada como regalía a los fines del impuesto sobre la renta.

Por lo tanto, sólo excepcionalmente, cuando la remuneración del cedente sea una cantidad fija, existirá el problema de su calificación en el supuesto de regalía.

Caso distinto a la cesión de los derechos de explotación es el relativo a los contratos de licencia de uso del software, en los cuales la remuneración del licenciante (titular del derecho de explotación) es usualmente una cantidad fija. Como la remuneración del licenciante no es pactada en una cantidad que sea determinada en base a unos ingresos obtenidos por un cesionario en la explotación de una obra, el contrato de licencia no puede ser caracterizado como una regalía a los fines fiscales. Sin embargo, entendemos que existe el criterio opuesto de considerar que la licencia de uso de un software puede ser incluido en el concepto de regalía. Dicho criterio se basaría simplemente en el hecho que la norma que contiene la definición de regalía menciona que "se entiende como [tal], la cantidad que se paga en razón del uso o goce de (...) **derechos de autor**, (...)", (Subrayado e inserción nuestra), obviando que la norma a continuación señala que las cantidades pagadas sean "fijadas en relación a una unidad de producción, de venta, exploración o explotación (...)".

En nuestra opinión, el concepto de regalía hace referencia a un negocio jurídico distinto a la licencia de uso del software, la cesión del derecho de explotación de una obra. En el caso de la licencia de uso del soft-

ware, si bien es cierto que ocurre el uso de la obra por parte del licenciatario, el licenciante no obtiene un resultado económico medido en función de unidades producidas, explotadas o comercializadas. Por lo tanto, la contraprestación dineraria en favor del licenciante no puede ser caracterizada como una regalía.

Por otra parte, en el caso del servicio tecnológico, el artículo 43 de la Ley de Impuesto sobre la Renta entiende por tal figura lo siguiente: "la **concesión para su uso y explotación de patentes de invención, modelos, dibujos y diseños industriales, mejoras o perfeccionamiento, formulaciones, reválidas o instrucciones y todos aquellos elementos técnicos sujetos a patentamientos**". Por lo tanto, de la norma parcialmente transcrita, se desprende que se verifica la existencia del supuesto de servicios tecnológicos cuando ocurren los siguientes requisitos: (i) la cesión de patentes o elementos técnicos sujetos a patentamiento y (ii) de manera implícita y en contraposición a la figura de regalía, que la remuneración del cedente sea una cantidad fija.

Con base en lo expuesto, la licencia de uso del software no podría ser caracterizada como servicio tecnológico. En efecto, el concepto de servicios tecnológicos hace referencia a patentes, es decir, creaciones reguladas por la legislación en materia de propiedad industrial y no a obras protegidas por la legislación sobre derecho de autor, como sería el caso del software.

Sin embargo, independientemente de la caracterización del uso del software en algún supuesto de régimen de renta presunta, el ingreso percibido por el licenciante sería territorial. En efecto, aún cuando se pueda señalar que la licencia de uso no pueda ser enmarcada como regalía o servicio tecnológico, la causa eficiente del enriquecimiento del licenciante, el uso del software, sería atribuible al territorio venezolano. Por lo tanto, entender como inaplicable el régimen de renta presunta a las licencias de uso de software, implicaría que la persona no domiciliada en Venezuela (licenciante) deba aplicar una determinación de la renta territorial sobre base cierta, es decir, asignar al ingreso territorial, los costos y deducciones que sean imputables y que estén realizados en el país, de conformidad con lo previsto en el artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana.

Con relación a la situación planteada, es importante destacar que el propósito del legislador en materia de impuesto sobre la renta, al establecer supuestos de rentas presuntas (regalías, servicios tecnológicos, honorarios profesionales, etc), fue simplificar el proceso de determinación, recaudación y fiscalización del resultado neto de las personas no domiciliadas en el país. A los fines de concretar el propósito del legislador, el ejecutivo incorpora en el Reglamento de Retenciones los mismos supuestos de rentas presuntas, de tal manera que, el monto del impuesto retenido será equivalente al impuesto definitivo, garantizándose así la recaudación íntegra del impuesto. Sin embargo, ante la aparición de nueva tecnología y sus formas propias de comercialización, tal como sería el caso de las licencias de uso del software, el legislador no ha considerado la adaptación de los conceptos de rentas presuntas a las nuevas realidades económicas. Tal situación provoca que el titular del software deba proceder a una determinación cierta a través de la identificación de costos y deducciones que sean imputables a los ingresos brutos, con toda la dificultad de fiscalización que ello conlleva. Adicionalmente, el Reglamento de Retenciones no prevé la obligación de practicar la retención de impuesto sobre los pagos de licencia de software ni tampoco los mismos pueden ser caracterizados como regalía o servicios tecnológicos, por las razones señaladas anteriormente.

Por consiguiente, por no existir retención de impuesto en el caso particular, en estricta aplicación del Reglamento de Retenciones, no existirá la responsabilidad solidaria entre el deudor del precio de la licencia de software y la entidad «no domiciliada» licenciante del software. De acuerdo a lo antes expuesto, el titular del software será único responsable por ante el Fisco nacional, del pago del impuesto que se genera del contrato de licencia del programa de computación, con toda la dificultad que ello representa a la Administración Tributaria en su propósito de recaudación. El aspecto aquí tratado es un tema de reflexión para el legislador y reglamentista, a los fines de incorporar un nuevo supuesto de renta presunta específico a las licencias de software, para lo cual es necesario que se realice un análisis previo de las particularidades de este negocio.

#### **b'. Retención de impuesto.**

El Reglamento de Retenciones en su artículo 10, numeral 7 prevé la retención sobre las sumas pagadas o abonadas por concepto de servicios tecnológicos. Para el cálculo de la retención de impuesto, se deberá aplicar las tarifas previstas en la Ley de Impuesto sobre la Renta sobre el porcentaje del pago señalado como enriquecimiento presunto (50%).

#### **c'. Las regalías en los tratados de doble tributación.**

Es importante observar, la incidencia que tienen en el tratamiento fiscal de las «regalías» según la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana, los tratados para evitar la doble tributación suscritos entre Venezuela y otros países. En tal sentido, es común que tales tratados establezcan que los pagos por concepto de «regalía» serán gravables en el Estado de la residencia, sin embargo, también serán sujetos de imposición en el Estado de la fuente, pero el gravamen estará limitado a un porcentaje del ingreso bruto<sup>86</sup>. En el caso estudiado, hemos señalado el gravamen de las rentas territoriales por concepto de regalías y servicios tecnológicos, obtenidas por personas no domiciliadas en Venezuela. A dichos enriquecimientos les corresponde un régimen presuntivo a los fines de su tributación en Venezuela. En lo que respecta a los tratados de doble tributación, cuando el beneficiario sea residente de un Estado que haya suscrito un tratado con Venezuela, el Estado de la fuente (Venezuela) sólo tendrá un gravamen limitado de los enriquecimientos por regalías. De tal manera que, los enriquecimientos por concepto de regalía y servicio tecnológico que puedan ser caracterizados como regalías a los fines del tratado, les corresponderá un tipo impositivo menor a las tasas efectivas que se desprenden de la Ley venezolana: 30,60% en el caso de la regalía y 17% en el supuesto de servicios tecnológicos.

<sup>86</sup> En el Modelo de Convenio de doble imposición de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), el gravamen de las regalías o «cánones» está reservado al Estado de la residencia, sin embargo, el Modelo de Convenio de la Organización de Naciones Unidas (ONU) establece además un gravamen limitado en el Estado de la fuente. Los Gobiernos venezolanos que han suscritos tratados de doble tributación, han reservado el derecho del Estado de la fuente de gravar dichas rentas.

Los tratados de doble tributación señalan en el capítulo correspondiente a «regalía» los distintos conceptos que pueden ser calificados como tales, los cuales, en algunos supuestos, pueden variar de un tratado con respecto a otro. Sin embargo, existen conceptos que son comunes a todos los tratados, a saber: patentes, marca de fábrica o comercio, derechos de autor sobre una obra literaria, artística o científica, etc. Es decir, que el concepto de regalía contenido en los tratados de doble tributación engloba las figuras de regalía y servicios tecnológicos que prevé la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana. En efecto, la regalía, según los tratados de doble tributación, hace referencia tanto a la materia de propiedad industrial e intelectual, sin discriminar que la contraprestación por la cesión de la explotación de estos derechos sea una cantidad calculada según un porcentaje de los ingresos del cesionario o una cantidad fija.

A continuación los distintos conceptos que califican como regalía en los tratados de doble tributación suscritos por Venezuela, vigentes en la actualidad, y el límite a la imposición en el Estado de la fuente.

REGALÍA: Uso o derecho de uso de:	FRANCIA	ITALIA	ALEMANIA	REINO UNIDO	PAISES BAJOS
a) Patentes, diseño o modelos, planos o procedimientos secretos.	5%	10%	5%	5%	5%
b) Know-How relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.	5%	10%	5%	5%	5%
c) Marca de fábrica/comercio.	5%	10%	5%		7%
d) Derechos de autor sobre una obra literaria, artística o científica.	5%	7%	5%	7%	10%
e) Películas cinematográficas y películas/cintas para la transmisión por la radio o TV.	5%	7%	5% (solo películas cinematográficas)	7%	10%
f) Equipo industrial, comercial o científico.		10%	5%		5%
g) Servicios técnicos estudios de carácter científico, geológico o técnico, obras de ingeniería, servicios de consulta o supervisión.	0% si no hay establecimiento permanente				0% si no hay establecimiento permanente
h) Uso, concesión de uso de grabaciones de sonidos, imágenes distintas a las de transmisión por radio o TV.		10%			
i) Arrendamiento normal de equipos industriales, comerciales o científicos que incluya en una manera substancial una transferencia de conocimientos técnicos o experiencias industriales, comerciales o científicas.				0% si no hay establecimiento permanente	5%
REGALÍA: Uso o derecho de uso de:	DINAMARCA	PORTUGAL	TRINIDAD Y TOBAGO	REPÚBLICA CHECA	SUIZA
a) Patentes, diseño o modelos, planos o procedimientos secretos.	10%	12%	10%	12%	5%
b) Know-How relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.	5%	12%	10%	12%	5%
c) Marca de fábrica/comercio.	10%	12%	10%	12%	5%
d) Derechos de autor sobre una obra literaria, artística o científica.	10%	12%	10%	12%	5%
e) Películas cinematográficas y películas/cintas para la transmisión por la radio o TV.	10%	12%	10%	12%	5%

Continúa

f) Equipo industrial, comercial o científico	10%	12%	10%	12%	
g) Permitir el acceso al público de imágenes o sonido					
h) Programas o conjuntos de instrucciones para computadoras (software)					
i) Asistencia Técnica: pongan recibidos en contraprestación por asistencia técnica con respecto al uso o al derecho de usar derechos de autor, bienes o información aquí mencionados.	5%	10%	10%	12%	
j) Servicios técnicos que no pongan a disposición del beneficiario conocimientos o experiencias comerciales, industriales o científicas (know-how)					
k) Estudios especiales de naturaleza científica, geológica o técnica. Servicios especiales de ingeniería, servicios de consultoría o asesoría. Información correspondiente a experiencias industriales, comerciales o científicas.					0% si no hay establecimiento permanente

REGALIA: Uso o derecho de uso de:	NORUEGA	SUECIA	ESTADOS UNIDOS	BÉLGICA	INDONESIA	BARBADOS
a) Patentes, marcas, diseño o modelos, planos o procedimientos secretos.	12%	7%	10%	5%	20%	10%
b) Know-How relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.	12%	7%	10%	5%	20%	10%
c) Marca de fábrica/comercio	12%	7%	10%	5%	20%	10%

Continua

d) Derechos de autor sobre una obra literaria, artística o científica.	12%	10%	10%	5%	20%	10%
e) Películas cinematográficas y películas/cintas para la transmisión por radio o TV.	12%	10%	10%	5%	20%	10%
f) Equipo industrial, comercial o científico.	12%	7%	5%	5%	20%	10%
g) Asistencia técnica: pagos recibidos por el uso o derecho de uso de conocimientos técnicos, know how o por procesos, desarrollo y transferencia de un plan o diseño técnico.	9%				10%	10%
h) Arrendamiento ordinario de equipo industrial, comercial o científico, que incluya una transferencia de conocimiento tecnológico.		7%				
i) Servicios tecnológicos o asistencia técnica, incluyendo estudios de naturaleza geológica o técnica, para trabajos de ingeniería servicios de consultoría o supervisión.				0% si no hay establecimiento permanente	0% si no hay establecimiento permanente, (en su caso aplicable a servicios de asistencia técnica)	

### C. Asistencia Técnica

El artículo 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece el supuesto de los enriquecimientos percibidos por las personas que desde el exterior suministren asistencia técnica. La norma señala que el 30% de los pagos realizados por el receptor de la asistencia técnica representará la renta presunta del beneficiario del pago y prestador de la asistencia técnica. El artículo 42 de la misma Ley define lo que debe entenderse por "asistencia técnica" en los siguientes términos:

<<A los fines del artículo anterior se entiende por asistencia técnica el suministro de instrucciones, escritos, grabaciones, películas y demás instrucciones similares de carácter técnico, destinados a la elaboración de una obra o producto para la venta o la prestación de un servicio específico para los mismos fines de venta. El suministro de la asistencia en referencia podrá comprender la transferencia de conocimientos técnicos, de servicios de ingeniería, de investigación y desarrollo de proyectos, de asesoría y consultoría y el suministro de procedimientos o fórmulas de producción, datos, informaciones y especificaciones técnicas, diagramas, planos e instructivos técnicos y la provisión de elementos de ingeniería básica y de detalle, entendiéndose como:

#### 1. Servicios de Ingeniería:

La ejecución y supervisión del montaje, instalación y puesta en marcha de las máquinas, equipos y plantas productoras; la calibración, inspección, reparación y mantenimiento de las maquinarias y equipos; y la realización de pruebas y ensayos, incluyendo control de calidad;

#### 2. Investigación y desarrollo de proyectos:

La elaboración y ejecución de programas pilotos; la investigación y experimentos de laboratorios; los servicios de explotación y la planificación o programación de unidades productoras.

### 3. Asesoría y consultoría:

La tramitación de compras externas, la representación; el asesoramiento y las instrucciones suministradas por técnicos, y el suministro de servicios técnicos para la administración y gestión de empresas en cualquiera de las actividades u operaciones de éstas>>. (Subrayado Nuestro)

De acuerdo a la norma transcrita, la asistencia técnica estará conformada en primer término, por el suministro de instrucciones, grabaciones, películas y demás instrucciones de carácter técnico destinadas a la elaboración de una obra o producto para la venta y, en segundo lugar, por la prestación de un servicio específico para los mismos fines de venta. La disposición legal añade que el suministro de asistencia técnica podrá comprender la transferencia de conocimientos técnicos, de servicios de ingeniería, de investigación y desarrollo de proyectos, de asesoría y consultoría y el suministro de procedimientos o fórmulas de producción, datos, informaciones y especificaciones técnicas, diagramas, planos e instructivos técnicos y la provisión de elementos de ingeniería básica y de detalle.

Es importante observar que, a pesar de la extensa definición contenida en el artículo 42, la asistencia técnica tiende a ser confundida en la práctica con el supuesto de renta presunta correspondiente a honorarios profesionales. Por esta razón, al practicar la retención de impuesto que establece el Reglamento de Retenciones, el deudor podría realizar una incorrecta caracterización de la asistencia técnica y, como consecuencia de ello, realizar una errónea determinación de la base imponible y del monto del impuesto retenido. Si por ejemplo, la asistencia técnica es confundida de manera equívoca con el supuesto de honorarios profesionales, ello provocaría que el deudor de la asistencia técnica efectúe una retención de impuesto mayor a la debida. Esa mayor retención de impuesto sería consecuencia de la aplicación de las Tarifas 1 y 2 – aplicables a personas naturales y jurídicas respectivamente- sobre un incorrecto enriquecimiento presunto del 90% correspondiente a honorarios profesionales, en vez del enriquecimiento presunto del 30% que le corresponde a la asistencia técnica. También puede ocurrir la situación a la inversa, que el deudor caracterice como asistencia técnica un

pago cuyo concepto sea por honorarios profesionales. Tal situación produciría una menor retención de impuesto a la que realmente corresponde, que expondría a la compañía deudora y agente de retención a la imposición de sanciones por parte de la Administración Tributaria, así como a un pretendido rechazo de la deducción del gasto, en virtud del artículo 87, parágrafo sexto, del Decreto-Ley N° 307<sup>87</sup>.

<sup>87</sup> En la Ley N° 71, que reformó parcialmente el Decreto-Ley N° 307, se eliminó dicho parágrafo, en correspondencia con la reforma del Código Orgánico Tributario (G.O. N° 37.305 de fecha 17/10/2001), que señala en su artículo 27, parágrafo primero, que se consideran no efectuados los egresos y gastos objeto de retención, cuando el pagador de los mismos no haya retenido y enterado el impuesto correspondiente conforme a los plazos que establezca la ley o su reglamento, *salvo que demuestre haber efectuado efectivamente dicho egreso o gasto*. Antes de esto, la más reciente jurisprudencia venezolana (casos Metalúrgica Nacional y Cementos Caribe, C.A.) había señalado que la aplicación de la norma contenida en el artículo 87, parágrafo sexto, del Decreto-Ley N° 307 resultaba en una violación del principio de capacidad contributiva. Tal violación se demuestra por el hecho que el rechazo del gasto produce un doble gravamen de la misma renta. El primer gravamen en cabeza del perceptor del pago sujeto a retención de impuesto y, el segundo, en cabeza del deudor o pagador del monto sujeto a retención, que en virtud del rechazo del gasto, ve incrementada de manera artificial su resultado fiscal, al desconocérsele la deducción de un gasto que cumple con todas las condiciones que exige el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, ser un gasto causado, normal y necesario, realizado en el país e invertido en la producción de la renta. También el desconocimiento al deudor de un gasto que cumple con lo requerido por el mencionado artículo 27, resulta en una inobservancia de la materia imponible (renta neta) seleccionada por el legislador en materia de impuesto sobre la renta. La violación del principio de capacidad contributiva que resulta de la aplicación de la norma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta fue señalada en sentencia del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario, de fecha 18 de noviembre de 1999 (caso Menaca). En esta decisión se expresó que: <<(…) se advierte que el rechazo es impropio no porque se trate de una sanción no prevista en el Código Orgánico Tributario sino porque el requisito de admisibilidad previsto en el Parágrafo sexto del artículo 39 de la Ley de Impuesto sobre la Renta sancionada de 1986 (norma similar a la establecida en el artículo 87, parágrafo sexto de la actual Ley de Impuesto sobre la Renta) transgrede el principio constitucional de la capacidad contributiva, y por tanto debe desaplicarse de conformidad con lo previsto en el artículo 20 del Código de Procedimiento Civil. (...)>>. (Sentencia del Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario, de fecha 18 de noviembre de 1999, caso METALURGICA NACIONAL, C.A. MENACA, consultada en original). En el mismo sentido, se expresan BLANCO-URIBE, Alberto; "Inconstitucionalidad del Artículo 78, Parágrafo 6° de la Ley de Impuesto sobre la Renta". En Revista de Derecho Tributario N° 82, órgano divulgativo de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Primer Trimestre de 1999, Caracas, págs. 95 y ss; CANDAL, Manuel, ITURBE, Manuel Aquiles y MELICH, Martín; "Efectos Perju-

Por las razones expuestas, reviste suma importancia una correcta caracterización de la asistencia técnica, la cual procederemos a desarrollar a continuación.

#### a'. La asistencia técnica como un servicio y no como la cesión de propiedad intelectual o industrial.

Debemos destacar, en primer término, las diferencias de la asistencia técnica con otras dos figuras contempladas en el Título II, Capítulo IV "De las Rentas Presuntas", de la Ley de Impuesto sobre la Renta: las regalías y los servicios tecnológicos. Como ya hemos comentado, las regalías son la remuneración porcentual del cedente por la cesión de patentes, derechos de autor y marcas. Por su parte, los servicios tecnológicos es la contraprestación por la cesión de patentes o elementos técnicos sujetos a patentamiento. En contraposición con las regalías y los servicios tecnológicos, la asistencia técnica está compuesta por (i) servicios profesionales que garantizan un resultado determinado (por ejemplo, el servicio de ingeniería descrito en el artículo 42 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y por (ii) aquellos servicios que consisten en el suministro de información relacionada con el proceso productivo del receptor de la asistencia técnica.

En razón de lo expuesto, en el concepto de asistencia técnica se incluyen las instrucciones no patentadas, ni susceptibles de ser objeto de derechos de autor, es decir, que no confieren al prestador de la asistencia técnica un derecho exclusivo sobre la información con respecto a terceros. El suministro de información de carácter técnico o la prestación de los servicios específicos a que hace referencia la definición de asistencia técnica, se constituyen en obligaciones de hacer, por lo cual, la asistencia técnica califica como la prestación de un servicio y no se configura de ninguna manera como la cesión de derechos de autor, patentes y marcas.

*diciales que se derivan de la aplicación del Parágrafo Sexto del artículo 78 de la Ley de Impuesto sobre la Renta". En Revista de Derecho Tributario N° 68, órgano divulgativo de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Tercer Trimestre de 1995, págs. 67 y ss; y WEFER H, Carlos E.; "La Tipicidad como elemento esencial del hecho punible en la sanción prevista en el Parágrafo Sexto del artículo 78 de la Ley de Impuesto sobre la Renta". En Revista de Derecho Tributario N° 85, órgano divulgativo de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Cuarto Trimestre de 1999, págs. 23 y ss.*

Sin embargo, la asistencia técnica puede tener un carácter accesorio con respecto a los servicios tecnológicos. Este es el caso del titular de una patente, el cual cede la explotación del bien patentado a un tercero domiciliado en territorio venezolano, acordando además asesorar al receptor del servicio tecnológico sobre la explotación de la patente. En dicha situación podría ocurrir que el prestador de la asistencia técnica no discrimine la remuneración fija por la cesión de patente con respecto al precio por la prestación de la asistencia técnica. A este respecto, el artículo 45 de la Ley de Impuesto sobre la Renta presume que el 25% de la totalidad del ingreso corresponde a la asistencia técnica y el 75% restante a los servicios tecnológicos.

Es importante observar que, si bien existen diferencias entre la asistencia técnica y los servicios tecnológicos, la Ley de Impuesto sobre la Renta les ha dado un tratamiento equivalente en el aspecto territorial. En efecto, el artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta señala que se entenderán como enriquecimientos territoriales, aquellos obtenidos por servicios tecnológicos y asistencia técnica que sean "utilizadas" en el país. Dicha situación se ha presentado de manera uniforme desde la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1978. Antes de dicha Ley, la asistencia técnica prestada desde el exterior, aun cuando fuese usada por el receptor del servicio en función productora de renta en Venezuela, no era gravable para el prestador, por cuanto su enriquecimiento era considerado extraterritorial, ya que se originaba en actividades realizadas en el exterior. La Ley de Impuesto sobre la Renta que entró en vigencia el 1° de julio de 1978 modificó la situación anterior, pues en su artículo 4 señaló que serán rentas venezolanas aquellas obtenidas por la asistencia técnica que sea "utilizada" en Venezuela.

Con respecto a dicha modificación introducida en la Ley de 1978, es evidente el objetivo de recaudación que impulsó al legislador nacional a ampliar la condición territorial de la asistencia técnica, a los fines de gravar los enriquecimientos percibidos por la asistencia técnica prestada en el exterior a través de la conexión de la utilización del servicio en territorio nacional. Sobre el cambio incorporado en el artículo 4 (ahora artículo 6 de la Ley actual), que extendió la territorialidad de la asistencia técnica, la doctrina nacional ha señalado que la norma "hace un

añadido ajeno a toda técnica legislativa"<sup>38</sup>. En nuestra opinión, criticando lo señalado por la doctrina, considerar como de fuente territorial una renta obtenida por la prestación de un servicio en el exterior, desnaturaliza en dicho supuesto (servicios) la definición del principio de territorialidad de acuerdo a la "causa eficiente" del enriquecimiento. La condición territorial de la asistencia técnica, como la de cualquier servicio, debe venir determinada por la causa eficiente, que no es otra que la ejecución del servicio, que de ocurrir en territorio nacional, el enriquecimiento obtenido deberá reputarse como de fuente nacional. En conclusión, la "utilización" o "aprovechamiento" del servicio en Venezuela no se corresponde con la causa eficiente del enriquecimiento por concepto de asistencia técnica.

En cambio, en los servicios tecnológicos la causa eficiente si está representada por el uso de la patente en Venezuela. La diferencia entre la causa eficiente de uno y otro concepto es consecuencia de la distinta naturaleza de ambos. En el caso de los servicios tecnológicos, la cesión de patentes se identifica como la causa eficiente del enriquecimiento, es decir, con la prestación del receptor de la renta (titular de la patente) de tal manera que, si el cesionario hace uso de los derechos cedidos en territorio venezolano, la causa del enriquecimiento es atribuible a Venezuela y, por tanto, el enriquecimiento es territorial. Pero en el caso particular de la asistencia técnica, la misma representa un servicio, por lo cual, la causa eficiente está representada por la actividad del prestador de la asistencia técnica y no por el uso del servicio en Venezuela.

Adicionalmente, la decisión del legislador de extender el carácter territorial a la asistencia técnica "utilizada" en el país, produce una doble imposición internacional, en caso que la asistencia técnica sea "prestada" en otro Estado y "utilizada" en Venezuela. En ese caso, concurren en el gravamen de la misma materia imponible, el Estado donde se "presta" la asistencia técnica y el Estado Venezolano donde se "utiliza" el servicio. Por tanto, estaremos ante un caso de doble imposición causado por el conflicto «fuente-fuente».

<sup>38</sup> ANZOLA, Oswaldo, "Breves Notas sobre el tratamiento dado por la Ley de Impuesto Sobre la Renta y Disposiciones Reglamentarias a la Asistencia Técnica y los Servicios Tecnológicos utilizados en el país", en *Revista de Derecho Público* N° 25, Enero-Marzo 1986, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1986, páginas 61-68.

La doble tributación antes indicada no es solucionada ni siquiera por el hecho que el Estado donde es residente el prestador de la asistencia técnica y en el cual se preste el servicio, adopte el sistema de "renta mundial" e incorpore el mecanismo de crédito fiscal, diseñado con el propósito de evitar los efectos de la doble imposición. En efecto, es común que la legislación de los países que adoptan el criterio de renta mundial sólo reconozcan como crédito fiscal el impuesto pagado en el exterior sobre rentas de fuente extranjera y no sobre aquellos enriquecimientos considerados territoriales por la legislación en materia de impuesto sobre la renta del Estado de la residencia<sup>89</sup>. A los fines de una mejor ilustración de nuestros anteriores comentarios, plantearemos el siguiente caso hipotético. Una compañía residente de los Estados Unidos de América presta asistencia técnica desde el exterior, la

<sup>89</sup> La problemática relacionada con la ineffectividad del mecanismo de crédito fiscal es señalado por la doctrina nacional en los siguientes términos: «El problema tiene su transcendencia dentro del criterio de la fuente pues la asistencia técnica constituye un servicio personal, que por lo tanto una renta de distinta naturaleza jurídico-tributaria que la de las patentes o marcas, pero al igual que éstas, puede ser prestado desde un país diferente al de su utilización. La opinión dominante es la de que en tales casos la fuente debe localizarse en el país donde el servicio es ejecutado(...). Así lo reconocen los Modelos del Pacto Andino y así fue admitido por las legislaciones latinoamericanas, entre ellas la uruguaya.

No obstante lo anterior, parte de la confusión deriva del hecho de que algunas legislaciones fiscales latinoamericanas (ej. Uruguay y Venezuela) ampliaron sus nociones de asistencia técnica para gravar los enriquecimientos provenientes de servicios totalmente ejecutados en el exterior prestados por empresas no domiciliadas, adoptando el criterio de fuente pagadora y dejando de lado las nociones clásicas de fuente, con meras intenciones fiscalistas. En palabras de Valdés Costa, esta posición 'carece de los suficientes méritos científicos como para presagiarle éxito'. Como bien lo vaticinó el autor uruguayo, en definitiva esta posición de algunos países latinoamericanos trajo como consecuencia problemas irresolubles de doble tributación pues los países desarrollados se negaron a reconocer el impuesto cobrado en estos países por un principio de aplicación internacional el gravar los servicios prestados en el exterior como de fuente nacional. (...)

(...) La agravación del problema de la doble imposición referido por Valdés Costa tiene que ver con el hecho de que los países desarrollados sólo reconocen o imputan el impuesto pagado en el país de la fuente cuando dicho gravamen recaiga sobre rentas consideradas de fuente extranjera». (Subrayado Nuestro). (EVANS, Ronald, *Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional*, ob.cit., páginas 156-157).

cual es usada en Venezuela. El caso ocurre en un ejercicio fiscal que se ha iniciado después del 1° de enero de 2001, por lo cual, ambos países estarán aplicando el criterio de renta mundial. Como Venezuela y los Estados Unidos de América consideran el enriquecimiento por asistencia técnica como territorial, ninguno de los dos reconocerá como crédito fiscal el impuesto cancelado por ante el otro Estado. De no haber señalado la Ley venezolana como territorial la asistencia técnica usada en nuestro país, el ingreso sólo tributaría en los Estados Unidos de América, donde ha ocurrido en el ejemplo señalado la prestación de la asistencia técnica, de tal manera que, no habría doble imposición.

#### b'. La asistencia técnica «suministrada desde el exterior».

El artículo 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta señala que la asistencia técnica requiere ser "suministrada desde el exterior". De tal manera que, la asistencia técnica suministrada en Venezuela no califica como asistencia técnica en los términos previstos del artículo 41, y, en consecuencia, no le sería aplicable la presunción de renta (30% del ingreso), ni la retención de impuesto "sobre base acumulativa" establecida en el artículo 9, numeral 7, del Reglamento de Retenciones<sup>90</sup>. Por el contrario, aquel contribuyente que suministre asistencia técnica en Venezuela deberá determinar su enriquecimiento fiscal de manera cierta y no presunta, es decir, a través de la imputación de costos y deducciones a los ingresos brutos obtenidos por la

<sup>90</sup> Artículo 9, numeral 7, del Reglamento de Retenciones: «Los enriquecimientos netos derivados de las erogaciones a que se refiere el numeral 16 del artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, originados por suministros provenientes del exterior, por concepto de regalías y demás participaciones análogas, así como por las remuneraciones, honorarios y pagos análogos por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país o cedidos a terceros, cuando se hagan a favor de personas naturales, jurídicas o comunidades no residentes o no domiciliadas en el país.

En estos casos, la retención del impuesto se calculará sobre los siguientes porcentajes de lo pagado o abonado en cuenta:

1. El noventa por ciento (90%) cuando se trate de regalías y demás participaciones análogas.
  2. El treinta por ciento (30%) cuando se trate de asistencia técnica.
  3. El cincuenta por ciento (50%) cuando se trate de servicios tecnológicos».
- (Subrayado Nuestro)

prestación de la asistencia técnica. Así lo confirma el artículo 46, de cuyo texto se desprende que la asistencia técnica prestada en Venezuela le corresponde una determinación cierta, al señalar la norma que los ingresos derivados de asistencia técnica realizada en Venezuela, admitirán los costos y deducciones permitidos por Ley. El mismo artículo 46 señala que cuando exista un monto indiscriminado en contraprestación por la asistencia técnica, en parte prestada en el exterior y en parte realizado en nuestro país, se considerará que el ingreso proviene en un 60% del exterior y en un 40% por asistencia técnica prestada en Venezuela<sup>91</sup>.

Por lo tanto, identificar que la asistencia técnica sea suministrada desde el exterior, es indispensable para precisar el tratamiento fiscal de la operación en la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana. A este respecto, la Administración Tributaria señaló en un dictamen que la asistencia técnica se entendería suministrada desde el extranjero cuando las instrucciones o información de carácter técnico sean diseñadas en el exterior<sup>92</sup>. En nuestra opinión, disentimos del criterio fiscal ex-

<sup>91</sup> Artículo 46 de la Ley de Impuesto sobre la Renta: **“Cuando existiere un monto global o indiscriminado de ingreso correspondiente a remuneraciones u honorarios por asistencia técnica y servicios tecnológicos, en parte proveniente del exterior y en parte derivado de actividades realizadas en la República Bolivariana de Venezuela, se considerará que el ingreso corresponde en un sesenta por ciento (60%) a servicios del exterior y en un cuarenta por ciento (40%) a servicios realizados en la República Bolivariana de Venezuela. Los ingresos atribuibles a Venezuela admitirán los costos y las deducciones permitidos por esta ley”**.

<sup>92</sup> A continuación, la doctrina comenta el criterio de la Administración Tributaria: **«En síntesis, actualmente la Administración opina que el segundo requisito para determinar si se aplica el artículo 44 de la Ley no se cumple si la asistencia técnica prestada es el producto de las investigaciones o métodos totalmente desarrollados en Venezuela, contrariamente a lo que ocurre cuando la tecnología o conocimientos técnicos han sido diseñados, desarrollados o creados fuera de Venezuela (Ministerio de Hacienda, Dictamen N° HJ1-200-02602, 7 de diciembre de 1989). En el último caso, es decir cuando la tecnología o los conocimientos técnicos se originan fuera de Venezuela, se considera que se cumple el segundo requisito para determinar la aplicabilidad del artículo 44 de la Ley, independientemente del lugar donde se presta el servicio y de la naturaleza, características, domicilio o lugar de constitución de quien lo presta. En caso de prestación de servicios de consultoría en Venezuela, entonces, si**

puesto, por considerar que a los fines de analizar si la asistencia técnica fue suministrada desde el extranjero, no tiene relevancia si la información de carácter técnico, objeto de la asistencia técnica, haya sido desarrollada en Venezuela o en el exterior. Pretender avalar dicho criterio sería aceptar un requisito no establecido por el legislador en materia de impuesto sobre la renta.

Por el contrario, en nuestra interpretación, la asistencia técnica «suministrada desde el exterior» debe ser aquel servicio que es prestado desde el exterior y cuya vinculación con el territorio nacional es su utilización, es decir, la destinación del servicio a actividades económicas productoras de rentas en Venezuela. De no interpretarse así, bajo la tesis ya mencionada de la Administración Tributaria, se daría el caso que la asistencia técnica desarrollada en el exterior, pero suministrada en territorio nacional por una empresa venezolana, le sea aplicable la presunción de renta, aún cuando ésta pueda perfectamente realizar una determinación cierta del enriquecimiento.

Otro requisito determinante para que proceda el régimen de renta presunta de la asistencia técnica es la condición de *domiciliado* o no del prestador del servicio. En este sentido, recordemos que el supuesto de asistencia técnica está contenido en el Título II, Capítulo IV **“De las Rentas Presuntas”** de la Ley de Impuesto sobre la Renta. En el Capítulo antes identificado, se han establecido varios supuestos de enriquecimientos percibidos por beneficiarios no domiciliados en Venezuela, con el propósito de simplificar la determinación de la renta fiscal de aquellas personas que no están domiciliadas en Venezuela y

los conocimientos técnicos y técnicas fundamentales de consultoría necesarios para prestar los servicios contemplados en un contrato fueron creados por la casa matriz estadounidense, debería quedar claro que el contrato cumple con el segundo requisito para determinar la aplicabilidad del artículo 44 de la Ley, independientemente de que los servicios: (i) hayan sido prestados por una compañía domiciliada en Venezuela e (ii) hayan sido prestados dentro de Venezuela por consultores residentes en el país» (citado en ROCHE, Emilio J., «Tratamiento fiscal de asistencia técnica: racionalización de una contradicción legal e interpretación de una confusión de dictámenes», en *Revista de Derecho Tributario* N° 59, Abril-Junio de 1993, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1993, página 42).

que no podrían identificar de manera clara los costos y deducciones que sean imputables a los ingresos obtenidos en Venezuela. Por tanto, existe una característica casi común en los supuestos de rentas presuntas: que los beneficiarios sean entes *no domiciliados* en el país<sup>93</sup>.

En el caso particular de la asistencia técnica y los servicios tecnológicos, el mencionado artículo 41 sólo establece que tales servicios deberán ser suministrados desde el exterior, sin hacer referencia a la condición de domiciliado o no del prestador de la asistencia técnica y del titular de la patente cedida (servicios tecnológicos). Sin embargo, es importante observar que, en el caso de las regalías y la presunción de la renta de tal concepto, el artículo 48 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece que la norma será aplicable a los perceptores de enriquecimientos derivados de la cesión de patentes, marcas y derechos de autor que sean *entes no domiciliados en Venezuela*<sup>94</sup>. Recordemos que el servicio tecnológico es un concepto similar a la regalía, con la sola diferencia que el primero está referido a una remuneración fija y no en una cantidad porcentual como en el caso de la regalía. Por tanto, no vemos la razón que justifique una diferencia de esta índole entre el servicio tecnológico y la regalía, consistente, por ejemplo, en analizar el origen de la tecnología y conforme a la Ley de Impuesto sobre la Renta no la condición de domiciliado del receptor del enriquecimiento. Finalmente, al ser la asistencia técnica un concepto afín a los servicios tecnológicos, con forme a la Ley de Impuesto sobre la Renta, no vemos tampoco la razón que justifique entender que existen requisitos

<sup>93</sup> Estos serían los siguientes casos: Productores de películas en el exterior y similares para el cine o la televisión (artículo 34); agencias de noticias internacionales (artículo 35); agencias o empresas de transporte internacional constituidas y domiciliadas en el exterior o constituidas en el exterior y domiciliadas en Venezuela (artículo 36); contribuyentes que desde el exterior remitan al país mercancías en consignación (artículo 37); empresas de seguro o reaseguros no domiciliados (artículo 38); contribuyentes no residentes o no domiciliados en Venezuela, provenientes de actividades profesionales no mercantiles (artículo 39).

<sup>94</sup> Artículo 48: «Los enriquecimientos netos provenientes de regalías y demás participaciones análogas, obtenidas por beneficiarios no domiciliados en el país, estarán constituidas por el noventa por ciento (90%) del monto obtenido por tales conceptos».

distintos entre ambas figuras. Por lo tanto, en nuestra opinión, a la prestación de asistencia técnica desde el exterior por una persona «no domiciliada» en Venezuela le corresponde el supuesto de renta presunta a que hace referencia el artículo 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

#### c'. La asistencia técnica. Sus clases y diferencias con la prestación de servicios profesionales de naturaleza no mercantil.

El encabezamiento del artículo 42 de la Ley de Impuesto sobre la Renta señala que la asistencia técnica comprenderá el *suministro de instrucciones*, escritos, grabaciones, películas y demás instrucciones similares de carácter técnico, destinados a la elaboración de una obra o producto para la venta o *la prestación de un servicio específico para los mismos fines de venta*. La norma añade que el suministro de asistencia técnica comprenderá también la transferencia de conocimientos técnicos, de servicios de ingeniería, de investigación y desarrollo de proyectos, de asesoría y consultoría y el suministro de procedimiento o formulas de producción, datos, informaciones y especificaciones técnicas, diagramas, planos e instructivos técnicos y la provisión de elementos de ingeniería básica y de detalle.

Según lo expuesto, en nuestra opinión, la asistencia técnica comprende los siguientes tipos de servicios: (i) el suministro de información de carácter técnico y (ii) la prestación de servicios de ingeniería, de investigación y desarrollo de proyectos y de asesoría y consultoría. Una característica común de ambas clases de servicios es su relación directa con el proceso productivo del receptor del servicio, es decir, con la actividad de elaboración de un bien o producto destinado a la venta. También existe una diferencia entre ambos tipos de asistencia técnica. En el servicio de suministro de información al usuario del mismo, la asistencia técnica tiene como objetivo la capacitación del prestatario del servicio con el propósito de que éste destine la información recibida en el proceso de elaboración de un bien o producto cuya comercialización constituya el giro de su negocio. Este sería el caso del «suministro de instrucciones, escritos, grabaciones, películas y

demás instrucciones similares de carácter técnico, (...) procedimientos o fórmulas de producción, datos, informaciones y especificaciones técnicas, diagramas, planos, instructivos técnicos y la provisión de elementos de ingeniería básica y de detalle». Se puede observar de la anterior enumeración del artículo 42 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que el prestador de la asistencia técnica se limita a dar instrucciones o suministrar material que sirva de instructivo al receptor de la asistencia técnica, es decir, existe una *transferencia de medios* o conocimientos entre el prestador del servicio y el usuario del mismo.

En cambio, en el otro tipo de asistencia técnica, puede existir una *transferencia de medios* o conocimientos, sin embargo, lo predominante es que el prestador del servicio garantiza un resultado determinado, es decir, que éste se compromete, a través de su experticia, a la obtención de cierto resultado, el cual es convenido previamente con el prestatario. En efecto, el artículo 42 de la Ley señala servicios distintos al sólo suministro de información, tal como lo destacamos a continuación:

- Servicios de Ingeniería:

La ejecución y supervisión del montaje, instalación y puesta en marcha de las máquinas, equipos y plantas productoras; la calibración, inspección, reparación y mantenimiento de las maquinarias y equipos; y la realización de pruebas y ensayos, incluyendo control de calidad;

- Investigación y desarrollo de proyectos:

La elaboración y ejecución de programas pilotos; la investigación y experimentos de laboratorios; los servicios de explotación y la planificación o programación de unidades productoras.

- Asesoría y consultoría:

La tramitación de compras externas y el suministro de servicios técnicos para la administración y gestión de empresas en cualquiera de las actividades u operaciones de éstas.

Si la asistencia técnica no sólo se limita al suministro de instrucciones, sino que también califica como tal un servicio que garantice un resultado determinado (por ejemplo, el servicio de ingeniería a que hace referencia el artículo 42 de la Ley), puede surgir la interrogante de que existe una coincidencia entre la figura de la asistencia técnica y la prestación de un servicio profesional no mercantil, la cual también tiene un régimen de renta presunta propio en la Ley de Impuesto sobre la Renta. Sin embargo, sin dejar de reconocer que la asistencia técnica es una *especie* del *genero* de servicios profesionales no mercantiles, existe una diferencia entre ambos tipos de figuras que se desprende del propio concepto de asistencia técnica contenido en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

En efecto, la diferencia entre la asistencia técnica y los servicios profesionales no mercantiles es que el primero está íntimamente relacionado con la actividad productiva del receptor de la asistencia técnica, de tal forma que, la asistencia técnica, sea información de carácter técnico o un servicio que garantice un resultado, es destinado por el usuario del mismo al proceso de elaboración de bienes o productos para la venta. Por su parte, los servicios profesionales no están definidos en función de una actividad productora del receptor, ni asociados al procedimiento de venta de un determinado producto<sup>95</sup>. Por lo tanto, se puede señalar que los servicios profesionales no mercantiles -que no califiquen como asistencia técnica- tienen una relación mediata con el proceso productivo del contribuyente.

A título de ejemplo, como ya hemos comentado, el artículo 42 de la Ley de Impuesto sobre la Renta señala entre las actividades que califican como asistencia técnica, el servicio de ingeniería en los términos que prevé la norma. El servicio de ingeniería es una prestación por excelencia de carácter profesional no mercantil y, sin embargo, es incluido en el concepto de asistencia técnica. Sin embargo, vemos que este servicio de ingeniería está relacionado de manera directa con los medios de producción del usuario del servicio de asistencia técnica y ello lo diferencia del resto de los servicios profesionales de naturaleza no mercantil.

<sup>95</sup> PARRA PEREZ, Jaime, "Los intangibles en el ámbito del derecho tributario", *Liber Amicorum, Homenaje a la obra científica y docente del Profesor José Muci-Abraham*, Editorial Jurídica Venezolana, s/a, páginas 292-299.

En razón de lo expuesto, la asistencia técnica comprende dos tipos de actividades: (i) el suministro de información de carácter técnico y (ii) aquellos servicios profesionales que garantizan un resultado determinado y no se limitan al simple suministro de información. Ambas actividades tendrían como característica común su vinculación con el proceso productivo del receptor de la asistencia técnica.

Sin embargo, importante doctrina nacional ha explicado dos diferencias entre la asistencia técnica y los servicios profesionales de naturaleza no mercantil, una de las cuales difiere de lo antes expuesto. Una de ellas, ya ha sido explicada, la relativa a la diferencia entre cada uno de los servicios con respecto a su relación con el proceso productivo del receptor de la asistencia técnica. La segunda diferencia entre la asistencia técnica y los servicios profesionales, según esta doctrina, está basada en que la primera instruye al receptor en la elaboración de una obra o prestación de un servicio específico para los mismos fines de venta. En cambio, el servicio profesional no transfiere conocimientos, ni capacita al receptor del servicio, por el contrario, el profesional utiliza su capacidad técnica a los fines de obtener un resultado en favor del receptor del servicio profesional<sup>96</sup>. Disentimos de esta segunda diferencia, porque, como hemos comentado, el servicio de asistencia técnica está compuesto por dos tipos de servicios, siendo uno de ellos la actividad que garantiza un resultado determinado (por ejemplo, el servicio de ingeniería que prevé el artículo 42 de la Ley), no limitándose a suministrar información. Al respecto, es importante observar que, incluso la jurisprudencia de nuestro máximo tribunal ha confirmado la tesis de esta doctrina nacional. Así ocurrió en la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de fecha 7 de octubre de 1999<sup>97</sup>. En efecto, la

<sup>96</sup> PARRA PEREZ, Jaime, "Los intangibles en el ámbito del derecho tributario", *Liber Amicorum, Homenaje a la obra científica y docente del Profesor José Muci-Abraham*, ob. cit., páginas 292-299.

<sup>97</sup> Para fundamentar la decisión y conforme a lo expuesto por la doctrina nacional, la Corte Suprema de Justicia expresó sus razones en los siguientes términos: <<La calificación legal de la asistencia técnica presenta como elemento necesario y caracterizador el que el suministro de la misma esté prestada para la elaboración, esto es, producción de obras o artículos destinados a la venta o que la asistencia técnica consista en un servicio específico para los mismos

Corte reconoce que la asistencia técnica es una transferencia de medios y, en cambio, que en los servicios profesionales no se transmiten conocimientos al receptor del servicio, sino que el prestador del servicio se compromete a la obtención de un resultado. Sin embargo, en nuestra opinión, la asistencia técnica si puede garantizar un resultado determinado, el cual esté asociado al proceso de producción del receptor del servicio.

#### d'. La asistencia técnica en los tratados para evitar la doble tributación.

Hemos señalado la problemática que surge del hecho que la Ley de Impuesto sobre la Renta considere la asistencia técnica prestada en el exterior y «utilizada» en el país como una renta territorial, aún cuando la causa eficiente del servicio (su ejecución) no sea atribuible al territorio venezolano. Esa problemática consiste en una doble imposición del mismo enriquecimiento percibido por el prestador de la asistencia técnica, por la concurrencia de dos Estados en el gravamen de dicha renta, uno sería el Estado Venezolano que legitimaría su competencia por ser la asistencia técnica utilizada en su jurisdicción territorial y el otro, por ser la asistencia técnica prestada en su país. Como hemos comentado, dicha imposición no sería solucionada por el mecanismo de crédito fiscal, por cuanto el mismo es comúnmente una deducción del impuesto causado en el Estado de la residencia sobre las rentas de fuente extranjera. Pero en caso particular, el enriquecimiento por asistencia técnica sería considerado territorial por los dos Estados, por lo cual, se hace inaplicable el mecanismo de crédito fiscal según la legislación de ambos Estados.

---

fines de venta del producto elaborado con la asistencia técnica prestada.

Los servicios profesionales no están definidos en función de una actividad productora del receptor, ni asociado al proceso de venta de un determinado producto, así tengan las actividades profesionales por objeto suministrar factores productivos que en el futuro utilicen quienes lo contratan.

La transferencia de tecnología implica instruir o preparar técnicamente al receptor de modo que éste puede aprender como hacer algo en determinadas condiciones de calidad y eficiencia. Es una transferencia de medios>>. (Sentencia de la Corte Suprema de Justicia, Sala Política Administrativa, Sala Especial Tributaria, de fecha 7 de octubre de 1999).

Al ser inefectivo el «crédito fiscal» previsto en la legislación interna de los Estados intervinientes, dicha situación sólo podría ser solucionada por la aplicación de los tratados para evitar la doble tributación, en los casos que el prestador de la asistencia técnica sea residente fiscal de un Estado que haya suscrito con Venezuela un tratado de doble tributación. Como ya hemos señalado, los tratados para evitar la doble tributación tienen como propósito evitar la doble imposición internacional a través de la distribución de la competencia tributaria de gravar determinados tipos de rentas entre los Estados firmantes. Estos convenios establecen en el caso de los «beneficios empresariales», que los enriquecimientos de un residente serán gravables en el Estado de la fuente siempre y cuando dicha persona posea un establecimiento permanente en dicha jurisdicción territorial y a dicho establecimiento le sean imputables los ingresos percibidos por concepto de asistencia técnica. Por otro lado, en el caso de la «regalía», así como en el caso de otros enriquecimientos (intereses y dividendos) no es requerido el establecimiento permanente en el Estado de la fuente, pero la imposición está limitada a un porcentaje del ingreso bruto. A continuación, analizaremos en que renglón de los tratados de doble tributación podría ser asimilada la asistencia técnica y determinar el tratamiento fiscal correspondiente.

En los tratados internacionales, se ha señalado que a la asistencia técnica le sería aplicable el capítulo referido a los «beneficios empresariales», bajo el entendido que los ingresos por asistencia técnica sean propios del giro del negocio del prestador de tal servicio. Por lo tanto, en virtud de la aplicación de los tratados suscritos por Venezuela, la asistencia técnica sólo sería gravable en nuestro país si el prestador del servicio posee un establecimiento permanente en territorio venezolano al cual sea imputable la asistencia técnica. En el caso de la asistencia técnica prestada en el exterior, la cual es gravada en Venezuela en virtud de su utilización en el país, los ingresos brutos que se perciban por su ejecución no serán atribuibles a un establecimiento permanente localizado en territorio venezolano. Tal situación solucionaría la doble imposición entre el Estado Venezolano y los Estados que hayan suscrito con Venezuela tratados para evitar la doble tributación. En efecto, con la aplicación de un tratado, de no existir un establecimiento per-

manente en territorio venezolano *en y desde* el cual se preste el servicio, aquel residente del Estado de la residencia no tributará en Venezuela por los enriquecimientos percibidos por concepto de asistencia técnica prestada en el exterior y utilizada en Venezuela, por lo cual, no habrá doble imposición, sino sólo la correspondiente al Estado de la residencia, en cuya jurisdicción se prestó el servicio.

Sin embargo, como en los tratados internacionales generalmente no existe una definición de asistencia técnica<sup>98</sup>, ha existido la discusión de calificar este servicio como «know how», figura incluida en el concepto de regalía a que hacen referencia los tratados de doble tributación. Bajo dicho criterio, el enriquecimiento por asistencia técnica sería gravable en Venezuela, aún cuando el prestador del servicio no posea en Venezuela un establecimiento permanente al cual sea atribuible dicho ingreso. Sin embargo, el gravamen estaría limitado a un porcentaje del ingreso bruto.

La figura del «know how» puede ser definida como el «conjunto no divulgado de informaciones técnicas, patentadas o no, necesarias para la reproducción industrial, directamente y en las mismas condiciones, de un producto o proceso productivo (...) el know how representa aquello que el fabricante no puede conocer mediante el simple análisis del producto o el mero conocimiento del progreso de la técnica. En el contrato de know how una de las partes acuerda impartir a la otra, para que ésta la utilice por su propia cuenta, su especial conocimiento o experiencia, las cuales no pueden ser divulgadas»<sup>99</sup>. A este respecto, el autor VOGEL, citando los comentarios al modelo de la OCDE, señala la diferencia

<sup>98</sup> El Modelo de Convenio de la Organización y Cooperación para el Desarrollo Económico (OCDE) ni el Modelo de la Organización de Naciones Unidas (ONU) contienen una definición de asistencia técnica.

<sup>99</sup> Concepto de know how diseñado por la Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle, citado en ZAPATA CANILLAS, Sonia, «Notas sobre el tratamiento de la asistencia técnica a la luz de los convenios para evitar la doble tributación suscritos por Venezuela», *Revista de Derecho Tributario* N° 81, Octubre-Diciembre de 1998, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1998, página 42.

entre el «know how» y un servicio, de la siguiente manera: «Quien otorga el 'know-how' no está en la obligación de participar en la aplicación de las fórmulas otorgadas al licenciataria y adicionalmente, éste da garantía del resultado de las mismas. De esta manera, este tipo de contrato difiere de los contratos de suministro de servicios en los que una de las partes se obliga a utilizar las capacidades técnicas habituales de su profesión para ejecutar el trabajo para la otra parte»<sup>100</sup>.

Por su parte, la doctrina nacional ha destacado que no se puede pretender incluir la asistencia técnica en el concepto de "know how", por cuanto ambas figuras tienen una naturaleza distinta. En efecto, la asistencia técnica es la prestación de un servicio y no la transferencia de tecnología (marcas, patentes, derechos de autor y *know how*). Además, según la doctrina, también citando los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, «cuando se transfiere Know-how no se requiere que el prestador juegue un papel alguno en la implementación o aplicación de las fórmulas cedidas ni que garantice al receptor un determinado resultado». Añade la doctrina nacional, que «(...) De esta forma se destaca un rasgo distintivo fundamental entre el know-how (cuya remuneración típicamente reviste el carácter de regalías) y la prestación de servicios en general en la cual 'una de las partes se compromete a utilizar sus conocimientos y experiencia para ejecutar ella misma un trabajo para la otra'»<sup>101</sup>.

<sup>100</sup> VOGEL, Klaus, *Klaus Vogel on double taxation conventions*, Kluwer Law International, Third Edition, London, United Kingdom, 1997, página 782-783.

<sup>101</sup> La doctrina nacional considera que la asistencia técnica debe ser considerada como un servicio y no en el concepto de "know how", en los siguientes términos:  
<<Ni el Modelo para evitar la doble tributación de la OCDE (MCOCD), ni su equivalente diseñado por la Organizaciones de las Naciones Unidas (MCONU) contienen una definición expresa de lo que debe entenderse por 'asistencia técnica'.  
Ninguno de ellos incluye tampoco dichas prestaciones dentro del concepto de regalías regulado, en ambos casos, en el artículo 12.  
La intención del MCOCD, reflejada en sus respectivos comentarios, es la excluir tales prestaciones del tratamiento previsto para las regalías. Tal exclusión es el resultado de considerar que la asistencia técnica es esencialmente un servicio, diferente en su naturaleza de las transferencias de tecnología típicas comprendidas en el artículo 12 como es el caso de las patentes, marcas,

De lo antes expuesto, se observa que las características que la doctrina le han atribuido a la figura del «know how» son las siguientes: (i) información técnica, patentada o no, (ii) impartida por una de las partes, (iii) vinculada con la reproducción industrial de un producto o proceso productivo y (iv) información que la otra parte utiliza por su propia cuenta.

Conforme a lo antes expuesto, en nuestra opinión, el «know how» podría ser caracterizado a los fines de la legislación venezolana sólo como aquella asistencia técnica en la cual el prestador del servicio suministra información de carácter técnico sin comprometerse a hacer uso de dicha información y obtener un resultado en favor del receptor de la asistencia técnica. En efecto, como ya hemos comentado, en el concepto de asistencia técnica contenido en el artículo 44 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, están incorporados dos tipos de servicios: el primero, que se trata sólo del suministro de información y, el otro, a través del cual el prestador del servicio garantiza un resultado determinado. En nuestro parecer, la figura del «know how» puede ser caracterizado en la legislación interna como la asistencia técnica que consiste en el suministro de información de carácter técnico.

Sin embargo, incluso puede ocurrir que en un servicio concurren los dos tipos de prestaciones, es decir, un servicio en el cual exista suministro de información de carácter técnico y en el cual el prestador además de instruir al receptor de la asistencia técnica, se compromete a usar esa experticia en la obtención de un resultado determinado en favor del usuario del servicio. En este sentido, el autor VOGEL ha

derechos de autor y know-how, entre otros. A los efectos de tal exclusión y dada la similitud que en la práctica puede presentarse entre el know-how y la asistencia técnica, se aclara expresamente los comentarios al MCOCD que 'cuando se transfiere Know-how no se requiere que el prestador juegue un papel alguno en la implementación o aplicación de las fórmulas cedidas ni que garantice al receptor un determinado resultado'. De esta forma se destaca un rasgo distintivo fundamental entre el know-how (cuya remuneración típicamente reviste el carácter de regalías) y la prestación de servicios en general en la cual 'una de las partes se compromete a utilizar sus conocimientos y experiencia para ejecutar ella misma un trabajo para la otra'». (ZAPATA CANELLAS, Sonia, "Notas sobre el tratamiento de la asistencia técnica a la luz de los convenios para evitar la doble tributación suscritos por Venezuela", en *Revista de Derecho Tributario* N° 81, ob. cit., páginas 39-57).

señalado que: «el curso a seguir en el caso del contrato mixto es, en principio, el de desglosar, con base en la información contenida en dicho contrato o mediante un prorrateo razonable, el monto total de la contraprestación estipulada de acuerdo con los distintos elementos de lo que está siendo suministrado bajo el contrato para así aplicar posteriormente el tratamiento fiscal adecuado a cada uno de dichos elementos del contrato». Además de la opción del desglose del precio del servicio, el autor añade lo siguiente: «en el caso de que uno de los elementos que se suministra bajo el contrato, constituya en gran parte el objeto principal del contrato y si los demás elementos estipulados en el contrato son de carácter accesorio y en gran medida inmaterial, entonces será posible aplicar al monto total de la contraprestación el mismo tratamiento aplicable al elemento principal»<sup>102</sup>.

<sup>102</sup> Según VOGEL: “[‘Know-how’] al clasificar como regalías los pagos recibidos como contraprestación por el suministro de información relacionada con experiencia industrial, comercial o científica, en el párrafo 2 se hace referencia a la definición de ‘Know-how’. Diversos organismos y autores han formulado definiciones del término ‘know-how’, las cuales no se diferencian en su esencia. Entre dichas definiciones, la definición emitida por la ‘Association de Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle’ (ANBPPI) establece que el ‘Know-how’ es toda la información técnica no divulgada, que pueda ser patentada o no, la cual es necesaria para la reproducción industrial de un producto o proceso, de forma directa y bajo condiciones iguales; en la medida en que esté derivado de la experiencia, el ‘know-how’ representa lo que un fabricante no puede saber como resultado de la mera revisión del producto o por el simple conocimiento del avance de la técnica’. En los contratos de ‘know-how’, una de las partes conviene en impartir a la otra, sus conocimientos y experiencia específicos, los cuales no han sido revelados al público, para que éste último pueda utilizar dichos conocimientos para su propio beneficio. Quien otorga el ‘know-how’ no está en la obligación de participar en la aplicación de las fórmulas otorgadas al licenciataria y adicionalmente, éste da garantía del resultado de las mismas. De esta manera, este tipo de contrato difiere de los contratos de suministro de servicios en los que una de las partes se obliga a utilizar las capacidades técnicas habituales de su profesión para ejecutar el trabajo para la otra parte. Por consiguiente, los pagos obtenidos como contraprestación por el suministro de servicios de posventa, por los servicios suministrados por un vendedor a un comprador bajo garantía, por asistencia técnica pura y simple, o por la opinión suministrada por un ingeniero, abogado o contador, no constituyen regalías bajo la definición del párrafo 2. Dichos pagos generalmente entran dentro de lo estipulado en los artículos 7 ó 14. En la práctica de los negocios existen contratos que abarcan tanto el

Según lo expuesto por la doctrina, si en el contrato predomina el servicio que garantiza un resultado sobre la actividad que se limita al suministro de información, el tratamiento que le debe corresponder al servicio sería el de «beneficios empresariales». En tal caso, si prestador del servicio es domiciliado de un país que haya suscrito un tratado de doble tributación con Venezuela, el gravamen del impuesto venezolano sobre dicho enriquecimiento procederá exclusivamente sólo en caso que el prestador del servicio posea un establecimiento permanente en territorio venezolano al cual sea atribuible el servicio. Por el contrario, si la asistencia técnica es prestada en el exterior y no desde un establecimiento permanente en Venezuela, sólo procederá el gravamen en el Estado de la residencia.

### 3. Contrato de Préstamo: La territorialidad de los intereses sobre créditos.

El encabezamiento del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece que los gastos admisibles a los fines de la determinación del resultado fiscal deben cumplir con las siguientes condiciones: (i) ser causados, (ii) normales y necesarios, (iii) hechos en el país e (iv) invertidos en la producción de la renta. Por su parte, el numeral 2 del mismo artículo 27 establece que serán deducibles “los intereses de los capitales tomados en préstamo e invertidos en la producción de la renta”. Vemos que al complementarse el encabezamiento de la

‘know-how’ como el suministro de asistencia técnica. Entre tantos ejemplos de contratos de este tipo, puede mencionarse el del contrato de franquicia, según el cual el franquisiador imparte sus conocimientos y experiencia al franquisiatario y, adicionalmente, le suministra a éste último asistencia técnica variada, la cual, en algunos casos, está garantizada por financiamientos y por bienes suministrados. El curso a seguir en el caso del contrato mixto es, en principio, el de desglosar, con base en la información contenida en dicho contrato o mediante un prorrateo razonable, el monto total de la contraprestación estipulada de acuerdo con los distintos elementos de lo que está siendo suministrado bajo el contrato para así aplicar posteriormente el tratamiento fiscal adecuado a cada uno de dichos elementos del contrato. Sin embargo, en el caso de que uno de los elementos que se suministra bajo el contrato, constituya en gran parte el objeto principal del contrato y si los demás elementos estipulados en el contrato son de carácter accesorio y en gran medida inmaterial, entonces será posible aplicar al monto total de la contraprestación el mismo tratamiento aplicable al elemento principal” (VOGEL, Klaus, *Klaus Vogel on double taxation conventions*, ob. cit., páginas 782-783).

norma con su numeral 2 se puede concluir que los intereses cumplirán la condición de ser "hechos en el país" cuando los capitales recibidos en préstamo estén invertidos en la producción de la renta en Venezuela, es decir, que el uso del dinero en Venezuela con el propósito de producir renta, representa la vinculación del gasto con territorio venezolano.

Pero la exigencia de que los montos recibidos en préstamo estén invertidos en la producción de la renta en Venezuela, no es un requisito adicional previsto por el numeral 2 del artículo 27, sino que, la norma sólo reitera la causa eficiente que debe corresponder a los intereses de un contrato de préstamo, una vez analizada la propia naturaleza de los mencionados contratos y la prestación que realiza el prestamista (cesión del uso del dinero). Por tanto, ese uso en Venezuela determina no sólo la territorialidad y consiguiente deducción del interés gasto, sino que además señala el carácter territorial del ingreso interés.

En efecto, el contrato de préstamo se caracteriza como un préstamo de consumo o mutuo.<sup>103</sup> En el mutuo la prestación del prestamista de consumo o mutuante consiste en entregar un determinado bien y por su parte el prestatario se compromete a restituir un bien de naturaleza semejante. En el caso particular del préstamo de dinero, el prestamista entrega cierta cantidad de dinero que es usado por el prestatario; este último asume la obligación de restituir una cantidad igual y en caso de haberse estipulado, cancelar intereses sobre los montos dados en préstamo.

En razón de lo expuesto, podemos señalar que también en el caso de los préstamos de dinero, la prestación del receptor del enriquecimiento (cesión del uso del dinero) es la causa eficiente de la renta y del egreso por concepto de interés. Así las cosas, confirmamos que la teoría de la causa eficiente es la idónea a los fines de interpretar la condición territorial del hecho imponible del impuesto.

<sup>103</sup> Artículo 1.735 del Código Civil Venezolano: «El mutuo es un contrato por el cual una de las partes, entrega a la otra cierta cantidad de cosas, con cargo de restituir otras tantas de la misma especie y calidad».

Nuestros comentarios están avalados por la jurisprudencia de los tribunales tributarios venezolanos, los cuales han considerado que los intereses son el efecto rentístico producido por la cesión del uso y goce de cantidades de dinero que concede el prestamista al prestatario, por lo cual, si el uso y goce ocurre en Venezuela, la operación será territorial. Así lo prevé el propio artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que establece que un enriquecimiento es territorial cuando la causa de la renta, la cesión del uso o goce, ocurre en Venezuela.

Por tal razón, el numeral 2 del artículo 27 de la Ley dispone con total correspondencia con la causa del enriquecimiento que los intereses serán deducibles si corresponden a capitales invertidos en la producción de la renta en Venezuela. Se requiere esa inversión o uso del dinero en Venezuela, por cuanto como hemos expuesto, esa condición determinará la territorialidad no sólo del gasto por interés, sino también del ingreso por interés, de conformidad con lo previsto en los artículos 1 y 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta actual. Sobre el particular, la jurisprudencia ha señalado lo siguiente:

«Son gravables los intereses correspondientes a un contrato de préstamo de fondos para ser invertidos en Venezuela, celebrado en el exterior, aunque el pago del capital e intereses deba efectuarse también fuera de Venezuela.

El Tribunal confirma el reparo al sostener que 'es incuestionable el hecho de que los intereses provienen de obligaciones contractuales en donde por lo menos una sola de sus causas, la inversión del capital prestado, estaría situado precisamente dentro del territorio nacional, o al menos es en Venezuela donde ocurre el uso y goce de capital por el deudor. Por otra parte conviene aclarar, como lo ha hecho este Tribunal en caso semejante (Sentencia N° 21 de fecha 4-4-68), que el contrato de mutuo o préstamo de dinero es a los fines del impuesto sobre la renta venezolano, una especie del genero 'cesión del uso y goce de bienes muebles', según la letra y espíritu del artículo 7° de la Ley de

**Impuesto Sobre la Renta de 1958 aplicable.** La nuda propiedad, por lo tanto, continúa en cabeza del prestamista, es decir, el prestatario sólo detenta el uso y goce del capital prestado y por consiguiente, el interés que lo remunera constituye un pasivo atribuible a la producción de la renta, si ha sido advertida en la empresa, cuya deducción es plenamente reconocida por el legislador.

Bien es sabido es que el contrato de préstamo es de los llamados de tracto sucesivo, en donde la prestación de una de las partes no se realiza en una unidad de tiempo sino en períodos más o menos largos. La firma del contrato no sería más que un momento en su vida, cuya apreciación no puede llevarnos a la conclusión de que el contrato quedó fuera del ámbito venezolano, cuando la prestación del deudor se cumple a través de todo el tiempo en que el 'use y goce' del capital prestado, cuyo uso y goce, como se ha demostrado ocurre precisamente en Venezuela>><sup>104</sup>.

#### a'. Retención de impuesto.

El Reglamento de Retenciones establece la obligación de retener sobre sumas pagadas o abonadas por concepto de intereses en favor de personas domiciliadas en Venezuela y de aquellas domiciliadas en el exterior. El Reglamento de Retenciones establece los siguientes supuestos de retención:

- Los intereses invertidos en la producción de la renta, cuando se trate de pagos a personas jurídicas o comunidades no domiciliadas en el país o a personas naturales no residentes en Venezuela. La retención se calculará sobre el 95% del monto que se pague o abone por tal concepto. Si el beneficiario de los intereses es una persona natural, la retención será del 34% del interés pagado o abonado en cuenta. Y si el beneficiario de los intereses es una persona jurídica, se calculará la

<sup>104</sup> Tribunal Segundo de Impuesto sobre la Renta en sentencia de fecha 9 de julio de 1969, caso THE FIRST NATIONAL BANK OF BOSTON. En términos similares se pronunció el Tribunal Segundo de Apelaciones de Impuesto sobre la Renta, en sentencia de fecha 13 de agosto de 1968, caso SHELL QUIMICA DE VENEZUELA, C.A.

retención de impuesto de manera acumulativa, es decir, sobre los intereses pagados o abonados en el año en favor de la entidad no domiciliada, a través de la aplicación de la Tarifa N° 2, prevista para personas jurídicas, cuya máxima alícuota es del 34% (artículo 9, numeral 3, literal a).

- Los intereses provenientes de préstamos y otros créditos pagaderos a instituciones financieras, constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, según lo establecido en el artículo 53, parágrafo primero, de la Ley de Impuesto sobre la Renta. La retención será del 4,95% (artículo 9, numeral 3, literal b).
- Los intereses que paguen las personas jurídicas o comunidades a cualquier otra persona jurídica, comunidad o persona natural, domiciliadas o residentes en Venezuela. La retención será del 3% si el beneficiario de los intereses es una persona natural y 5% si el beneficiario de los intereses es una persona jurídica (artículo 9, numeral 3, literal c).
- Conforme a lo previsto en el artículo 10 del Reglamento, los ingresos por operaciones activas de las personas jurídicas regidas por leyes especiales en el campo financiero y de seguros, no estarán sujetos a la retención prevista en el literal c del numeral 3 del artículo 9.

#### b'. Los intereses en los tratados de doble tributación.

El tratamiento con respecto a los «no domiciliados» variará cuando el beneficiario del interés sea residente fiscal de un Estado que haya suscrito con Venezuela un tratado de doble tributación. Por efecto de la aplicación de un tratado, en el caso de las personas naturales y jurídicas, el gravamen descenderá a un porcentaje que oscilará entre un 5% y un 15%. Y en el caso de las instituciones financieras, el límite del gravamen será equivalente a la imposición que establece la Ley de Impuesto sobre la Renta, un 4,95% del interés.

A continuación, los límites a los tipos impositivos que gravan los intereses previstos en los tratados de doble tributación suscritos por Venezuela, vigente en la actualidad:

	FRANCIA	ITALIA	ALEMANIA	REINO UNIDO	PAISES BAJOS	DOMINICANA	PUERTO RICO		
<b>INTERESES:</b>									
a) Pagados a instituciones financieras	4,95%	4,95%	4,95%	4,95%	4,95%	4,95%	4,95%		
b) Pagados a otros	5%	5%	5%	5%	5%	5%	10%		
c) Pagados a empresas de seguros									
d) Beneficiario distinto a bancos o empresas de seguros, pagados por bancos con respecto de bonos u otros títulos de crédito negociados regular y sustancialmente en un mercado de valores reconocido.									
	TRINIDAD Y TOBAGO	REPUBLICA CHECA	SUIZA	BELGICA	NORUEGA	SUECIA	ESTADOS UNIDOS	INDONESIA	BARBADOS
<b>INTERESES:</b>									
a) Pagados a instituciones financieras	4,95%	4,95%	4,95%	4,95%	4,95%	4,95%	4,95%	4,95%	4,95%
b) Pagados a otros	15%	10%	5%	10%	15%	10%	10%	10%	15%
c) Pagados a empresas de seguros							4,95%		
d) Eximbank Federal Reserve Banks, Overseas Private Investment Corporation, Banco de Comercio Exterior, Banco Central de Venezuela, Fondo de Inversiones de Venezuela							0%		

#### 4. La causa eficiente en el caso de la prestación de servicios.

En el caso de los servicios, la "causa eficiente" del enriquecimiento está representada por la prestación asumida por el prestador del servicio, es decir, una *obligación de hacer*. Así lo señala el propio artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta cuando señala entre las causas del enriquecimiento, los servicios prestados por residentes, domiciliados o transeúntes. Por tanto, si la prestación del servicio ocurre en Venezuela, la causa es atribuible a Venezuela y el enriquecimiento que se perciba por dicha actividad será territorial.

La Ley de Impuesto sobre la Renta no define la prestación de servicio, pero sí lo hace el Reglamento de Retenciones. En efecto, el artículo 16, párrafo primero del Reglamento establece que se entenderá por servicio lo siguiente:

«A los fines de este Decreto, se entenderá por servicio cualquier actividad independiente en la que sean principales las obligaciones de hacer. También se considerarán servicios los contratos de obras mobiliarias e inmobiliarias, incluso cuando el contratista aporte los materiales».

La norma reglamentaria transcrita señala que se entenderá como servicio toda actividad independiente en la cual sean principales las obligaciones de hacer. Y de manera específica la disposición señala como servicio un contrato de obras, es decir, el contrato en el cual el "contratista" se compromete a realizar un trabajo determinado.<sup>105</sup> Adicionalmente, como ejemplos de aquellas actividades donde predomine el hacer y que, en consecuencia, pueden calificar como un servicio podemos señalar el contrato de mandato<sup>106</sup>, el contrato de comisión<sup>107</sup> y la realización de actividades de carácter profesional no mercantil.

<sup>105</sup> Artículo 1.630 del Código Civil Venezolano: «El contrato de obras es aquél mediante el cual una parte se compromete a ejecutar determinado trabajo por sí o bajo su dirección, mediante un precio que la otra se obliga a satisfacerle».

<sup>106</sup> Artículo 1.684 del Código Civil Venezolano señala que: «El mandato es el contrato por el cual una persona se obliga gratuitamente, o mediante salario, a ejecutar uno o más negocios por cuenta de otra, que la ha encargado de ellos».

A continuación el tratamiento de los servicios en la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento de Retenciones, a los fines de ilustrar la condición territorial en dichos supuestos. Para ello, expondremos dos casos, el primero referido a actividades de naturaleza comercial y el segundo a la prestación de servicios profesionales no mercantiles.

#### A. Servicios de carácter comercial.

En el caso de los servicios de naturaleza comercial, el artículo 9, numeral 11, del Reglamento de Retenciones establece la obligación de retener en los siguientes términos:

<<Los pagos que hagan las personas jurídicas, consorcios o comunidades a empresas contratistas o subcontratistas domiciliadas o no en el país, en virtud de la ejecución de obras o de la prestación de servicios en el país, sean estos pagos efectuados con base a valuaciones, ordenes de pago permanentes, individuales o mediante cualquier otra modalidad>>. (Subrayado Nuestro)

Es importante observar que, la norma transcrita requiere a los fines de que opere la retención de impuesto, que la ejecución de la obra o prestación del servicio sea realizada en el país. Esto es, por cuanto el actual Reglamento de Retenciones, dictado durante la vigencia de la Ley de 1995, acoge en cada uno de los supuestos retentivos el principio de la fuente que presidía de manera exclusiva el hecho imponible del impuesto sobre la renta. Por esa razón, en el caso de los contratos de obra y servicios, se requiere que los mismos hayan sido realizados en el país, a los fines de que la renta sea territorial y proceda la retención del impuesto.

**El requisito seleccionado por el Ejecutivo Nacional en los supuestos de servicios y contratos de obra, se corresponde con la causa eficiente del enriquecimiento, que como ya hemos señala-**

<sup>107</sup> El artículo 376 del Código de Comercio señala: <<Comisionista es el que ejerce actos de comercio en su propio nombre por cuenta de un comitente>>.

do, es la prestación del perceptor del enriquecimiento (prestador del servicio).

#### B. Servicios profesionales no mercantiles.

En el segundo caso, los servicios profesionales de naturaleza no mercantil, el Capítulo IV del Título II "De las Rentas Presuntas" de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece el supuesto de imposición referido a la "prestación de servicios profesionales no mercantiles" por un beneficiario no domiciliado en el país. Así lo establece el artículo 39 de la Ley en los siguientes términos:

<<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 (...)>>.

Vemos que la norma legal no hace referencia a la causa eficiente del enriquecimiento, la prestación del servicio en territorio venezolano. Sin embargo, ello si es señalado en el Reglamento de Retenciones cuando establece la retención de impuesto sobre dicho enriquecimiento en los siguientes términos:

<<Los enriquecimientos netos provenientes de las actividades profesionales no mercantiles, realizadas en el país por personas jurídicas o comunidades no domiciliadas en Venezuela o por personas naturales no residentes en el país>>. (Subrayado Nuestro).

Por lo antes expuesto, se puede observar que la norma reglamentaria reitera que la causa eficiente del enriquecimiento fiscal derivado de un servicio, es su prestación, por lo cual, si el servicio es ejecutado en Venezuela, la renta fiscal es territorial.

Por su parte, la jurisprudencia venezolana también ha entendido que la

causa eficiente está representada por la obligación de hacer realizada por el prestador del servicio. Así lo señaló el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario, en decisión de fecha 19 de marzo de 1987, en el caso de la actividad de intermediación en la compra de bienes.

<<No se requiere, como parece entender la recurrente, que el contrato de compraventa se formalice en el territorio nacional para que los beneficios que de él se derivan para la empresa intermediaria sean considerados territoriales. La causa del enriquecimiento obtenido por la contribuyente en su gestión intermediadora está ubicado, incuestionablemente, en Venezuela, dándose de esta manera los supuestos previstos en la norma en comento, para considerarse territoriales y por ende gravables en Venezuela, los ingresos consistentes en Comisiones por las ventas que se han realizado en virtud de su gestión>>.<sup>108</sup> (Subrayado Nuestro)

Una vez culminado el estudio de la causa eficiente en determinados negocios jurídicos (compra-venta o cualquier otra forma de enajenación de bienes muebles corporales, cesión de uso de bienes corporales o cesión de bienes incorporeales, prestación de servicios de índole comercial o de naturaleza profesional no mercantil), hemos ratificado que como causa del enriquecimiento debe ser entendida la prestación del perceptor de la renta. Dicha conclusión no se deriva de un simple análisis del artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, sino que entender como causa la prestación del beneficiario del enriquecimiento se desprende de los aspectos de territorialidad que incluye toda la normativa de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Así mismo, hemos expuesto la problemática que produce el legislador cuando atribuye el carácter de causa de una renta, a una circunstancia ajena o distinta a la actividad del perceptor del enriquecimiento fiscal, como sería el caso de la asistencia técnica.

<sup>108</sup> Sentencia del Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de fecha 19 de marzo de 1987, caso PRODUCTOS DAREX, C.A.

## VII. COMENTARIOS AL PRINCIPIO DE FUENTE TERRITORIAL CONTENIDO EN LAS ULTIMAS REFORMAS DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LAS RENTA (DECRETO-LEY N° 307 Y LEY N° 71). CRITICAS A LA DEFINICIÓN DEL MENCIONADO PRINCIPIO

## VII. COMENTARIOS AL PRINCIPIO DE FUENTE TERRITORIAL CONTENIDO EN LAS ÚLTIMAS REFORMAS DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA (DECRETO-LEY N° 307 Y LEY N° 71). CRÍTICAS A LA DEFINICIÓN DEL MENCIONADO PRINCIPIO.

Un aspecto de suma importancia a destacar de las reformas contenidas en el Decreto-Ley N° 307 y en la Ley N° 71 con respecto al tema del principio de territorialidad, es la ampliación de la definición del mencionado principio, estableciéndose de manera enunciativa determinados supuestos rentísticos que se consideran de fuente nacional. Así lo establece el artículo 6 del Decreto-Ley y de la Ley N° 71<sup>109</sup>.

<sup>109</sup> Artículo 6 de la Ley N° 71 (norma equivalente al artículo 6 del Decreto-Ley N° 307): <(…) Un enriquecimiento proviene de actividades económicas realizadas en la República Bolivariana de Venezuela, cuando alguna de las causas que lo origina ocurra dentro del territorio nacional, ya se refieran esas causas a la explotación del suelo o del subsuelo, a la formación, traslado, cambio o cesión del uso o goce de bienes muebles o inmuebles corporales o incorporeales o a los servicios prestados por personas domiciliadas, residentes o transeúntes en la República Bolivariana de Venezuela y los que se obtengan por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país

Son rentas causadas en la República Bolivariana de Venezuela, entre otras, las siguientes:

- a) Las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en la República Bolivariana de Venezuela de la propiedad industrial o intelectual.
- b) Los enriquecimientos obtenidos por medio de establecimiento permanente o base fija situados en territorio venezolano.
- c) Las contraprestaciones por toda clase de servicios, créditos o cualquiera otra prestación de trabajo o capital realizada, aprovechada o utilizada en la República Bolivariana de Venezuela.
- d) Los enriquecimientos derivados de la producción y distribución de películas y similares para el cine y la televisión.
- e) Los enriquecimientos provenientes del envío de mercancías en consignación desde el exterior.
- f) Los enriquecimientos de las empresas de seguro y reaseguros no domiciliados y sin establecimiento permanente en el país.
- g) Los enriquecimientos derivados de bienes inmuebles situados en la República Bolivariana de Venezuela, o de los derechos y gravámenes establecidos sobre los mismos.
- h) Los rendimientos de valores mobiliarios, emitidos por sociedades constituidas o domiciliadas en la República Bolivariana de Venezuela, o por sociedades extranjeras con establecimiento permanente en la República Bolivariana de Venezuela, dinero, bienes, derechos u otros activos mobiliarios invertidos o situados en la República Bolivariana de Venezuela.

norma que, por un lado, establece determinados supuestos en que una renta se puede considerar como territorial y, por el otro, reitera en su encabezamiento la tradicional definición de la causa del enriquecimiento a los fines de precisar la condición territorial de cualquier otro supuesto. Por tal razón, continúa siendo importante una definición adecuada de la "causa eficiente" del enriquecimiento, que permita entender la territorialidad de una operación y de su resultado lucrativo.

Además, la definición de la causa eficiente también permitirá comprobar lo acertado o equivoco de los supuestos específicos que se establecen en el artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Tales supuestos son los siguientes:

- a) Las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en Venezuela de la propiedad industrial o intelectual.
- b) Los enriquecimientos obtenidos por medio de establecimiento permanente o base fija situados en territorio venezolano.
- c) Las contraprestaciones por toda clase de servicios, créditos o cualquiera otra prestación de trabajo o capital realizada, aprovechada o utilizada en Venezuela.
- d) Los enriquecimientos derivados de la producción y distribución de películas y similares para el cine y la televisión.
- e) Los enriquecimientos provenientes del envío de mercancías en consignación desde el exterior.
- f) Los enriquecimientos de las empresas de seguro y reaseguros no domiciliados y sin establecimiento permanente en el país.
- g) Los enriquecimientos derivados de bienes inmuebles situados en Venezuela, o de los derechos y gravámenes establecidos sobre los mismos.
- h) Los rendimientos de valores mobiliarios, emitidos por sociedades constituidas o domiciliadas en Venezuela, o por sociedades extranjeras con establecimiento permanente en Venezuela, dinero, bienes, derechos u otros activos mobiliarios invertidos o situados

*Igualmente se consideran de fuente territorial los rendimientos de los derivados de dichos valores mobiliarios, con excepción de los ADR, GDR, ADS y GDS.*

- i) Los rendimientos de toda clase de elementos patrimoniales ubicados en la República Bolivariana de Venezuela(...)>>.

en Venezuela. Igualmente se consideran de fuente territorial los rendimientos de los derivados de dichos valores mobiliarios, con excepción de los ADR, GDR, ADS y GDS.

- i) Los rendimientos de toda clase de elementos patrimoniales ubicados en Venezuela.

A continuación analizaremos cada uno de los supuestos a que hace referencia el mencionado artículo 6:

### *1. Las Rentas Presuntas (literales a, d, e y f del artículo 6 del Decreto-Ley N° 307 y de la Ley N° 71)*

Entre las rentas que se consideran causadas en el país, se señalan determinados enriquecimientos que están incluidos en el Título II, Capítulo IV "De las Rentas Presuntas" de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Tales rentas son las siguientes: (i) Las regalías, la remuneración por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en Venezuela de la propiedad industrial o intelectual, (ii) aquellas obtenidas por la producción y distribución de películas y similares para cine y televisión, (iii) las rentas percibidas por el envío de mercancías en consignación desde el exterior y (iv) los enriquecimientos de las empresas de seguro y reaseguros no domiciliados y sin establecimiento permanente en el país.

Es evidente que la intención del legislador con los literales a), d), e) y f) del artículo 6 es destacar en la propia definición del principio de la fuente y de la causa del enriquecimiento, que determinadas rentas percibidas por no domiciliados son territoriales. En definitiva, el contenido de estos literales sólo tiene como resultado reiterar la condición territorial de determinadas rentas presuntas, sin que al establecerlo de manera expresa en el artículo 6 produzca variante alguna en el tratamiento fiscal de tales operaciones que tradicionalmente le otorgaba la Ley de Impuesto sobre la Renta. En efecto, las Leyes antecesoras del Decreto-Ley N° 307 y las reformas contenidas en el mencionado Decreto-Ley y en la Ley N° 71 han establecido como gravables los mismos supuestos en el Título II, Capítulo IV "De las Rentas Presuntas" y al hacerlo no sólo están considerando un determinado porcentaje del ingreso como enriquecimiento fiscal gravable, sino que están

estableciendo de manera implícita que las rentas son territoriales. Por lo tanto, la norma del artículo 6 sólo tiene como función señalar de manera expresa la condición territorial en los enriquecimientos obtenidos por las operaciones antes identificadas.

De seguidas desarrollaremos cada uno de los supuestos de rentas presuntas mencionados en el artículo 6.

#### **A. Las regalías y demás remuneraciones por la explotación en Venezuela de la propiedad industrial o intelectual.**

Con respecto al literal a) del artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta referente a las regalías y demás remuneraciones por la explotación en Venezuela de la propiedad industrial o intelectual, queremos remitir al lector a nuestros comentarios expuestos en el Capítulo VI, punto 2, “**La causa eficiente en los bienes incorporales**”. En efecto, en dicho Capítulo desarrollamos el tema, con especial énfasis en los supuestos de rentas presuntas relativos a la cesión de derechos de autor, marcas y patentes por parte de los titulares que sean personas no domiciliadas en Venezuela. Tales bienes incorporales son clasificados en la Ley de Impuesto sobre la Renta como regalías y servicios tecnológicos, conceptos que están contenidos en los artículos 48 y 41 de la Ley actual respectivamente.

En nuestros comentarios sobre la causa eficiente de estos bienes incorporales, habíamos señalado que la causa estaba representada por el uso de los mismos en territorio venezolano, es decir, por la explotación en Venezuela de la patente, marca o derecho de autor. De tal forma que, cuando el literal a) del artículo 6 señala que se entenderán como rentas causadas en el país, aquellas regalías y demás remuneraciones por la explotación en Venezuela de la propiedad industrial o intelectual, sólo reitera la causa eficiente que hace referencia el encabezamiento del artículo 6, cuando señala como tal, la cesión de uso de bienes incorporales. En efecto, la explotación de una patente, marca o derecho de autor por parte de un cesionario, representa el uso de estos bienes incorporales en Venezuela y permite calificar la renta del cedente como de fuente territorial.

#### **B. Producción y distribución de películas y similares para cine y televisión.**

El artículo 6, literal d, señala que se entenderán causados en el país los enriquecimientos obtenidos por la producción y distribución de películas y similares para cine y televisión. Estas rentas se derivan de la remuneración que perciba el titular del derecho de autor sobre la obra de ingenio representada por la película para cine o televisión, por la cesión a terceros del derecho de exhibición de la misma.

El artículo 2 de la Ley Sobre El Derecho de Autor establece que se consideran como obras de ingenio “**las obras cinematográficas y demás obras audiovisuales expresadas por cualquier procedimiento**”. Por ser el derecho de autor sobre una obra de ingenio un bien incorporal, la «causa eficiente» del enriquecimiento obtenido por la distribución y exhibición de la película estará constituida por la cesión del uso del bien, es decir, por ese mismo derecho de distribución y exhibición que es cedido. Si la cesión ocurre en Venezuela, es decir, la distribución y exhibición, el enriquecimiento obtenido por el cedente es un ingreso territorial.

Es importante observar que, el titular del derecho de exhibición es el productor de la obra cinematográfica u obra audiovisual. Al respecto, debemos señalar que, aún cuando nuestra legislación en materia de derecho de autor reconoce al creador de la “obra audiovisual” como titular del derecho moral, señala al productor de la película como titular del derecho de explotación<sup>110</sup>. Por tal razón, el artículo 34<sup>111</sup> de la Ley

<sup>110</sup> <<(…)

1. La calidad de autor de una obra audiovisual corresponde a la persona o las personas físicas que realizan la creación intelectual, a menos que tales requisitos –persona física y realizador de una creación– los reúna, adicionalmente, el productor (art. 12, primer aparte, y art. 14, *in fine*).
2. Es productor la persona natural o jurídica que toma la iniciativa y la responsabilidad de la realización de la obra, y sin perjuicio de la presunción que surja del eventual registro de la creación, se estima, salvo prueba en contrario, que es productor la persona que aparece indicada como tal en la obra audiovisual (art. 14, *enc.*).
3. Se presume, salvo prueba en contrario, que los autores han cedido al productor, en forma ilimitada y por toda la duración del derecho, el exclusivo de

de Impuesto sobre la Renta establece un supuesto de renta presunta relativo a los "productores de películas en el exterior" por los ingresos que perciba por la cesión del derecho de exhibición. En efecto, para el caso del productor "no domiciliado" que exhiba sus películas en Venezuela, la norma establece que constituirá enriquecimiento presunto un porcentaje del pago (25%) que se reciba por la cesión del derecho de exhibición.

### C. Envío de mercancías en consignación desde el exterior

El artículo 6, literal e), de la Ley actual establece que se entenderán causados en el país los enriquecimientos provenientes del envío de mercancías en consignación desde el exterior. Por su parte, el artículo 37 de la Ley de Impuesto sobre la Renta<sup>112</sup> establece como renta gravable presunta el veinticinco por ciento (25%) de los ingresos obtenidos por contribuyentes que desde el exterior realicen ventas en consignación en Venezuela.

Es importante observar que, si bien la norma no contiene una definición de ventas en consignación, tal figura implica la actuación de un intermediario que vende por cuenta del vendedor. Así las cosas, el bien debería ser remitido desde el exterior a Venezuela y vendido en el

explotación definido en el artículo 23 y contenido en el Título II de la ley, lo que implica también el consentimiento para que el productor pueda resolver acerca de la divulgación de la obra (...)>>. (ANTEQUERA PARRILLI, *Derecho de Autor*, ob. cit. página 223).

<sup>111</sup> Artículo 34 de la Ley de Impuesto sobre la Renta: «Los enriquecimientos netos de los contribuyentes productores de películas en el exterior y similares para el cine o la televisión, estarán constituidos por el veinticinco por ciento (25%) de sus ingresos brutos. Estos ingresos estarán representados por el precio de la cesión del derecho de exhibición y por cualesquiera otros obtenidos en el país relacionados con las actividades señaladas. Igual régimen se aplicará a los contribuyentes que desde el exterior distribuyan para el país las películas y similares a que se contrae este artículo».

<sup>112</sup> Artículo 37 de la Ley de Impuesto sobre la Renta: «Los enriquecimientos netos de los contribuyentes que desde el exterior remitan al país mercancías en consignación serán el veinticinco por ciento (25%) de sus ingresos brutos. Estos ingresos estarán constituidos por el monto de las ventas de dichas mercancías en la República Bolivariana de Venezuela».

país por el intermediario que actúe por cuenta del vendedor, por lo cual, la transferencia de la propiedad (causa eficiente del enriquecimiento) versará sobre un bien ubicado en Venezuela y la renta obtenida por la enajenación de la cosa será de fuente territorial.

### D. Las empresas de seguro y reaseguros no domiciliados y sin establecimiento permanente en el país.

El artículo 38 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece el tratamiento fiscal de las empresas de seguros o reaseguros no domiciliados en el país<sup>113</sup>. La norma prevé que los enriquecimientos de estas empresas, estarán constituidos por el treinta por ciento (30%) de sus ingresos netos causados en el país.

### E. Incidencia de los tratados para evitar la doble tributación en el tratamiento fiscal de los enriquecimientos presuntos.

Es importante observar, la incidencia que tienen en el tratamiento fiscal de estas operaciones, los tratados para evitar la doble tributación suscritos entre Venezuela y otros países. En efecto, los "enriquecimientos presuntos" son percibidos por "no domiciliados" en Venezuela pero domiciliados o nacionales de otros países. Resulta que esos otros Estados pueden estar considerando criterios subjetivos en materia de impuesto sobre la renta, por lo cual, gravan las rentas percibidas por sus nacionales o domiciliados, inclusive aquellas que sean percibidas en territorio venezolano. Ello conduce a un solapamiento de dos poderes tributarios en la imposición de una misma materia gravable, es decir, ocurre el fenómeno de la doble imposición internacional. En los casos en que aplique, dicha doble tributación puede ser eliminada o atenuada a través de los tratados de doble tributación.

<sup>113</sup> Artículo 38 de la Ley de Impuesto sobre la Renta: «Los enriquecimientos de las empresas de seguros o reaseguros no domiciliadas en el país, estarán constituidos por el treinta por ciento (30%) de sus ingresos netos causados en el país, cuando no exista exención de impuestos para las empresas similares venezolanas. Estos estarán representados por el monto de sus ingresos brutos, menos las rebajas, devoluciones y anulaciones de primas causadas en el país».

Vamos a desarrollar a título de ejemplo, el tratamiento fiscal de las rentas presuntas que se deriva de la aplicación del Tratado entre Venezuela y los Estados Unidos de América<sup>114</sup>. Como parte de la formulación del supuesto hipotético, vamos a considerar que personas jurídicas domiciliadas en los Estados Unidos de América obtienen ingresos por las siguientes actividades económicas realizadas en Venezuela: (i) regalías y demás remuneraciones por la explotación de la propiedad intelectual o industrial, (ii) exhibición de películas de cine y televisión y, por último, (iii) ventas en consignación.

En primer lugar, los beneficios percibidos por la cesión de derechos de autor (propiedad intelectual), patentes y marcas (propiedad industrial) califican como «regalías», de acuerdo a la definición prevista en el Tratado entre Venezuela y los Estados Unidos de América<sup>115</sup>. En el caso de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la cesión de explotación de la propiedad intelectual o industrial es calificada como «regalía» o como «servicios tecnológicos».

En este sentido, este Convenio establece que la imposición en Venezuela de las regalías está limitado a un 10% del monto pagado o abo-

nado en cuenta. Por su parte, según la Ley de Impuesto sobre la Renta la base presunta de la regalía estará constituida por el 90% de los ingresos del «no domiciliado». Como a dicha base de cálculo se le aplica la Tarifa N° 2 (personas jurídicas), cuyo máximo tramo es del 34%, la tasa efectiva de imposición del ingreso bruto será del 30,6%, es decir, un monto equivalente a dicho porcentaje del ingreso le corresponderá al Fisco Venezolano por concepto de impuesto sobre la renta. De tal manera que, por aplicación del Convenio entre Venezuela y los Estados Unidos de América, la tributación en Venezuela de la regalía percibida por el domiciliado en los Estados Unidos de América disminuirá del 30,6% al 10% del ingreso.

En el caso de los servicios tecnológicos, la Ley de Impuesto sobre la Renta establece que la base presunta es del 50% del ingreso. Al aplicar sobre dicho porcentaje, la Tarifa 2 (personas jurídicas), la tasa efectiva de tributación alcanzará el 17%. Igualmente que en el caso de las regalías previstas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, la aplicación del tratado representará una disminución de la imposición del ingreso percibido por el domiciliado en los Estados Unidos de América por concepto de servicios tecnológicos. Dicha disminución será del 17% al 10%.

En el supuesto de los productores de películas en el exterior por los enriquecimientos que perciban por la cesión del derecho de exhibición de la obra, la Ley de Impuesto sobre la Renta establece que el 25% del ingreso representa la base presunta. En este sentido, como la Ley de Impuesto sobre la Renta establece la aplicación de la Tarifa 2 sobre una renta presunta equivalente al 25% de la cantidad pagada, ello representará con respecto al monto total del pago una tasa efectiva de imposición del 8,5%. Es importante observar que, la tasa efectiva (8,5%) es menor al tipo máximo establecido en el Tratado (10%). En este sentido, en virtud del *principio de no agravación*, el tratado internacional no puede incrementar el tipo impositivo, sino que, sólo puede establecer un límite máximo. Por lo tanto, como el tratamiento previsto en la Ley de Impuesto sobre la Renta implica un tipo del 8,5% que es menor al límite previsto en el tratado, debe aplicar sin ninguna variante lo previsto en la legislación interna.

<sup>114</sup> Convenio entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno de los Estados Unidos de América con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio, de fecha 25 de enero de 1999, aprobado por el Congreso de la República mediante Ley aprobatoria el día 15 de julio de 1999, promulgado y ratificado por el Presidente electo de la República Bolivariana de Venezuela en fecha 30 de diciembre de 1999 y publicado en la Gaceta Oficial Extraordinario N° 5.427, de fecha 5 de enero del año 2000.

<sup>115</sup> En efecto, el Tratado establece en su artículo 12 relativo a las regalías lo siguiente: <<(…) 3. El término «regalías» empleado en el presente Convenio significa los pagos de cualquier clase recibidos en contraprestación: (….) b) por el uso, o el derecho de usar, cualquier derecho de autor sobre una obra literaria, dramática, musical, artística o científica, incluidas las películas y cintas cinematográficas y obras registradas en otros medios de reproducción de imagen o sonido, cualquier patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, u otro derecho de propiedad similar, o por información relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. El término «regalías» también incluye las ganancias obtenidas de la enajenación de cualquiera de dichos derechos o bienes en la medida en que dichas ganancias sean contingentes a la productividad, uso o disposición de los mismos. (...)»>>.

En el caso relativo al enriquecimiento percibido por el envío desde el exterior de mercancías en consignación y su posterior venta en Venezuela, dicha renta califica como un "beneficio empresarial". En este caso, el tratado internacional requiere que el receptor del enriquecimiento posea un establecimiento permanente en Venezuela para que el impuesto venezolano pueda gravar este beneficio empresarial<sup>116</sup>. En tal sentido, hemos comentado que en el envío desde el exterior de mercancías en consignación debe intervenir un intermediario que comercialice el producto de aquella persona no domiciliada en Venezuela. A este respecto, es importante observar que, el tratado prevé que una persona que actúa por cuenta de otra, es decir, un mandatario, puede calificar como un establecimiento permanente<sup>117</sup>, siempre y cuando ejerza habitualmente poderes para suscribir contratos en nombre del "vendedor no domiciliado" y no pueda ser caracterizado como un agente independiente. Por lo tanto, habría que evaluar en cada caso particular si el intermediario actúa de manera independiente o de modo subordinado a los fines de precisar si califica como establecimiento permanente.

<sup>116</sup> Artículo 7: «1. Los beneficios empresariales de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean atribuibles a este establecimiento permanente».

<sup>117</sup> Artículo 5: «5. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, cuando una persona —distinta de un agente que disfrute de una condición independiente conforme al párrafo 6— esté actuando por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente, en un Estado Contratante poderes para suscribir contratos en nombre de la empresa, se considerará que dicho establecimiento tiene un establecimiento permanente en dicho Estado con respecto a cualesquiera actividades que esa persona realice para la empresa, (...) (...) 6. No se considerará que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el simple hecho de que realice sus actividades en dicho Estado a través de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de una condición independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su negocio. Sin embargo, cuando las actividades de dicho agente se realicen totalmente o casi totalmente por cuenta de esa empresa y las transacciones entre el agente y la empresa no se encuentren bajo condiciones de empresas no relacionadas ('under arm's length conditions') no será considerado un agente independiente dentro del significado de este párrafo».

## 2. Enriquecimientos obtenidos por medio de establecimiento permanente o base fija situados en territorio venezolano (literal b del artículo 6 del Decreto-Ley N° 307 y de la Ley N° 71).

A continuación analizaremos la figura del «establecimiento permanente», el cual servirá como conexión entre determinados enriquecimientos y el poder de imposición del Estado Venezolano. Es importante observar que, si bien el establecimiento permanente implica, al igual que el sistema de «renta mundial», el gravamen de enriquecimientos de fuente extranjera, dicha figura entró en vigencia de inmediato, es decir, a partir del primer ejercicio del contribuyente que se inició bajo la vigencia del Decreto-Ley N° 307, como por ejemplo, el comprendido entre el 1° de enero y 31 de diciembre de 2000. Y, de manera contradictoria, con respecto a la normativa del sistema de renta mundial, se establece una *vacatio legis* que aplazó la aplicación de este sistema a partir del 1° de enero de 2001.

En efecto, el artículo 149 del Decreto-Ley N° 307 establece que la normativa del régimen de «renta mundial» entrará en vigencia a partir del 1° de enero de 2001. Por consiguiente, en los ejercicios tributarios que se inicien a partir de dicha fecha, procederá el gravamen de enriquecimientos extranjeros obtenidos por personas domiciliadas en Venezuela, así como la aplicación de la acreditación del impuesto pagado en el exterior por aquellas rentas extranjeras que serán objeto del impuesto venezolano.

Sin embargo, el referido aplazamiento no incluyó la norma contenida en el artículo 7, párrafo tercero de la Ley, relativa al establecimiento permanente y a la «base fija», por lo cual, debe entenderse que ambas figuras entraron en vigencia de inmediato. Tal situación podría permitir interpretar de manera equívoca, que el impuesto sobre la renta gravará *antes del 1° de enero de 2001*, no sólo las rentas de tipo territorial sino que además incluirá en su ámbito de aplicación las rentas de origen extranjero cuando sean imputables a un establecimiento permanente ubicado en territorio venezolano, siendo inaplicable en dicho ejercicio el mecanismo de crédito fiscal, por estar diferida su aplicación al ejercicio siguiente.

En nuestra opinión, la intención del legislador fue mantener en los ejercicios que se inicien antes del 1° de enero de 2001, el hecho imponible bajo un perfil *objetivo*, es decir, limitado al gravamen de los enriquecimientos de fuente territorial. La contradicción referida es motivada a una errónea técnica legislativa que, por un lado, reconoce en su artículo 1°, que a un establecimiento permanente le serán atribuibles enriquecimientos de fuente nacional y de origen extranjero y, por otro lado, no aclara que la aplicación del establecimiento permanente, antes del 1° de enero de 2001, debe entenderse limitado a los enriquecimientos de fuente territorial. Interpretar lo contrario sería sostener el gravamen de rentas extranjeras en un ejercicio previo a la aplicación del sistema de renta mundial, como por ejemplo, aquel comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2000, sin hacer efectivo el mecanismo de crédito fiscal, el cual inicia su aplicación a partir del 1° de enero de 2001, por mandato expreso del legislador. Sin embargo, dicha interpretación sería contradictoria con la intención del legislador de evitar los efectos de doble tributación que la imposición a la renta extranjera produce. Por lo tanto debe forzosamente concluirse que el establecimiento permanente sólo significará el gravamen a rentas extranjeras en los ejercicios tributarios que se inicien a partir del 1° de enero de 2001.

Adicionalmente, la normativa referida al establecimiento permanente presenta otras contradicciones que dificultan su correcta interpretación. En efecto, si bien el artículo 1° reconoce el gravamen de los enriquecimientos de tipo *extranjero* atribuibles a un establecimiento permanente, el literal b) del artículo 6 de la Ley establece que se entenderán como rentas causadas en Venezuela, los enriquecimientos obtenidos por un establecimiento permanente o base fija localizada en Venezuela. Es obvio que la figura del establecimiento permanente resulta asociada al ámbito *objetivo* de aplicación del impuesto venezolano<sup>118</sup>.

<sup>118</sup> La doctrina ha entendido que el establecimiento permanente, al igual que el criterio de la fuente constituye una sujeción económica, *objetiva* o real orientada en función de la territorialidad, (GOMEZ SJÖBERG, Luis Miguel, "El elemento espacial del hecho generador del impuesto sobre la renta", *Teoría del Impuesto sobre la Renta*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1995, página 77).

Esa visión objetiva de la figura del establecimiento por parte del legislador, nos explicaría el hecho que la Ley de Impuesto sobre la Renta le atribuye el carácter de renta de fuente nacional a todo tipo de renta imputable a un establecimiento permanente ubicado en Venezuela. También el carácter objetivo del establecimiento permanente explicaría el inicio de aplicación de dicha figura con anticipación a la entrada en vigencia del régimen de renta mundial. Sin embargo, la figura del establecimiento permanente si puede representar una vinculación entre materia gravable de origen *extranjero* y el Poder Tributario del Estado Venezolano.

Conforme a lo antes expuesto, nos parece incorrecta la redacción del artículo 6 de la Ley que atribuye carácter territorial a todos los enriquecimientos que sean imputables a un establecimiento permanente, desconociendo el hecho que pueden existir rentas cuya causa eficiente no sea atribuible a la jurisdicción venezolana, es decir, enriquecimientos de tipo extranjero, pero que si sean imputables a la actividad económica realizada *en y desde* un establecimiento permanente. Además, lo innecesario de este supuesto lo podemos ilustrar a través del siguiente ejemplo. Una compañía constituida en los Estados Unidos de América posee un establecimiento permanente en Venezuela y realiza desde dicha sede ventas de exportación y ventas nacionales. Ambas operaciones serán atribuibles al establecimiento permanente y, según el literal b) del artículo 6, consideradas enriquecimientos de fuente nacional. Vemos que en el caso particular la existencia de esta norma no varía en lo absoluto el carácter de renta de fuente nacional que se le podría atribuir a las exportaciones y ventas nacionales, como consecuencia de la atribución de la causa eficiente del enriquecimiento derivado de estas operaciones a territorio venezolano.

Por otro lado, la redacción inadecuada de la norma, al permitir entender las rentas extranjeras como de fuente nacional, anularía la efectividad del mecanismo de «crédito fiscal».

Podemos explicar la situación a través del siguiente ejemplo: Una empresa de los Estados Unidos de América dedicada a la prestación de servicios de ingeniería posee un establecimiento permanente en Venezuela. Ese establecimiento sirve de asiento de negocios de la compañía en el área sudamericana, de tal manera que, la mayoría del personal

que presta el servicio está adscrito a dicha sede. La empresa celebra contratos de corta duración a los fines de ejecutar el servicio en distintos países del área. Para la realización del servicio, el personal de la Compañía se traslada a cada país y presta el servicio en un breve lapso de tiempo (de 1 a 3 meses), por lo cual, la ejecución del contrato, en virtud de su corta duración, por sí mismo no constituirá un establecimiento permanente en dichas jurisdicciones. En el caso expuesto, la renta percibida en cada país distinto a Venezuela será un enriquecimiento de fuente *extranjera* a los fines venezolanos y con toda seguridad la compañía cancelará el impuesto correspondiente por ante el Fisco extranjero respectivo, por tratarse de una renta territorial a dicha jurisdicción. Sin embargo, dichos enriquecimientos serán atribuibles al establecimiento permanente y, por lo tanto, conforme a la interpretación literal del artículo 6, supuesto b), serán considerados como rentas de tipo territorial a los fines del impuesto sobre la renta venezolano. Conforme a lo antes expuesto, en el caso planteado, como el mecanismo de crédito fiscal sólo reconoce como tal, el impuesto extranjero pagado por los enriquecimientos de carácter *extraterritorial*, no se reconocerá como crédito fiscal el impuesto extranjero cancelado por las rentas de tipo *extraterritorial* que sean atribuibles al establecimiento permanente, bajo el supuesto errado que son territoriales

En razón de lo expuesto, consideramos como errónea la redacción del supuesto contenido en el literal b) del artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, pues de ningún modo se debe entender que la Ley atribuye el carácter de renta nacional a todos los enriquecimientos atribuibles a un establecimiento permanente, incluso a aquellos de fuente extranjera. Además, como ya hemos mencionado, la distinción entre uno y otro tipo de enriquecimiento, en el caso de los establecimientos permanentes, se desprende del propio artículo 1° de la Ley, norma que establece lo siguiente: «**las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija**».

En nuestro criterio, el tratamiento que le debe corresponder a las rentas *extranjeras* atribuibles a un establecimiento permanente, no debe

basarse simplemente en una interpretación literal del mencionado supuesto b) del artículo 6, sino que debe considerar el objetivo y mecanismos propios del gravamen a la renta extranjera. Así las cosas, el supuesto contenido en el mencionado literal debe entenderse como únicamente referido a los enriquecimientos de fuente venezolana que sean atribuibles a un establecimiento permanente. De tal manera que, la renta extranjera debe considerarse a todos los efectos como tal, permitiendo el correcto uso del mecanismo de crédito fiscal, evitándose de esa manera los efectos de la doble tributación.

A continuación procederemos a señalar las características del establecimiento permanente en la Ley de Impuesto sobre la Renta, los supuestos en que existe y, finalmente, las reglas de determinación del resultado fiscal del mismo.

#### A. Características del establecimiento permanente.

El artículo 7, párrafo tercero, de la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana establece a los fines de este impuesto, que una persona natural o jurídica no domiciliada en Venezuela realiza operaciones en el país por medio de un «establecimiento permanente», cuando directamente o por medio de apoderado, empleado o representante, posea en el territorio venezolano:

- a) Un local o lugar fijo de negocios, o cualquier centro de actividad en donde se desarrolle, total o parcialmente, su actividad.
- b) Una sede de dirección, sucursal, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos.
- c) Obras de construcción, instalación o montaje, cuando su duración sea superior a seis meses.
- d) Agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre o por cuenta del sujeto pasivo.
- e) Cuando realicen en el país actividades referentes a minas o hidrocarburos, explotaciones agrarias, agrícolas, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

- f) Cuando realice actividades profesionales, artísticas o posea otros lugares de trabajo donde realice toda o parte de su actividad, bien sea por sí o por medio de sus empleados, apoderados, representantes o de otro personal contratado para ese fin.

La misma norma señala que queda excluido de la definición de «establecimiento permanente» aquel mandatario que actúe de manera independiente, salvo que tenga el poder de concluir contratos en nombre del mandante.

También se considera establecimiento permanente a las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional, a los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios y a los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.

Por último, la norma establece que tendrán el tratamiento de establecimiento permanente las «bases fijas» en el país de personas naturales residentes en el extranjero a través de las cuales se presten servicios personales independientes. Constituye base fija cualquier lugar en el que se presten servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros, y las profesiones independientes.

De conformidad con lo antes expuesto, la norma contenida en el artículo 7, párrafo tercero de la Ley de Impuesto sobre la Renta señala las distintas circunstancias en que debe entenderse que existe un «establecimiento permanente». En este sentido, es importante observar que, el concepto de establecimiento permanente que estamos empezando a delinear, es un concepto ya desarrollado previamente en los Modelos de Convenios para evitar la doble tributación<sup>119</sup> y reflejado en los Convenios suscritos por Venezuela a los fines de evitar la doble tributación en materia de impuesto sobre la renta. En los Tratados en cuestión se establece de manera similar a la Ley venezolana en que

<sup>119</sup> Modelo de Convenio para evitar la doble imposición, de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (Modelo OCDE) y el Modelo de la Organización de las Naciones Unidas (Modelo ONU).

circunstancias se entiende que existe un establecimiento permanente. Así se puede observar en el artículo 5 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (Modelo OCDE) y del Modelo de la Organización de Naciones Unidas (Modelo ONU). Por lo tanto, a los fines del análisis del tema del establecimiento permanente en la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana, haremos continua referencia a la regulación de esta figura en los Modelos de Convenio de doble imposición antes referidos.

A los fines del estudio del establecimiento permanente, analizaremos las siguientes características del mismo: (a) que el lugar sea de negocios, (b) que se utilice para el ejercicio de la empresa y (c) que el lugar sea fijo. A continuación una explicación de estas características:

#### a'. Que el lugar sea de negocios.

Un «lugar de negocios» implica la existencia de una empresa en un territorio y precisamente teniendo como base ese lugar de negocios, no bastando la simple propiedad inmobiliaria para la configuración del mismo como establecimiento permanente. Carece de especial transcendencia el título en virtud del cual la empresa dispone de un lugar fijo de negocios, ya sea en propiedad, en virtud del arrendamiento o por mera posesión, siendo únicamente necesario que aquella tenga el poder de disposición de los elementos necesarios para que el establecimiento permanente desarrolle su actividad<sup>120</sup>.

No es requisito necesario que la actividad sea desarrollada por personas humanas. Una maquinaria inteligente o un conjunto de sistemas automatizados coordinados para obtener un resultado pueden ser considerados como un establecimiento permanente siempre que la empresa desarrolle una actividad económica distinta a la mera instalación de aquella maquinaria<sup>121</sup>.

<sup>120</sup> DE ARESPOCHAGA, Joaquín, *Planificación Fiscal Internacional*, 2da. Edición, Marcial Pons, Madrid, 1998, página 164.

<sup>121</sup> DE ARESPOCHAGA, Joaquín, *Planificación Fiscal Internacional*, ob. cit., página 164.

**b'. Que se utilice para el ejercicio de la empresa.**

Aunque el local o lugar tenga capacidad para albergar en su seno una actividad de carácter empresarial o un negocio, este hecho por sí mismo no faculta para su calificación como lugar de negocio. Más que su capacidad se requiere su *utilización efectiva* para el desarrollo de la actividad empresarial. Por esta razón es intrascendente el título por el cual una entidad posea el lugar de negocios. Es más, en determinados casos, no es suficiente la propiedad del lugar para calificarlo como lugar de negocios del propietario<sup>122</sup>.

Al respecto, la doctrina en materia de doble tributación internacional distingue entre el bien o lugar que sirva al ejercicio de la empresa y el bien que se convierta en el objeto mismo del ejercicio empresarial. Esta característica excluye en consecuencia, a aquellos locales o materiales que lejos de servir de ubicación del ejercicio empresarial son en sí mismos objeto del tráfico empresarial, caso por ejemplo de los locales cedidos o arrendados a terceros<sup>123</sup>. Sin embargo, a diferencia de lo previsto en los tratados de doble tributación<sup>124</sup>, en el caso particular de la Ley venezolana, la misma señala que constituye un establecimiento permanente, los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título. En tal caso, en nuestra opinión, sólo sería atribuible a dicho establecimiento el ingreso percibido por concepto de arrendamiento o por cualquier otro título que implique la cesión de uso del bien.

<sup>122</sup> GARCIA PRATS, Francisco Alfredo, *El Establecimiento Permanente*, Editorial Tecnos, Madrid, 1996, página 109.

<sup>123</sup> GARCIA PRATS, Francisco Alfredo, *El Establecimiento Permanente*, ob. cit., página 109.

<sup>124</sup> A los fines de la doble imposición internacional, la doctrina excluye del concepto de establecimiento permanente, los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier otro título, por cuanto no constituye un lugar de negocios, sino que representa un negocio de la empresa. Debemos destacar que la exclusión del inmueble explotado en arrendamiento tiene su justificación en el tratamiento que le otorgan los convenios de doble imposición. En efecto, un inmueble arrendado no constituye establecimiento permanente, porque los tratados califican el ingreso por arrendamiento como "rentas inmobiliarias", las cuales podrán ser gravadas en el Estado de la fuente, es decir, no se requiere la existencia de un establecimiento permanente en dicha jurisdicción.

**c'. Lugar fijo de negocios.**

La definición general del establecimiento permanente exige que el lugar de negocios sea fijo. Como señala GARCIA PRATS: «Es uno de los elementos que permite caracterizar al lugar de negocios como un situs diferente -distinct situs-, hasta el punto de ser considerado como elemento crucial en la definición, al ser el factor que pone de manifiesto la conexión cualificada entre el establecimiento o lugar de negocios y el territorio del Estado que, gracias a este nexo ve legitimadas sus aspiraciones tributarias frente a los rendimientos obtenidos por el mismo, excluyendo por otro lado las pretensiones de este Estado sobre las meras relaciones aisladas o esporádicas»<sup>125</sup>.

Sin embargo, es importante observar que, en la interpretación de los convenios de doble imposición, el requisito de fijeza no ha sido entendido de manera excluyente, sino que, también se ha considerado que existen supuestos en los cuales no es necesario un vínculo físico entre el establecimiento permanente y el territorio, sino que basta la simple permanencia del establecimiento permanente durante un lapso de tiempo en determinada zona geográfica. En este mismo orden de ideas, los Modelos de la OCDE y de la ONU han extendido el concepto de establecimiento permanente a los contratos de construcción, instalación o montaje, cuya duración exceda de doce (12) meses -Modelo de la OCDE- y seis (6) meses -Modelo de la ONU-.

Igualmente, la reciente reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta estableció que podrá ser considerado como un establecimiento permanente, un contrato de construcción, instalación o montaje, cuando su duración sea superior a seis (6) meses.

**B. El requisito de *efectividad* de la actividad empresarial.**

La actividad empresarial realizada a través del establecimiento permanente debe ser *efectiva*. En atención a la efectividad, no sólo se exige que el

<sup>125</sup> GARCIA PRATS, Francisco Alfredo, *El Establecimiento Permanente*, ob. cit., página 111-112.

lugar de negocios se utilice, sino que debe utilizarse para la realización de la actividad empresarial del sujeto pasivo<sup>126</sup>. Así se desprende del artículo 5.1 del Modelo de Convenio de la OCDE, el cual señala: "A los efectos del presente Convenio la expresión 'establecimiento permanente' significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realice todo o parte de su actividad". (Subrayado Nuestro)

Igualmente, la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana requiere que desde el establecimiento permanente, el propietario del local desarrolle una actividad económica susceptible de generar ingresos brutos. Así lo establece el artículo 1° de la Ley cuando dispone que: «Las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija». (Subrayado Nuestro). Además, el artículo 7, párrafo tercero, de la Ley de Impuesto sobre la Renta señala que se entenderá como establecimiento permanente, el local o lugar fijo de «negocios» o centro donde el propietario desarrolle la actividad económica que le es propia. La referencia al término «negocio», debe entenderse que un local o lugar fijo podrá ser caracterizado como establecimiento permanente, cuando la actividad que se realiza desde dicha sede sea de carácter *efectivo*, es decir, que esté asociada de manera directa con la realización del objeto o negocio de la entidad no domiciliada y, por tanto, con la obtención de beneficios.

Con mayor precisión que nuestro texto legislativo, el Convenio del Modelo de la OCDE establece incluso en que casos, a pesar de la existencia de un local o lugar, no se configura un establecimiento permanente. Esos supuestos están referidos a la realización de las siguientes actividades por un local o lugar fijo de negocios: (i) el almacén, exposición y entrega de bienes y mercancías, (ii) comprar bienes o mercancías y recoger información para la empresa, (iii) realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio y,

por último, (iv) el ejercicio combinado de las actividades antes mencionadas, a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio<sup>127</sup>. Como ha señalado la doctrina, las razones para su exclusión tienen su origen tanto en argumentos económicos: son instalaciones que si bien contribuyen a la productividad general de la empresa, no se consideran susceptibles de producir un beneficio autónomo en relación con el global de la misma, como también en argumentos de tipo práctico, como consecuencia de la dificultad de determinar la participación en los beneficios que se pueden considerar atribuibles a estas actividades preparatorias y auxiliares<sup>128</sup>.

En el caso de la Ley venezolana, de conformidad con lo previsto en los artículos 1° y 7 de su texto legal, la existencia de un local o lugar fijo tendrá incidencia en materia de impuesto sobre la renta, cuando a dicho local o lugar se le pueda atribuir determinados ingresos brutos. En otras palabras, un local podrá ser caracterizado como un establecimiento permanente, cuando realice actividades susceptibles de generar resultados lucrativos. Por consiguiente, al igual que los Convenios de doble imposición que lo señalan de manera expresa, la realización

<sup>127</sup> Artículo 5.4 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición, de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (Modelo OCDE): "4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo se considera que el término 'establecimiento permanente' no incluye:

- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;
- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
- f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los apartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio".

<sup>126</sup> GARCIA PRATS, Francisco Alfredo, *El Establecimiento Permanente*, ob. cit., página 111-112.

<sup>128</sup> DE ARESPOCHAGA, Joaquín, *Planificación Fiscal Internacional*, ob. cit., páginas 176 y 177.

de actividades de almacenamiento, conservación y otras actividades de carácter auxiliar o preparatorio, no están asociados de manera directa a la obtención de beneficios y, por consiguiente, no se le podrán atribuir ingresos brutos a un establecimiento permanente por la realización de estas actividades.

### C. Supuestos en que existe un establecimiento permanente.

A continuación una breve referencia a varios de los supuestos en que existe un establecimiento permanente:

#### a'. Un local o lugar fijo de negocios, o cualquier centro de actividad en donde se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de la persona natural o jurídica no domiciliada en Venezuela.

En primer término, la norma del artículo 7, párrafo tercero, de la Ley de Impuesto sobre la Renta señala que debe entenderse por establecimiento permanente un local o lugar fijo de negocios, o cualquier centro de actividad en donde la persona natural o jurídica no domiciliada desarrolle, total o parcialmente, su actividad. El hecho que la Ley requiera que el lugar sea de «negocio» constituye un presupuesto de existencia del establecimiento permanente, entendiendo que dicha actividad comercial debe ser «efectiva». Esta última característica debe entenderse cumplida cuando se puedan atribuir ingresos a la actividad realizada en y desde el establecimiento permanente. Esa «efectividad» se establece en el propio artículo 1º de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la cual señala que la entidad no domiciliada, propietaria del establecimiento permanente, deberá declarar a los fines del impuesto venezolano, todos los ingresos que sean «atribuibles» al establecimiento. Por lo tanto, un «lugar de negocios» tendrá relevancia a los fines del impuesto sobre la renta, cuando en y desde el mismo se realice una actividad económica susceptible de generar ingresos brutos.

#### b'. Una sede de dirección, sucursal, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos.

A continuación, la norma contenida en el artículo 7, párrafo tercero, de la Ley de Impuesto sobre la Renta señala que también califica como establecimiento permanente, una sede de dirección, sucursal, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos. En nuestra opinión, al igual que en el caso del local o lugar fijo de negocios, a los fines que cualquier sitio califique como establecimiento permanente, en el mismo debe desarrollarse una actividad económica efectiva en la obtención de ingresos.

Es importante reconocer que la norma contenida en el artículo 7, párrafo tercero, menciona al principio que el «local o lugar fijo de negocio (...) en donde se desarrolle, total o parcialmente, la actividad (...)» es un establecimiento permanente, y luego enumera que también calificarán como tales, una sede de dirección, sucursal, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos. Pero al mencionar cada uno de los últimos sitios antes referidos no hace referencia al hecho que desde dichas sedes debe realizarse una actividad económica susceptible de generar ingresos brutos. Sin embargo, igualmente debe entenderse así, en virtud de lo establecido en el artículo 1º de la Ley de Impuesto sobre la Renta, norma que establece que serán gravados con el impuesto venezolano aquellos enriquecimientos que sean atribuibles a un establecimiento permanente localizado en Venezuela.

Incluso, los antecedentes del artículo 7, párrafo tercero, contenidos en los Modelos de Convenios de doble imposición (OCDE y ONU), mencionan como supuesto general de la figura del establecimiento permanente, el local o lugar fijo de negocios y luego señalan en particular los sitios ya referidos anteriormente<sup>129</sup>. Por consiguiente, estos sitios

<sup>129</sup> Artículo 5 del Modelo de la OCDE relativo al "establecimiento permanente": "1. A los efectos del presente Convenio la expresión 'establecimiento permanente' significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad.

2. La expresión 'establecimiento permanente' comprende, en especial:

- a) una sede de dirección;
- b) las sucursales;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas;

(sede de dirección, sucursal, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes o tiendas), deben entenderse como especies del género («lugar de negocios») y, por tanto, les es aplicable el requisito de actividad efectiva a los fines de su caracterización como establecimiento permanente.

**c'. Obras de construcción, instalación o montaje, cuando su duración sea superior a seis meses.**

La Ley de Impuesto sobre la Renta considera como establecimiento permanente, un contrato de construcción, instalación o montaje cuando su duración sea superior a seis (6) meses. De conformidad con lo expuesto, por regla general la Ley considera como establecimiento permanente, el local o lugar «fijo» de negocio. Pero en el caso comentado, la obra en construcción, instalación o montaje se hace una excepción sobre la fijeza del establecimiento permanente. Esa excepción a la condición de fijeza del establecimiento permanente se justifica por el hecho que el constructor, en razón de la ejecución de la obra, mantiene una permanencia en territorio venezolano, independientemente que por la evolución de la obra se pueda ubicar en distintas partes de un área geográfica determinada<sup>130</sup>.

e) los talleres;

f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales (...)"

La doctrina ha señalado con respecto al artículo 5.2 del Modelo de la OCDE, lo siguiente: "2. Este párrafo describe algunos supuestos que deben ser considerados prima facie como e.p. [establecimiento permanente]. Opta por hacer una enumeración no exhaustiva de los mismos (ap. 12 Com.). La misma enumeración se contiene en los Modelos de NU y EE.UU. Su finalidad no es otra que la de clarificar y concretar la definición general del art. 5.1., sin que dichos ejemplos puedan ser considerados como supuestos de e.p. al margen de aquella (ap. 12. Com.). Cada uno de ellos debe ser examinado en el sentido de determinar si constituye un lugar fijo de negocios que cumpla con los requisitos del concepto general del artículo 5.1., pues sólo aportan una apariencia que debe ser contrastada. Así, una oficina abierta por un período breve de tiempo para una feria u exposición no constituirá por sí sola e.p. Es el requisito de permanencia el que habrá de ser especialmente examinado en cada uno de los supuestos, ya que los recogidos en la enumeración del art. 5.2. no cumplen necesariamente con el mismo". (DE ARESPACOHAGA, Joaquín, *Planificación Fiscal Internacional*, ob. cit. página 168).

<sup>130</sup> En referencia a la condición de fijeza como requisito del establecimiento permanente y la excepción representada por el contrato de obras, la doctrina ha señalado lo siguiente: "La propia naturaleza de un proyecto de construcción o instalación

Al igual que la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana, el Modelo de Convenio de la OCDE han considerado como establecimiento permanente a las obras cuya construcción, instalación o montaje dure un determinado lapso de tiempo. En el caso de la Ley venezolana, la duración de la construcción, instalación o montaje, debe ser mayor a seis (6) meses. Por su parte, el Modelo de la OCDE establece que la duración de la construcción, instalación o montaje, debe ser mayor a doce (12) meses. Y en el Modelo de la ONU, al igual que la ley nacional, el lapso del contrato debe alcanzar los seis (6) a los fines de calificar como un establecimiento permanente.

Los Comentarios al Modelo de la OCDE aclaran que la expresión «obra de construcción, instalación o montaje» no comprende solamente la construcción de edificios, sino también las de carreteras, puentes o canales, la instalación de construcciones, la excavación de terrenos y el dragado de fondos. El criterio de doce meses -según el Modelo de la OCDE- se aplica separadamente a cada obra o proyecto. Una obra de construcción deberá considerarse como una unidad incluso si se basa en varios contratos, a condición de que constituya un todo coherente en el plano comercial y geográfico.

En razón de lo expuesto, el constructor no domiciliado en Venezuela debe declarar a los fines del impuesto venezolano, los ingresos que sean atribuibles al contrato de obras, siempre y cuando su duración exceda de seis (6) meses.

---

puede ser tal que la actividad del contratista deba ser reubicada constantemente o al menos del tiempo en tiempo, a medida que avance el proyecto. Este sería el caso, por ejemplo, en la construcción de carreteras o canales, el dragado de vías fluviales o el tendido de tuberías. En tal caso, el hecho de que la fuerza de trabajo no esté presente durante doce meses en un sitio particular resulta irrelevante. Las actividades en cada punto en particular son parte de un solo proyecto y ese proyecto debe considerarse como un establecimiento permanente, si como unidad dura más de doce meses" (BETTINGER BARRIOS, Herbert, *Efecto Impositivo del Establecimiento Permanente*, Ediciones Fiscales ISEF, 2da. Edición, 2000, páginas 18 y 19).

**d'. Agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre o por cuenta del sujeto pasivo.**

Como otra excepción al requisito de fijeza del establecimiento permanente, el artículo 7, párrafo tercero, de la Ley establece que igualmente se considerará que existe tal, cuando una persona no domiciliada en Venezuela posea en territorio venezolano una agencia o representación autorizada para contratar en nombre o por cuenta del sujeto pasivo<sup>131</sup>. La misma norma excluye de la definición de establecimiento permanente, aquel mandatario que actúe de manera independiente, salvo que tenga el poder de concluir contratos en nombre del mandante. Dicha característica del mandato implica que el mismo sea ejercido con representación, es decir, que los actos efectuados por el mandatario sean realizados en nombre y por cuenta del representado. En los Comentarios del Modelo de la OCDE se puntualiza, con respecto al agente como establecimiento permanente, que la autoridad para concluir contratos debe cubrir los que se refieren a las operaciones que constituyan la actividad propia de la empresa.

**e'. Centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.**

El artículo 7, párrafo tercero, enumera entre los lugares que pueden calificar como establecimiento permanente, los centros de compra de bienes o de adquisición de servicios. En este sentido, debemos reiterar que dichos sitios sólo podrían calificar como establecimiento permanente, cuando desde los mismos se realice una actividad efectiva en la producción de ingresos brutos. Así se desprende de lo señalado por la doctrina extranjera con respecto al Modelo de la OCDE<sup>132</sup>.

<sup>131</sup> El carácter particular de este supuesto de establecimiento permanente, es destacado por la doctrina extranjera en los siguientes términos: "(...) A diferenciación de los anteriores, los apartados 5 y 6 de este artículo se refieren a supuestos de e.p. no condicionados por la existencia de una instalación o base fija de negocios, sino que aquel establecimiento puede presumirse por la existencia de un determinado vínculo jurídico con un representante destacado en el otro Estado". (DE ARESACOCHAGA, Joaquín, *Planificación Fiscal Internacional*, ob. cit., página 168).

<sup>132</sup> "La Letra d) que comprende los centros de compras o de información para la empresa, se debe poner en relación con el art. 7.5 del Modelo OCDE, según el cual no se deben imputar beneficios a un e.p. en el caso de que limite su

**f'. Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.**

La definición de establecimiento permanente en la Ley venezolana tiene como característica particular que señala como establecimiento permanente, los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier otro título que implique la cesión de uso del bien. En tal caso, en nuestra opinión, sólo serán atribuibles al establecimiento permanente los ingresos que se deriven de la cesión del uso del bien.

**g'. Base fija.**

Tendrán un tratamiento equivalente al establecimiento permanente, las "bases fijas" en el país de personas naturales residentes en el extranjero a través de las cuales se presten servicios personales independientes. Constituye base fija cualquier lugar en el que se presten servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros, y las profesiones independientes.

**D. Atribución de los ingresos a un establecimiento permanente.**

La Ley de Impuesto sobre la Renta señala que serán gravables con el impuesto venezolano los enriquecimientos de fuente nacional y de origen extranjero que sean atribuibles a un establecimiento permanente. Por lo tanto, a sus fines de cumplir con el requisito de atribución, debe existir una conexión económica suficiente entre la renta y la actividad realizada *en y desde* el establecimiento permanente.

Es importante observar que, la Ley venezolana no establece bajo que reglas un ingreso de fuente nacional o de fuente extranjera puede ser atribuible a un establecimiento permanente. Sin embargo, la señalización de las reglas de atribución de ingresos a un establecimiento permanente es de suma importancia en el correcto funcionamiento de este criterio de vinculación. Tal importancia se evidencia en el caso de una entidad no domiciliada en el país, la cual de la suma total de rentas obtenidas

actividad a comprar bienes y servicios para la empresa. Un lugar de negocios que circunscriba su actividad a realizar comprar o a recoger información para la empresa no constituye un e.p." (DE ARESACOCHAGA, Joaquín, *Planificación Fiscal Internacional*, ob. cit., páginas 177-178).

en distintas jurisdicciones, deberá identificar cuáles rentas son asignables al establecimiento permanente localizado en Venezuela. Por lo tanto, se requieren unas reglas de atribución que eviten que el establecimiento permanente se convierta «en un concepto ambiguo y poco confiable»<sup>133</sup> y permitan la efectiva aplicación práctica del mismo.

La atribución de rentas a un establecimiento permanente puede determinar no solo la gravabilidad de enriquecimientos de fuente extranjera, sino que también afecta la forma de cálculo de la base de medición del impuesto correspondiente a las rentas de fuente venezolana. En efecto, los enriquecimientos de fuente nacional por concepto de honorarios profesionales y regalías percibidos por una entidad constituida en el exterior, asignados a un establecimiento permanente, deberán ser computados en una determinación del enriquecimiento sobre base cierta y no estar sujetos a una determinación presunta, en el cual un porcentaje del pago se entiende como renta<sup>134</sup>. Por ejemplo, la regalía que sea

atribuible a la oficina principal de una empresa no constituida en Venezuela, estará sujeta a una retención efectiva del 30,60% del ingreso. Por el contrario, si la operación de cesión de una marca, propiedad intelectual o industrial es imputable a una sucursal de la entidad extranjera, el ingreso por concepto de regalía debe sumarse y neutralizarse con el resto de los enriquecimientos y pérdidas fiscales obtenidos por la empresa extranjera en el país como resultado de las actividades económicas realizadas *en y desde* su sucursal constituida en Venezuela. En efecto, si una sociedad extranjera posee un establecimiento permanente en el país, se entenderá como domiciliada en Venezuela, no procediendo, en consecuencia, la aplicación de regímenes de renta presunta, por estar reservados a entidades no domiciliadas. Conforme a los antes expuesto, la atribución de un ingreso a un establecimiento permanente ubicado en territorio nacional, sirve como presupuesto de imposición de determinados enriquecimientos de fuente extranjera y como elemento que incide en la determinación de ciertas rentas de tipo nacional percibidas por entidades constituidas en el exterior.

<sup>133</sup> La doctrina nacional ya ha destacado la problemática que puede surgir en la aplicación de la figura del establecimiento permanente ante la ausencia de reglas de atribución de ingresos o enriquecimientos. Al respecto, VALLENILLA TOLOSA establece con respecto “Esta regla de atribución de ingresos al establecimiento permanente bajo parámetros imprecisos y muy flexibles pudiese ocasionar que un concepto que pretende ser objetivo y claro como el concepto del E.P. se transforme en un concepto ambiguo y poco confiable. Debido a nuestra experiencia con el tema de la causa del ingreso y su equivalencia de factores para que sea atribuido a Venezuela, esta atribución de ingresos al E.P. en Venezuela nos crea muchas dudas e incertidumbres. En efecto, si las autoridades administrativas y judiciales equiparan el concepto de equivalencia de causas al concepto de ingresos atribuibles a un E.P. en Venezuela, entonces estaríamos creando un sistema verdaderamente inseguro para cualquier contribuyente y en particular para los inversionistas extranjeros que demandan con razón reglas claras y precisas que respalden su inversión y cuantifiquen su impacto tributario”. (VALLENILLA TOLOSA, Moisés A., “Establecimiento permanente y sistema de acreditamiento de impuestos pagados en el exterior”, *Comentarios a la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1999*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2000, página 47).

<sup>134</sup> Las normas contenidas en el Título II, Capítulo IV “De las Rentas Presuntas” establecen una serie de supuestos relativos a la percepción de rentas por personas “no domiciliadas” en Venezuela. Existen supuestos relativos a regalías, es decir, la remuneración por la cesión de marcas, propiedad industrial y propiedad intelectual, asistencia técnica y honorarios profesionales, entre otros. Por otra parte, los sujetos domiciliados en territorio nacional están sujetos a una determinación de la renta fiscal

sobre base cierta, de conformidad con lo previsto en el artículo 4 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

En efecto, por regla general debe aplicar la determinación de la renta sobre base cierta, de conformidad con lo previsto en el artículo 4, norma que establece que: “Son enriquecimientos netos los incrementos del patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos en esta Ley, sin perjuicio de los ajustes por inflación que la misma establece”. Así mismo, lo antes expuesto se desprende del artículo 21 de la Ley, el cual establece que “La renta bruta proveniente de la venta de bienes y servicios en general y de cualquier actividad económica, se determinará restando de los ingresos brutos computables señalados en el Capítulo I del presente Título, los costos de los productos enajenados y de los servicios prestados en el país, salvo que la naturaleza de las actividades exija la aplicación de otros procedimientos, para cuyos casos esta misma Ley establece las normas de determinación”. (Subrayado Nuestro). Esos otros procedimientos mencionados por el artículo 21, están representados por los supuestos de rentas presuntas. Por lo tanto, las personas domiciliadas en el país siempre estarán sujetas a un proceso de determinación, en el cual se imputarán a los ingresos brutos obtenidos, los costos y deducciones incurridos en los términos previstos en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Se entenderán como entidades domiciliadas en Venezuela, las personas no constituidas en el exterior que posean un establecimiento permanente en Venezuela. Por lo tanto, la persona constituida en el exterior y domiciliada en Venezuela a través de un establecimiento permanente, le corresponderá siempre una determinación sobre base cierta, es decir, deduciendo de los ingresos brutos los costos y deducciones incurridos,

### E. Reglas de determinación del resultado fiscal del establecimiento permanente.

La Ley de impuesto sobre la Renta señala de manera expresa que el establecimiento permanente podrá deducir de los ingresos brutos los gastos de dirección y generales de administración, debidamente demostrados, sea que los mismos se hayan efectuado en el país o en el extranjero.

También la Ley venezolana establece que no se admitirá a los fines de la determinación de la renta fiscal, la deducción de los pagos que efectúe el establecimiento permanente a la oficina principal de la empresa o alguna de sus otras sucursales, filiales, subsidiarias, casa matriz o empresas vinculadas en general, por concepto de regalías, honorarios, asistencia técnica, derechos de patente, comisiones por servicios prestados o por gestiones hechas, *con excepción de los pagos hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos*.

#### 3. Los servicios, créditos o cualquiera otra prestación de trabajo o capital realizada, aprovechada o utilizada en Venezuela (literal c del artículo 6 del Decreto N° 307 y de la Ley N° 71).

El literal c) del artículo 6 establece que serán territoriales <<las contraprestaciones por toda clase de servicios, créditos o cualquiera otra prestación de trabajo o capital realizada, *aprovechada o utilizada en Venezuela*>>. En el caso del crédito utilizado en el país, el supuesto sólo reitera la territorialidad de los intereses producidos por capitales tomados en préstamo e invertidos en la producción de la renta en Venezuela, tal como lo venían estableciendo acertadamente las anteriores Leyes de Impuesto sobre la Renta. En efecto, en el caso de los créditos la conexión “utilización” es la correcta a los fines de vincular los intereses con territorio nacional. Habíamos mencionado anteriormente que la jurisprudencia había señalado que el contrato de préstamo es una especie de contrato de mutuo, en el cual, la prestación del prestamista y causa eficiente de su enriquecimiento (intereses) es ceder el uso del dinero, por lo cual, donde se invierta o utilice el dinero prestado determina la territorialidad o no de la operación.

Pero la norma incorrectamente dispone que el “aprovechamiento” o “utilización” determinará la condición territorial de otras operaciones cuya causa eficiente, es distinta a dicha circunstancia. En efecto, en virtud del supuesto comentado, se puede señalar como renta territorial, aquellos enriquecimientos obtenidos por servicios ejecutados en el exterior pero «aprovechados» en Venezuela. Por el contrario, bajo la teoría de la “causa eficiente”, los enriquecimientos derivados de servicios realizados en el exterior serían de fuente extranjera, debido a que la causa eficiente, representada por el hacer del prestador del servicio, no sería atribuible a territorio venezolano.

En la nueva conceptualización del principio de la fuente en el caso de los servicios, se emplean términos de “aprovechamiento” o “utilización” en el país, que califican como causa eficiente sólo en aquellos supuestos en que se trate de bienes incorpóreos cuyo uso y goce son cedidos a un tercero o en el caso particular de los contratos de préstamo. Por lo tanto, la inclusión del aprovechamiento o utilización a los fines de considerar la condición territorial de los servicios conlleva una extensión del principio de la fuente, más allá de la causa eficiente del enriquecimiento, que, repetimos, está representada en el caso de los servicios por la actividad desarrollada por el prestador del servicio en la ejecución del mismo.

Al respecto, es importante observar que, la Ley de Impuesto al Valor Agregado emplea una definición similar a los efectos de definir el aspecto territorial del hecho imponible relativo a la «prestación de servicios». En efecto, el artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado considera como hecho imponible el servicio ejecutado o *aprovechado* en el país<sup>135</sup>. Este hecho imponible era denominado “importación de servicios” en la extinta Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor (antecesora de la Ley del Impuesto al Valor Agregado). El supuesto de servicio aprovechado en el país está dirigido a aquellos servicios que son prestados desde el exterior por personas

<sup>135</sup> Artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado: <<La prestación de servicios constituirá hecho imponible cuando ellos se ejecuten o aprovechen en el país, aunque se hayan generado, contratado, perfeccionado o pagado en el exterior>>.

no domiciliadas y cuyos receptores son personas domiciliadas en Venezuela. En tal caso, el receptor del servicio es designado responsable del pago del impuesto, por lo cual, debe proceder a (i) enterar por ante el Fisco Nacional el impuesto por cuenta del prestador no domiciliado en Venezuela y (ii) considerar dicha cantidad como un crédito fiscal a los fines de la determinación de la cuota del impuesto.

En nuestra opinión, es inconveniente la presente definición de la condición territorial de los servicios en el impuesto sobre la renta. Tal afirmación obedece a que considerar territoriales las prestaciones realizadas en el exterior, pero aprovechadas en territorio venezolano, conduce de manera inexorable a una doble imposición internacional del mismo enriquecimiento. En efecto, todo país que adopte el criterio de la renta mundial, donde coexisten criterios de conexión subjetivos con el principio de la fuente, o por supuesto que adopten de manera exclusiva el principio de territorialidad, someterán a la imposición del impuesto, las rentas obtenidas por el servicio prestado en su territorio. Con la actual definición del principio de la fuente, la cual considera territoriales los servicios *aprovechados* en el país, Venezuela se suma a otro Estado en considerar dicho servicio como una operación territorial. Por lo tanto, el enriquecimiento será considerado territorial en un Estado por haber sido realizado el servicio en el mismo y por Venezuela por haber sido aprovechado dicho servicio en territorio nacional.

La problemática de la doble imposición en el caso particular se acentúa por el hecho que la legislación de impuesto sobre la renta no reconocerá al prestador del servicio el acreditamiento contra el impuesto venezolano del importe tributario pagado en el país donde se preste el servicio, por cuanto el mecanismo de crédito fiscal sólo aplica en el caso de las rentas de fuente *extranjera* de un domiciliado venezolano que son gravadas en nuestro país y no por aquellos enriquecimientos que pueden ser calificados como *territoriales* a la luz de la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana.

Toda esta situación es producto de incorporar en el Decreto-Ley N° 307 y mantener en la Ley N° 71, una definición similar del hecho imponible «servicio» de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, la

cual es ajena a la naturaleza y estructura del impuesto sobre la renta. En materia de impuesto al valor agregado se puede atribuir al «**aprovechamiento**» de un servicio el cumplimiento de la condición territorial de ese hecho imponible, y ello resulta válido porque dicha definición no implica la existencia de una doble imposición internacional.

En efecto, en materia de impuesto al valor agregado priva la imposición en el *país de destino*, por efecto de lo cual, le corresponde al Estado Venezolano el gravamen del servicio prestado en el exterior cuyo receptor sea una entidad venezolana, quien aprovecha el servicio en territorio venezolano. Ante dicha situación, la imposición al valor agregado del país extranjero donde ocurra la prestación del servicio, que es aprovechado en Venezuela, gravará dicho hecho con una alícuota del 0%<sup>136</sup>, mediante el establecimiento de la figura de la «**exportación de servicio**». Por su parte, el impuesto al valor agregado venezolano gravará dicho servicio, con la alícuota general -en la actualidad asciende al 14,5%- en virtud de su aprovechamiento en territorio nacional.

Por lo tanto, el servicio no es gravado en el país exportador sino en el país importador, por lo cual, no hay un incremento del costo impositivo por la aplicación conjunta del poder tributario de dos países, expresados en leyes que gravan el consumo a través del método de imposición al valor agregado<sup>137</sup>.

<sup>136</sup> En el caso venezolano, la exportación de servicios es definida de la siguiente manera en el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado: «**Exportación de servicios:** la prestación de servicios en los términos de esta Ley, cuando los beneficiarios y receptores no tienen domicilio o residencia en el país, siempre que dichos servicios sean exclusivamente utilizados o aprovechados en el extranjero».

<sup>137</sup> En este sentido, tal y como acertadamente lo expresa el autor Plazas Vega en su obra «El IVA en los Servicios»: «En muchas ocasiones la naturaleza de los servicios y las condiciones de su prestación hacen necesario que el gravamen se cause en el lugar de destino de la actividad, y particularmente en la sede del usuario, y no en el de origen, lo cual ha dado lugar a que las leyes acojan mecanismos de desgravación que permitan ese resultado, tales como las *exenciones*, estructuradas mediante el sistema de tarifa cero (0) en el cual se concede al prestador el derecho a la devolución de impuestos trasladados, o las *exclusiones*». (PLAZAS VEGA, *El IVA en los servicios*, Editorial TEMIS, S.A., Santa Fe de Bogotá, Colombia, 1993, página 177).

Por el contrario, en materia de impuesto sobre la renta si existirá una sumatoria de la imposición de dos países, que por la elección de circunstancias opuestas, «prestación» y «aprovechamiento», considerarán la operación como territorial.

En razón de lo expuesto, en nuestro criterio, la Ley de Impuesto sobre la Renta desnaturaliza el concepto de «causa eficiente» que debe privar en la interpretación del principio de territorialidad, al atribuir el carácter territorial a los enriquecimientos derivados de servicios «aprovechados» en Venezuela. Como ya hemos comentado, por la existencia de dicho supuesto, el prestador del servicio deberá pagar doblemente el impuesto, sin posibilidad que uno de los Estados le reconozca como crédito fiscal el impuesto liquidado en el otro Estado. En tal sentido, si bien no existe un principio de derecho internacional que prohíba la doble imposición internacional, tal como la provocada por el supuesto rentístico de servicios, consideramos que es necesario que la legislación venezolana mantenga una correspondencia entre el gravamen de rentas nacionales y enriquecimientos extranjeros y la efectividad del mecanismo de crédito fiscal, razón por la cual, no se pueden crear supuestos gravables sin evaluar el fenómeno de la doble tributación internacional.

#### **4. Los bienes inmuebles situados en Venezuela, o de los derechos y gravámenes establecidos sobre los mismos (literal g del artículo 6 del Decreto N° 307 y de la Ley N° 71).**

El supuesto contenido en dicho literal, señala de manera expresa que los enriquecimientos percibidos de los bienes inmuebles situados en Venezuela se entenderán causados en el país. Por lo tanto, la renta producida por toda cosa o derecho que califique como inmueble<sup>138</sup> y

<sup>138</sup> De acuerdo al artículo 536 del Código Civil Venezolano: los bienes son inmuebles por su naturaleza, por su destinación o por el objeto a que se refieren. Califican como tales:

1. Son inmuebles por su naturaleza (artículo 527 del Código Civil):

Los terrenos, las minas, los edificios y, en general, toda construcción adherida de modo permanente a la tierra o que sea parte de un edificio; los árboles mientras no hayan sido derribados; los frutos de la tierra y de los árboles, mientras no hayan sido cosechados o separados del suelo; los hatos, rebaños, piaras y cualquier otro conjunto de animales de cría, mansos o bravos, mientras no sean separados de sus pastos o criaderos; las lagunas, estanques, manantiales, aljibes y toda agua corrien-

te; y los acueductos, canales o acequias que conducen el agua a un edificio o terreno y forman parte del edificio o terreno a que las aguas se destinan.

2. Inmuebles por destinación (artículos 528 y 529 del Código Civil):

Las cosas que el propietario del suelo ha puesto en él para su uso, cultivo y beneficios, tales como:

Los animales destinados a su labranza; los instrumentos rurales; las simientes; los forrajes y abonos; las prensas, calderas, alambiques, cubas y toneles; y los viveros de animales.

Son también bienes inmuebles por su destinación, todos los objetos muebles que el propietario ha destinado a un terreno o edificio para que permanezcan en él constantemente, o que no se puedan separar sin romperse o deteriorarse la parte del terreno o edificio a que estén sujetos.

3. Son inmuebles por el objeto a que se refieren:

Los derechos del propietario y los del enfiteuta sobre los predios sujetos a enfiteusis; los derechos de usufructo y del uso sobre las cosas inmuebles y también el de habitación; las servidumbres prediales y la hipoteca; y las acciones que tiendan a reivindicar inmuebles o a reclamar derechos que se refieran a los mismos.

que esté ubicado en el país se considera territorial, así como los enriquecimientos producidos por los derechos y gravámenes establecidos sobre inmuebles situados en territorio nacional.

De acuerdo a lo expuesto, todo rendimiento percibido por el propietario de un inmueble ubicado en Venezuela es territorial, sea el resultado lucrativo consecuencia de la enajenación o cesión del bien. De tal manera que, dicho supuesto confirma la causa eficiente del enriquecimiento obtenido por la enajenación o cesión de inmuebles, el cual fue desarrollado en el Capítulo VI del presente Libro. La causa eficiente en el caso de la enajenación del inmueble estará representada por la prestación del vendedor relativa a la transferencia de la propiedad. En el caso de la cesión de uso de un inmueble, la causa eficiente está representada por el uso del bien por el cesionario. Si dichas prestaciones son relativas a bienes inmuebles ubicados en el país, el enriquecimiento obtenido por el propietario será de fuente territorial. Por lo tanto, existe una coincidencia entre el aspecto territorial de este supuesto y la causa eficiente del enriquecimiento obtenido por la enajenación y por la cesión del uso de bienes inmuebles situados en Venezuela.

También la Ley hace referencia a la condición territorial de los derechos constituidos sobre los inmuebles. En este sentido, el Código Civil Venezolano establece que además del derecho de propiedad son inmuebles por el objeto a que se refieren, los derechos del enfiteuta sobre los predios sujetos a enfiteusis<sup>139</sup> y los derechos del usufructo<sup>140</sup>. Tales derechos constituyen una limitación a las facultades del derecho de propiedad que son cedidas a terceros por el propietario del inmueble. En el supuesto de enfiteusis, a cambio de la cesión del uso y goce del derecho, el propietario recibe una remuneración ("canon enfiteutico"). Tal cantidad recibida por el enfiteuta en contraprestación por la concesión del fundo ubicado en el país es territorial. También son territoriales las cantidades recibidas por el propietario del inmueble en contraprestación por el usufructo del inmueble ubicado en territorio nacional.

Pero no sólo la condición territorial incide en el propietario a los fines de determinar la renta gravable, sino que también afecta al cesionario de las facultades del derecho de propiedad. En el caso del usufructuario, todos los frutos naturales o civiles que le correspondan de la cosa usufructuada,<sup>141</sup> son imputables en la determinación de la renta de fuente nacional. También lo que perciba el usufructuario por la cesión o arrendamiento del derecho de usufructo<sup>142</sup> es territorial y computable en el cálculo del enriquecimiento de fuente venezolana.

El supuesto contenido en el literal g) del artículo 6 también hace referencia a "gravámenes" sobre el inmueble. En este sentido, podemos

<sup>139</sup> Artículo 1.565 del Código Civil Venezolano: «La enfiteusis es un contrato por el cual se concede un fundo a perpetuidad o por tiempo determinado, con la obligación de mejorarlo y de pagar un canon o pensión anual expresado en dinero o en especie».

<sup>140</sup> Artículo 583 del Código Civil Venezolano: «El usufructo es el derecho real de usar y gozar temporalmente de las cosas cuya propiedad pertenece a otro, del mismo modo que lo haría el propietario».

<sup>141</sup> Artículo 585 del Código Civil Venezolano.

<sup>142</sup> Artículo 597 del Código Civil Venezolano.

señalar como gravamen de un inmueble a la hipoteca, el cual es un derecho real constituido por un deudor sobre un inmueble de su propiedad o de un tercero en beneficio de un acreedor y con la finalidad de garantizar el cumplimiento de una obligación<sup>143</sup>. A este respecto, debemos señalar que la constitución de una hipoteca en principio no representa un enriquecimiento que puede ser susceptible de ser considerado territorial, sin embargo en caso de existir algún enriquecimiento, el mismo sería de fuente territorial, en virtud de lo dispuesto en el artículo 6, literal g), de la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana.

##### *5. Los rendimientos de valores mobiliarios y de sus derivados, con excepción de los ADR, GDR, ADS y GDS (literal h del artículo 6 del Decreto-Ley N° 307 y de la Ley N° 71).*

La Ley de Impuesto sobre la Renta señala que se entenderán causados en el país, los rendimientos obtenidos de "valores mobiliarios", emitidos por sociedades constituidas y domiciliadas en Venezuela o por sociedades extranjeras con establecimiento permanente en el país, y de sus derivados, con excepción de los ADR, GDR, ADS Y GDS.

El supuesto contenido en el artículo 6 de la Ley no menciona de manera directa la «causa» que determina la condición territorial del enriquecimiento que se perciba de los "valores mobiliarios", sino que sólo hace referencia al hecho que los valores mobiliarios sean emitidos por sociedades constituidas y domiciliadas en Venezuela o por sociedades extranjeras con establecimiento permanente en Venezuela.

Por tal razón, se deberá acudir al encabezamiento del artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y definir la "causa eficiente" del resultado lucrativo que se derive de los valores antes mencionados. Por lo tanto, en principio vamos a proceder a definir los "valores" a que hace referencia la norma antes identificada. En este sentido, la Ley no contiene una definición de lo que deba entenderse por "valores

<sup>143</sup> Artículo 1877 del Código Civil Venezolano: «La hipoteca es un derecho real constituido sobre los bienes del deudor o de un tercero, en beneficio de un acreedor, para asegurar sobre estos bienes el cumplimiento de una obligación».

mobiliarios", sin embargo, la propia redacción de la norma excluye de manera expresa de tal concepto a los títulos ADR, GDR, ADS y GDS. Por ello, es lógico pensar que los valores antes referidos, así como el resto de los valores mobiliarios, poseen una característica común. A este respecto, se debe destacar que los ADR, GDR, ADS y GDS son títulos que son objeto de oferta pública, la cual es regulada por la Ley de Mercado de Capitales. Por lo tanto, en nuestra opinión, todo el conjunto de títulos comprendidos en el término de valores mobiliarios, son aquellos que son objeto de oferta pública según lo previsto en la Ley de Mercado de Capitales.

Por lo tanto, deben excluirse del concepto de valores mobiliarios, aquellos que son excluidos del ámbito de aplicación de la Ley de Mercado de Capitales. Estos son los siguientes: los títulos de deuda pública y los títulos de crédito emitidos conforme a la Ley del Banco Central, la Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras y la Ley del Sistema Nacional de Ahorro y Préstamo, de conformidad con lo previsto en el artículo 1° de la Ley de Mercado de Capitales<sup>144</sup>. Sin embargo estos títulos si bien no están comprendidos en el supuesto contenido en el literal h) del artículo 6 del Decreto-Ley N° 307, su carácter territorial se desprendería del hecho que están garantizados con un patrimonio ubicado en Venezuela. En el caso particular de los Títulos de la Deuda Pública, los mismos se encuentran garantizados con el patrimonio de la República. Por lo tanto, todo enriquecimiento que resulte de su enajenación también es de fuente territorial.

También la Ley de Mercado de Capitales considera como valores, las acciones de sociedades, las obligaciones y demás títulos emitidos en masa que posean iguales características y otorguen los mismos derechos dentro de su clase, como por ejemplo, los papeles comerciales emitidos por sociedades mercantiles.

Una vez definidos los valores mobiliarios, continuaremos con el análisis de la territorialidad de tales títulos. En tal sentido, la Ley de Impuesto

<sup>144</sup> Artículo 1° de la Ley de Mercado de Capitales, publicada en la Gaceta Oficial N° 36.565 de fecha 22 de octubre de 1998.

sobre la Renta señala que los enriquecimientos obtenidos de valores mobiliarios se entenderán causados en el país, sin mencionar de manera directa que circunstancia los vincula con territorio venezolano. En relación al tema tratado, debemos recordar que también son considerados como valores las acciones de sociedades mercantiles. Con respecto a dichos títulos, la jurisprudencia de los tribunales venezolanos se ha pronunciado sobre el carácter territorial de las acciones de una sociedad venezolana.<sup>145</sup> Al respecto, el máximo tribunal consideró el activo que subyace en la acción, es decir, el patrimonio de una sociedad localizado en Venezuela, a los fines de considerar la territorialidad del título.

Igualmente, el supuesto contenido en el artículo 6, literal h), a los fines de definir el aspecto territorial de los valores mobiliarios, incorpora el mismo criterio que señala el carácter territorial de las acciones de una sociedad venezolana. Por lo tanto, en nuestro entender, la norma contenida en este literal presume la localización en Venezuela del activo subyacente de los valores mobiliarios es decir, los bienes de una entidad venezolana o los activos que le correspondan a un establecimiento permanente de una empresa extranjera, los cuales conforman el patrimonio de estas sociedades que garantizan los valores emitidos por las mismas.

#### A. ADR, GDR, ADS y GDS.

La reciente reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece que las rentas obtenidas de valores mobiliarios se entenderán causadas en el país, con excepción de aquellos enriquecimientos derivados de operaciones con ADR, GDR, ADS y GDS.

En el caso de los American Depository Receipts (en lo sucesivo ADR), también denominados recibos de depósito americanos, existió una re-

<sup>145</sup> Sentencia de la Corte Suprema de Justicia en Sala Política Administrativa Especial Tributaria, en fecha 5 de abril de 1994, en el caso STANDARD OIL COMPANY Y PROSPECT INTERNATIONAL, C.A. vs. REPUBLICA DE VENEZUELA, ratificando el criterio establecido por la extinta Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, HENRIQUEZ AZPURUA vs. FISCO NACIONAL, de fecha 31 de julio de 1953.

ciente discusión doctrinaria que se planteó con respecto a la territorialidad y gravabilidad de los títulos, la cual ha sido superada con la reciente reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta que excluyó de manera expresa del carácter de renta nacional a los enriquecimientos obtenidos de los ADR.

El mecanismo de los ADR funciona de la siguiente manera: el banco "depositario" suscribe o adquiere un número de acciones del capital social de una o varias compañías, para luego, emitir ADR'S en los que se incorporan los derechos que permiten a los tenedores o inversionistas a participar en el resultado económico de la sociedad cuyas acciones representan el activo subyacente de los recibos de depósito americano. La tenencia del ADR también le daría derecho al inversionista a canjearlo por las acciones que representan el activo subyacente del título.

Con respecto a dicha materia, antes de la entrada en vigencia del Decreto-Ley N° 307, había surgido la discusión si el ADR representaba un bien territorial, independientemente de su localización física, o, por el contrario, si era un bien extraterritorial, en caso que el título estuviera ubicado fuera del país, aún cuando el activo subyacente al título estuviera representado por acciones de sociedades venezolanas. Del resultado de esa discusión dependía la conclusión sobre la gravabilidad del enriquecimiento obtenido por la venta de los ADR. Recordemos que el hecho generador del impuesto antes del Decreto-Ley N° 307 sólo estaba limitado a las rentas de origen venezolano.

La importancia de esta discusión se acentuó por la respuesta de la Gerencia Jurídica Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), a una consulta formulada por la Bolsa de Valores de Caracas, en la cual se manifestó la territorialidad y, por lo tanto, la gravabilidad de los enriquecimientos obtenidos por ADR cuyo activo subyacente esté representado por acciones de compañías venezolanas. En efecto, la Gerencia Jurídica Tributaria señaló que los enriquecimientos representados por las ganancias de capital en la enajenación de recibos de depósitos realizados en mercados bursátiles extranjeros, eran gravables a los fines del impuesto sobre la renta ve-

nezolano por tratarse de una renta territorial, en virtud de la dependencia existente entre el título y su activo subyacente, las acciones de compañías venezolanas<sup>146</sup>.

Ahora, la nueva Ley establece que las rentas obtenidas de ADR no se entenderán como de fuente nacional. Por lo tanto, el supuesto de la Ley ha permitido superar la reciente polémica sobre el gravamen de los títulos que había afectado la circulación de los bienes en el mercado de valores nacional y extranjero. Ahora, con la incorporación del criterio de la renta mundial, el enriquecimiento obtenidos de los ADR por personas domiciliadas en Venezuela, siempre será gravable, pero imputables a la determinación de la renta de fuente extranjera. Y en el caso de los no domiciliados, al ser una renta extranjera, la misma no será gravable con el impuesto venezolano.

A continuación desarrollamos las distintas posiciones doctrinarias que surgieron sobre el tema de la gravabilidad de los ADR. En este sentido, el Dr. Romero-Muci había señalado que la territorialidad de los ADR venía condicionada por la ubicación física del título, porque en definitiva el recibo de depósito americano sólo representa acciones depositadas siendo independiente de las mismas y con un régimen jurídico propio<sup>147</sup>. A criterio del autor, los ADR son títulos autónomos

<sup>146</sup> La Administración consultiva fundamenta su criterio decisión en lo siguiente: «Aunque dichos certificados no podrían asimilarse a una acción propiamente dicha, la enajenación de los certificados incorporan un derecho de participación sobre acciones perteneciente a empresas domiciliadas en Venezuela, no pudiendo desligar la dependencia de los ADR's de la acción a la que subyacen y por ende dicho enriquecimiento se reputaría como territorial». (Consulta HGJT-200-3864, s/d).

<sup>147</sup> A continuación los argumentos esbozados por el Dr. Humberto Romero-Muci a los fines de avalar el criterio antes mencionado: «En el caso de los enriquecimientos producto de las ganancias de capital en la enajenación de ADRs realizados en mercados bursátiles extranjeros, la causa de tales enriquecimientos, esto es, la prestación que lo origina se cumple enteramente en el territorio extranjero del lugar de mercado de valores en que ocurra la transferencia de la propiedad del título. Adicionalmente, versa sobre un bien que no se localiza en el territorio venezolano, pues el recibo de depósito sólo representa las acciones 'depositadas' siendo independiente de las mismas y con un régimen jurídico propio. Prueba de ello es la circulación de los títulos de recibo que se realiza en su propio mercado, localizado fuera del territorio venezolano. Es allí donde se ubican los recibos de depósito, se

de las acciones que sirven de activo subyacente. En consecuencia, el autor establece una distinción entre las acciones y los ADR, razón por la cual, no se le puede aplicar a los ADR el mismo tratamiento fiscal de

transmite la propiedad y se recibe el pago del precio por los bienes en cuestión. En efecto, para la jurisprudencia venezolana las acciones emitidas por una compañía de comercio constituida en Venezuela, se localizan en el país, esto son bienes territoriales, independientemente de que los títulos que emitan las sociedades y representen las citadas participaciones sociales, fiscalmente se ubiquen fuera del país. Así lo señaló la extinta Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta en la oportunidad de decidir en torno a la territorialidad de las ganancias de capital realizadas con títulos representativos de las acciones de una compañía constituida en Venezuela y emitidos por la citada empresa.

Sin embargo, en el supuesto objeto de consulta, los ADRs: (i) constituyen derechos en sí mismos e incorporan derechos independientes de la acción a la que subyacen; de modo que son títulos autónomos, capaces de dar objeto de enriquecimientos sin que éste sea necesario e inmediata consecuencia de la renta que derive para el titular de las acciones en sí por la tenencia de esas acciones. No podemos, para explicar los efectos fiscales de la emisión de ADRs perder de vista las afirmaciones que anteceden. Si bien Venezuela y en las cuales se da participación, ellos en sí son bienes y derechos distintos a la acción o acciones en las que se concede el derecho de participación; por lo que la situación particular sobre la ubicación que se atribuye a las acciones nominativas no se extiende a los ADRs como bienes muebles independientes que son, ni a los derechos de crédito incorporados a los ADRs. Como se dijo previamente, ellos como derechos que son pueden ser objeto de un enriquecimiento no relacionado con la acción en la que conceden participación.

Los ADRs, ni siquiera en lo que respecta a la opción del canje de los títulos por acciones, otorgan derechos reales sobre las acciones y, por lo tanto, su ubicación, reiteramos, no puede ser confundida con la ubicación de la acción. En este sentido, la más destacada doctrina ha predicado: 'en la opción no hay traslación del derecho de propiedad (y diríamos nosotros de ningún derecho real), tan solo se tiene un derecho de crédito...'

(ii) De otro lado, el régimen jurídico del ADRs es distinto al que rige las relaciones depositadas. El primero lo regula el 'Convenio de Depósito', celebrado entre el depositario emisor de los ADRs, la sociedad emisora de las acciones objeto de depósito y los propietarios de los certificados de depósito; para el segundo -las acciones objeto de 'depósito'- su régimen jurídico lo regula el contrato de sociedad de la compañía de que se trata y supletoriamente el Código de Comercio Venezolano. (iii) Finalmente, los ADRs tienen su propio mercado de circulación. Precisamente la justificación de este instrumento es facilitar, a través de esta modalidad, su captación y circulación en los mercados bursátiles extranjeros, que de otro modo no pudieran haber ocurrido con el título accionario mismo objeto de 'depósito'>>. (ROMERO-MUCI, Humberto, "Consideraciones sobre la naturaleza jurídica y tratamiento fiscal de los American Depositary Receipts (ADR) en Venezuela", en *Revista de Derecho Tributario* N° 70, ob. cit., páginas 56-57).

las acciones de una compañía venezolana. En razón de lo expuesto, la condición territorial de los ADR viene determinada por la ubicación física de los títulos.

Por el contrario, existe otra tesis que fundamenta su criterio en el vínculo existente entre los ADR y las acciones. Dicha posición doctrinaria concluye en que a los ADR le debe corresponder el tratamiento de los títulos representados en acciones. Tal criterio se fundamenta en la interpretación económica de la ley tributaria, que permite desconocer la forma jurídica de los ADR estructurada en base a las acciones de una sociedad mercantil. Por lo tanto, lo que indicará la territorialidad de los títulos no es la ubicación física del título, sino el patrimonio que subyace a la acción. Si es mismo está representado por activos ubicados en Venezuela, el título será un bien territorial y toda renta percibida del mismo será de fuente venezolana<sup>145</sup>.

<sup>145</sup> La doctrina señala su criterio en los siguientes términos:

<<En lo atinente a los enriquecimientos derivados de la enajenación de los ADRs, somos del criterio que los mismos son gravables en Venezuela con el Impuesto sobre la Renta, siempre y cuando se trate de títulos representativos de acciones de sociedades mercantiles constituidas y domiciliadas en el país que representan bienes ubicados en Venezuela, con prescindencia del lugar donde se celebre la transacción y de la condición o situación del titular de los mismos.

En efecto, los ADRs, como ya fue señalado, son títulos creados con el objeto de acceder al mercado de capitales norteamericano y efectuar posteriores transacciones con acciones de compañías anónimas, en una forma relativamente indirecta, puesto que el poseedor de los mismos puede, en cualquier momento, efectuar el canje de los títulos por las acciones subyacentes. El "desdoblamiento" de la titularidad de las acciones a los efectos de su registro en el libro correspondiente, hasta tanto el intercambio no se verifique, en nada altera las consecuencias fiscales de su enajenación, puesto que los ADRs sólo representan un medio a través del cual su poseedor ejerce de manera mediata todos los derechos inherentes a un accionista. Por ello, la causa del enriquecimiento derivado de la enajenación de los títulos no viene dada por la relación del depositario con los poseedores de los mismos, sino por un vínculo de naturaleza territorial entre las acciones de sociedades constituidas y domiciliadas en Venezuela que representan bienes ubicados en el país, lo que en definitiva constituye la causa jurídica, de implícito contenido económico, del incremento patrimonial.

Prescindiendo de todo formalismo jurídico, y desde una perspectiva netamente económica, el vínculo de los ADR's con las acciones depositadas es una relación íntima de proporcionalidad directa por cuanto el enriquecimiento o la pérdida generada por su enajenación está en función de la apreciación que el mercado de capitales realice de los activos subyacentes, inclusive en los casos de arbitraje>>. (OCTAVIO, José Andrés, "El elemento espacial del hecho imponible y los 'ADR's'", en *Revista de Derecho Tributario* N° 80, ob. cit., página 38).

Sin embargo, esta discusión doctrinaria ha sido superada con la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta contenida en el Decreto-Ley N° 307, situación que se confirma en la Ley N° 71. En efecto, del artículo 6, literal h) se desprende que los enriquecimientos obtenidos de los ADR serán de fuente extraterritorial.

## VIII. LA TERRITORIALIDAD DE LOS COSTOS Y DEDUCCIONES.

### VIII. LA TERRITORIALIDAD DE LOS COSTOS Y DEDUCCIONES.

Las Leyes de Impuesto sobre la Renta anteriores a la reciente reforma contenida en el Decreto-Ley N° 307 establecían como requisito del hecho imponible del impuesto, que el enriquecimiento fiscal fuera territorial, es decir, derivado de actividades económicas realizadas en Venezuela. En correspondencia con lo antes expuesto, en principio, la misma condición territorial era requerida a los costos y deducciones a ser aplicados a los ingresos brutos a los fines de la determinación de la renta fiscal. De tal manera que, un costo o deducción que no fuera territorial, no podría incluirse en la determinación del resultado fiscal sujeto al impuesto sobre la renta. Excepcionalmente, sólo por previsión expresa de la Ley de Impuesto sobre la Renta, aquellos costos y deducciones incurridos en el exterior podrían incluirse en el cálculo del enriquecimiento fiscal.

Ahora, a partir de la entrada en vigencia del criterio de renta mundial (ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2001), aquellas personas que califiquen como domiciliados en Venezuela deberán declarar a los fines del impuesto, además de sus rentas de carácter territorial, aquellos enriquecimientos de fuente extranjera. En consecuencia, el carácter territorial de los costos y deducciones que determinaba antes la inclusión de los mismos en la determinación de la renta gravable, ahora afectará la determinación del enriquecimiento de fuente nacional de aquellas personas domiciliadas en Venezuela. Si un costo o deducción no fuera territorial, será imputable en la determinación de la renta de fuente extranjera de la persona domiciliada en el país.

Sólo por previsión expresa de la Ley de Impuesto sobre la Renta, un costo o gasto extraterritorial podrá ser atribuido a la determinación de la fuente nacional. Es el caso que, las siguientes excepciones al principio de territorialidad contenidas en las anteriores Leyes de Impuesto sobre la Renta se mantienen en el texto del Decreto-Ley N° 307: (i) el costo de adquisición de los bienes a ser revendidos o transformados en el país, así como el costo de los materiales y de otros bienes destinados

a la producción de la renta; (ii) las comisiones usuales, siempre que no sean cantidades fijas sino porcentajes normales, calculados sobre el precio de la mercancía, que sean cobradas exclusivamente por las gestiones relativas a la adquisición de bienes; (iii) los gastos de transporte y seguro de los bienes invertidos en la producción de la renta, y (iv) los gastos normales y necesarios hechos en el exterior, incurridos por concepto de viajes, propaganda, de oficina, de exposiciones y ferias, incluidos los de transporte de bienes a exhibirse en estos últimos eventos, siempre que estén asociados a exportaciones de bienes o servicios. En estos casos, siempre el costo o egreso, aún siendo incurrido en el exterior, será imputable en la determinación de la renta de fuente nacional.

La actual distinción entre resultados impositivos de fuente nacional y de fuente extranjera no es caprichosa, sino que tiene razón de ser, en primer lugar, en el mecanismo de acreditación del impuesto extranjero contra el impuesto causado sobre los enriquecimientos de fuente *extranjera*. En segundo lugar, en la necesaria identificación de la pérdida de fuente extranjera, en virtud de la prohibición de la neutralización de dicho resultado con enriquecimientos de fuente nacional.

Por su parte, las personas naturales o jurídicas "**no domiciliadas**" en Venezuela, sólo deberán declarar a los fines del impuesto venezolano, las rentas de carácter nacional, por lo cual, el requisito territorial debe aplicar necesariamente a sus costos y deducciones. Sin embargo, en la mayoría de los supuestos de percepción de rentas por personas no domiciliadas en Venezuela, les es aplicable un régimen de renta presunta, en el cual un porcentaje del pago se presume como enriquecimiento. Razón por lo cual, la persona "**no domiciliada**" no requiere proceder a la determinación de su renta fiscal sobre una base cierta, es decir, deduciendo de los ingresos brutos, los costos y deducciones que sean territoriales. Este sería el caso de los enriquecimientos por concepto de asistencia técnica, regalías, servicios tecnológicos y honorarios profesionales.

### *1. La diferencia entre costos y deducciones.*

Para exponer el carácter territorial de los *costos y deducciones*, debemos previamente diferenciar ambos conceptos, con el objeto de identificar con mayor precisión si los costos y deducciones fueron incurridos en el país. En este sentido, debemos observar que de manera acertada la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia<sup>149</sup> había señalado que los costos pueden ser asociados de manera directa con un determinado bien adquirido o producido y, en consecuencia, con los ingresos brutos obtenidos por su comercialización. En cambio, los gastos no pueden ser relacionados de manera directa con un determinado bien producido o adquirido ni con un determinado ingreso bruto, sino que sólo se pueden imputar de manera general a la suma total de los ingresos obtenidos por el contribuyente.

Por tanto, es evidente que, no podría ser calificado como costo y sí como deducción, toda cantidad desembolsada o adeudada por los siguientes conceptos: (i) en la adquisición de servicios no asociados de manera directa a un bien adquirido o fabricado, (ii) cesión de marcas, patentes o derechos de autor, (iii) intereses sobre préstamos. Por el contrario, no puede ser calificado como gasto o deducción y sí como costo, todas las cantidades incurridas por la adquisición o fabricación de inventario de mercancía: precio neto de adquisición de productos terminados o materia prima, gastos por concepto de transporte y seguro, remuneración de agentes y comisionistas, derechos consulares, impuestos de importación y demás gastos asociados de manera directa al costo de los bienes adquiridos<sup>150</sup>.

<sup>149</sup> <<De acuerdo a la técnica contable y fiscal y conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, para que una determinada erogación pueda ser calificada como costo es necesario que la misma pueda imputarse específica y exclusivamente a bienes adquiridos o producidos para la obtención de la renta, por oposición al gasto general que no puede ser referido a un bien o servicio en particular, puesto que se realiza con el objeto de contribuir al mantenimiento y desarrollo de las operaciones comunes de la empresa>>. (Sentencia de la Sala Política Administrativa de la Corte Suprema de Justicia de fecha 2 de agosto de 1998, caso Baroid de Venezuela)

<sup>150</sup> A los fines de ahondar más en el concepto de los costos de los bienes adquiridos o producidos, el artículo 53, ordinal 1, del Reglamento General de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece lo siguiente: <<El costo de los bienes adquiridos o producidos por el contribuyente será determinado así:

## 2. El carácter territorial de los costos.

El artículo 21 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece que la renta bruta proveniente de la venta de bienes y servicios, se determinará restando de los ingresos brutos, los costos de los productos enajenados y de los servicios prestados en el país, salvo que la naturaleza de las actividades exija la aplicación de otros procedimientos, para cuyos casos esta misma ley establece las normas de determinación. Esto último sería el caso de los supuestos de rentas presuntas contenidos en el Título II, Capítulo IV "De las Rentas Presuntas", de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Es importante destacar que la norma antes comentada no hace referencia a la condición territorial de los costos. Sin embargo, en nuestra opinión, el requisito territorial es aplicable a los costos al igual que a los ingresos y deducciones. Así se desprende, en el caso de los costos, del artículo 23 de la Ley que crea el tributo<sup>151</sup>, norma que

- 1° El de los bienes muebles, será igual al precio neto de adquisición más los gastos de transporte y seguro, los gastos necesarios de agentes y comisionistas, los derechos consulares, los impuestos de importación y demás gastos y contribuciones directamente imputables al costo de los bienes adquiridos.
- 2° El de los bienes inmuebles será igual a su precio al incorporarse al patrimonio del contribuyente conforme al respectivo documento, más el monto de las mejoras efectuadas, así como los derechos de registro pagados por el contribuyente. Se excluyen los intereses y demás gastos financieros y de cualquier índole.
- 3° El de los bienes producidos será igual a la suma de los costos de material directo utilizado y de la mano de obra directa más los gastos indirectos de producción. El costo del material directo se determinará conforme a lo dispuesto en los ordinales 1° y 4° de este artículo, según el caso.
- 4° El costo de adquisición atribuible a los bienes recibidos en operaciones tales como permuta o dación en pago será igual al precio del mercado de esos bienes para el momento de la negociación>>.

<sup>151</sup> <<Artículo 23: A los efectos del Artículo 21 se consideran realizados en el país:  
a) El costo de adquisición de los bienes destinados a ser revendidos o transformados en el país, así como el costo de los materiales y de otros bienes destinados a la producción de la renta.  
b) Las comisiones usuales, siempre que no sean cantidades fijas sino cantidades normales, calculados sobre el precio de la mercancía, que sean cobradas exclusivamente por las gestiones relativas a la adquisición de bienes; y  
c) Los gastos de transporte y seguro de los bienes invertidos en la producción de la renta>>.

considera realizados en el país el costo de adquisición de los bienes destinados a la producción de la renta en el país. La misma disposición reputa como territoriales las deducciones incurridas por la compra de bienes en el exterior, tales como comisiones a intermediarios, seguros y flete. Así las cosas, la norma en cuestión considera causado en el país, el costo de adquisición de los bienes destinados a la producción de la renta, incluyendo de manera implícita aquellos incurridos en el exterior, así como los gastos efectuados por el posterior traslado de los bienes a territorio nacional. Por lo tanto, el artículo 23 consagra una excepción al principio de territorialidad.

La excepción revela que el principio de la fuente no sólo es requerido a los ingresos y las deducciones, sino también a los costos, aún cuando el requisito de territorialidad no sea mencionado de manera expresa en el artículo 21 de la Ley, norma que establece la imputación de los costos a los fines de la determinación de la renta bruta. Pero el artículo 23 no deja lugar a dudas sobre la aplicación del principio de la fuente a los costos.

Es obvio que el propósito del artículo 23, bajo la vigencia de las Leyes antecesoras de la reforma contenida en el Decreto-Ley N° 307, era permitir la afectación de los costos incurridos en el exterior a la producción de ingresos gravables en Venezuela. De no haber mediado la excepción del artículo 23, se habría permitido la existencia de ingresos gravables, por estar ubicada su causa eficiente en territorio venezolano, sin costos admisibles a los fines del cálculo de la renta gravable, por no cumplir con la condición territorial. Ahora, bajo la vigencia del criterio de la renta mundial, el artículo 23 permanece vigente, por lo cual, los costos ya referidos siempre serán imputables en la determinación de la renta de fuente nacional y no en el enriquecimiento de fuente extranjera.

Es importante observar que, en el caso de los costos, la "causa eficiente" también tiene cabida a los fines de la determinación del resultado impositivo. En el caso de los costos de adquisición de bienes, la identificación de la causa es sencilla. Hemos comentado que en el caso de la enajenación de bienes, muebles e inmuebles, la ubicación de las cosas, condiciona la territorialidad de la renta. Ello se debe a que la

prestación del enajenante (causa eficiente) es la transferencia de la propiedad. Si el bien enajenado está ubicado en Venezuela, la causa eficiente, es decir, la transferencia de la propiedad ocurre en Venezuela, por lo cual, el enriquecimiento producido por la enajenación del bien es territorial.

Las consideraciones antes expuestas aplicables al enriquecimiento producido por la enajenación del bien, son aplicables a la condición territorial del costo. Si al momento de la compra y adquisición de la propiedad, el bien está ubicado en el país, el costo es territorial. Caso contrario, si el bien está ubicado fuera del país al momento de la adquisición, el costo es extraterritorial. Por tal razón, en el caso del costo de venta extraterritorial, si el mismo estaba destinado a la producción de la renta en Venezuela, era necesaria la excepción que establece el artículo 23 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la cual permite la imputación del costo en la determinación de la renta de fuente nacional.

En razón de lo antes expuesto, la causa eficiente no sólo permite verificar el requisito de territorialidad en los ingresos sino también en los costos. De tal forma que, si un costo es territorial o considerado como tal, por contrapartida, el ingreso representado por el precio de venta es igualmente territorial. Por tal razón, reiteramos que se justifica la existencia del artículo 23 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que reputa como territorial, a través del uso de la ficción jurídica, el costo de bienes comprados en el exterior, así como los gastos extraterritoriales incurridos en la adquisición del bien.

### 3. El carácter territorial de las deducciones.

El artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta señala que los gastos a ser admitidos en el cálculo de la renta de fuente venezolana, serán aquellos montos, (i) causados, (ii) hechos en el país, (iii) normales y necesarios y (iv) con el objeto de producir el enriquecimiento. Se observa que la norma en cuestión establece como condición de deducción de un gasto, que dichos montos sean efectuados en territorio nacional. Como demostraremos a continuación, la causa eficiente permite también evaluar la condición territorial de las deducciones.

A los fines de explicar la territorialidad de los gastos, analizaremos los siguientes supuestos:

#### A. El gasto incurrido por la contratación de servicios.

En el caso de los servicios, la causa eficiente está representada por la obligación de hacer desarrollada por el receptor de la renta y prestador del servicio. En el caso que la obligación de hacer ocurra en territorio nacional, ello permitirá predicar la territorialidad de la operación. Resulta que esa prestación del prestador del servicio es la contraprestación para el deudor o pagador que incurre en la deducción. Esa prestación de hacer no sólo es la causa eficiente del enriquecimiento percibido por el prestador del servicio, sino que además representa la causa eficiente del gasto incurrido por el deudor o pagador. De tal forma que, que la prestación del ejecutor del servicio no sólo determina la territorialidad de su ingreso, sino que además condiciona que el gasto efectuado por la contraparte sea territorial.

El Tribunal Tercero del Impuesto sobre la Renta, en sentencia del 11 de abril de 1977, caso Shell de Venezuela, con una argumentación distinta obtiene la misma conclusión expuesta anteriormente: la prestación del receptor del enriquecimiento determina la territorialidad de la deducción. En dicha decisión se señaló que la causa eficiente está representada por la contraprestación, es decir, la prestación de la contraparte. La sentencia se expresó en los siguientes términos:

<<(…) La causa de la obligación de las partes, es, según la doctrina francesa moderna, el cumplimiento de la obligación por otra parte, pues cada parte persigue el cumplimiento de la otra parte y si ese cumplimiento no se produce la obligación de la contraparte deja de tener causa. O sea, que el gasto, en cuanto constituye un débito, tiene por causa la prestación que la origina, por cuanto si ésta no se efectúa, el gasto no tendría causa. De modo, pues, que la causa del gasto es la prestación de la contraparte. Por consiguiente, el gasto se

reputa territorial cuando la prestación de la contraparte, que es su causa, se cumple en el territorio nacional.

Pues bien, el fideicomiso es una relación jurídica por la cual una persona llamada fideicomitente transfiere uno o más bienes a otra persona llamada fiduciario, quien se obliga a utilizarlo en el favor de aquel o de un tercero llamado beneficiario. Hay, pues, tres partes en el fideicomiso: el fideicomitente, quien tiene a su cargo el aporte de bienes; el fiduciario, que se obliga a la administración; y el beneficiario, que percibe los beneficios.

Cual es la causa de la obligación del fideicomitente. La respuesta no puede ser general, sino casuística, porque el fideicomiso adopta diferentes formas.

(...) En cuanto a la obligación a cargo del patrono fideicomitente, sus caracteres son: Su fuente es el contrato; su objeto, las contribuciones y aportes; y su causa, la prestación de servicios por parte del trabajador fideicomitente.

Se trata, como se ve, de fideicomisos de origen laboral, que se han constituido en beneficio de los trabajadores. Por tanto, la causa de la obligación contraída por la contribuyente, consistente en aportes al fondo fiduciario, es la prestación de servicios de los trabajadores afiliados al plan. Esta conclusión se refuerza al constatar que sólo estos trabajadores pueden ser beneficiarios del fideicomiso y que los beneficios a recibir consisten fundamentalmente en una renta que tiene el carácter de pensión de jubilación, vejez o retiro, cualquiera que sea la denominación que se le dé. Dónde se cumplió la prestación que causó la obligación del patrono fideicomitente. En el lugar donde se prestó el servicio, y éste en Venezuela, 'país donde se cumple y ejecuta la relación jurídica entre el patrono y el trabajador', según dice el Acta

Fiscal. En consecuencia, este instrumento prueba el lugar donde se produjo la causa del gasto, y por ello prueba que el gasto es territorial. Así se declara>>. (Subrayado Nuestro)

En el caso decidido por el Tribunal Tercero de Impuesto sobre la Renta, la Administración Tributaria había rechazado la inclusión de una deducción en la determinación del enriquecimiento fiscal. Tal gasto estaba referido a los aportes que realizaba la compañía Shell de Venezuela a un fideicomiso constituido en el exterior. En razón del lugar de la constitución del fideicomiso, la fiscalización consideró que el gasto representado por los aportes no había sido realizado en el país y, en consecuencia, era inadmisibles a los fines del cálculo de la renta de fuente venezolana, por no cumplir con una de las condiciones del encabezamiento del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta: "ser hecho en el país". Sin embargo, en dicha decisión, el Tribunal consideró que el gasto era deducible por cumplir con el requisito de territorialidad. En efecto, el Tribunal definió el término "causa eficiente" como la contraprestación, es decir, la prestación de la otra parte en determinada relación contractual. En el caso a decidir, el Tribunal analizó que la causa que motivaba el pago de la compañía era la relación laboral que mantenía dicha sociedad con los beneficiarios del fideicomiso. Esa relación laboral ocurría en Venezuela, por lo cual, la deducción era territorial.

#### **B. El gasto incurrido por la cesión de bienes corporales e incorporeales.**

En el caso de la cesión de bienes corporales, su uso en Venezuela determinará que el gasto por arrendamiento u otro tipo de cesión, sea una deducción realizada en el país e imputable en la determinación de la renta de fuente nacional.

Por otra parte, el artículo 27, numeral 16, de la Ley de Impuesto sobre la Renta, señala que serán deducibles en el cálculo de la renta de fuente nacional, las regalías y demás participaciones análogas, así como los servicios tecnológicos *utilizados* en el país. Hemos comentado que la

causa eficiente del enriquecimiento por regalías y servicios tecnológicos es la explotación o *utilización* que realice el cesionario de la marca, patente o derecho de autor en territorio venezolano. Por lo tanto, el numeral 16 del artículo 27 tiene correspondencia con el artículo 6 del Decreto Ley N° 307, contentivo de la definición del requisito de territorialidad del enriquecimiento. En definitiva, el uso de la marca, patente o derecho de autor determina la territorialidad tanto del ingreso como del egreso.

#### C. El gasto incurrido por intereses causados sobre un préstamo.

El numeral 2 del mismo artículo 27 establece que serán deducibles “los intereses de los capitales tomados en préstamo e invertidos en la producción de la renta”. Se observa que al complementarse el encabezamiento de la norma con su numeral 2 se puede concluir que los intereses cumplirán la condición de ser “hechos en el país” cuando los capitales recibidos en préstamo estén invertidos en la producción de la renta en Venezuela, es decir, el uso del dinero en Venezuela con el propósito de producir enriquecimientos representa la vinculación del gasto con territorio venezolano.

Igualmente, la destinación de los montos recibidos en empréstito en actividades económicas en el país, también conlleva la territorialidad del ingreso por interés.

#### D. Imputación del gasto derivado de los servicios aprovechados en territorio nacional en el cálculo de la renta de fuente venezolana.

Antes del Decreto-Ley N° 307, en el caso particular de la asistencia técnica, la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1978 y sus sucesivas reformas establecieron como conexión territorial entre este tipo de servicio profesional y el territorio venezolano, la utilización de la asistencia técnica en Venezuela, es decir, que el servicio en cuestión esté invertido en la producción de la renta en territorio venezolano. También hemos señalado que la causa eficiente de la asistencia técnica, su ejecución en

Venezuela, es ajena a la condición de territorialidad (*utilización*) establecida de manera expresa por el legislador. Sin embargo, de conformidad con lo previsto en el ahora artículo 6 de la Ley, el artículo 27, ordinal 16, señala que la asistencia técnica *utilizada en el país* será de fuente territorial. De tal manera que, en correspondencia con la circunstancia de territorialidad seleccionada, el numeral del artículo 27 de la Ley ha establecido que será deducible el gasto por asistencia técnica invertida en la producción de la renta en Venezuela.

Ahora, el literal c) del artículo 6 de la Ley de 1999 establece que se consideraran rentas causadas en el país y, por lo tanto, gravables con el impuesto venezolano, las contraprestaciones por toda clase de servicios *realizados, aprovechados o utilizados en el país*. Por tanto, con la entrada en vigencia de la nueva Ley, un servicio prestado en el exterior, pero aprovechado en Venezuela, producirá un enriquecimiento de fuente territorial. Si bien hemos criticado esta extensión de la condición territorial de los servicios, debemos señalar que la misma habilitará igualmente a considerar causados en el país no sólo el enriquecimiento del prestador del servicio, sino además considerar territorial el gasto incurrido por un servicio prestado en el exterior y aprovechado en Venezuela. Antes de la vigencia del Decreto-Ley N° 307 sólo por excepción prevista en la Ley de Impuesto sobre la Renta, un gasto incurrido en el exterior pero invertido en la producción de la renta en el país era computable en la determinación de la renta de fuente nacional. Este sigue siendo el caso de la comisión de intermediarios y el servicio de flete de bienes adquiridos en el exterior y destinados a la producción de la renta en Venezuela, así como la asistencia técnica igualmente invertida en la producción del enriquecimiento en territorio nacional.

Favoreciendo la tesis expuesta, incluso antes de la entrada en vigencia del artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999, la jurisprudencia patria ha tenido manifestaciones de evolución con relación a la admisibilidad de gastos realizados fuera de territorio venezolano, cuando los mismos son normales y necesarios para la producción de la renta gravable. En efecto, al respecto la jurisprudencia ha manifestado lo siguiente:

"...En relación con los gastos cuya deducción se rechaza como extraterritoriales, puede establecerse que los mismos inciden directa o indirectamente en el tipo de actividad realizada por la recurrente y que por ello y de acuerdo a lo establecido en el ya mencionado artículo 4 de la Ley de Impuesto sobre la renta, el cual resulta aplicable al caso de autos, conforme al cual se considera efectuado en el país "el costo de los materiales y otros bienes destinados a la producción de la renta", con lo cual se establece la determinación del uso de esos materiales o bienes, sin entrar a considerar el lugar de su adquisición sólo el destino de los mismos y en concatenación con lo dispuesto en el artículo 35 ejusdem.

Tal sería el caso de la compra de publicaciones de carácter técnico o tecnológico, para el uso y aplicación de directivos o empleados de la empresa y su incidencia en el desarrollo de la actividad de la misma, por lo cual, aún cuando fuesen adquiridas en el exterior, dicho gasto puede ser considerado como hecho en el país, toda vez que la causa (su uso o aprovechamiento) ocurren en Venezuela. En tanto que otros gastos rechazados, pueden admitirse, en razón de su inevitabilidad en función de las buenas relaciones públicas entre la empresas y sus empleados...".<sup>152</sup> (Subrayado nuestro)

Por su parte, la extinta Corte Suprema de Justicia, hoy Tribunal Supremo de Justicia, expresó en sentencia de fecha 19 de diciembre de 1996, lo siguiente:

<<El tratamiento de territorialidad previsto en la Ley, es distinto cuando se trata de ingresos gravables en el país, o cuando se trata de gastos deducibles. En el primer caso basta que -cualquiera de las causas que las originan ocurra dentro del territorio nacional-, aunque el ingreso se genere

en el exterior, para que dichos ingresos resulten gravables en el país, persiguiendo de esta manera una mayor aplicabilidad de nuestra legislación tributaria. Pero tratándose de una deducción de gastos, por el contrario es absolutamente necesario que el mismo sea íntegro y efectivamente hecho en el país, para que sea procedente esta deducción>><sup>153</sup>.

Se observa en la sentencia antes transcrita que el máximo tribunal de la República señala un tratamiento distinto en el caso de los ingresos y en el caso de las deducciones. En el caso de los ingresos, señala la Corte que basta que cualquier causa sea imputable a territorio nacional para que el ingreso sea considerado territorial, en aplicación de la denominada teoría de la equivalencia de condiciones<sup>154</sup>. En cambio, en el caso de los gastos, es necesario que el mismo sea "íntegro y efectivamente hecho en el país" a los fines que sea procedente la deducción. Sin embargo, estamos en total desacuerdo con el criterio del máximo tribunal. En primer lugar, hemos demostrado en el presente trabajo que el principio de territorialidad debe ser entendido a la luz de la teoría de la causa eficiente y no con la teoría de la equivalencia de causas. Y la tesis de la causa eficiente sirve a los fines de analizar el aspecto territorial de los ingresos y de las deducciones. En consecuencia, en el caso de las deducciones sólo se requiere que la causa eficiente, es decir, la prestación del perceptor del enriquecimiento sea realizada en territorio venezolano, a los fines que el gasto sea imputable en la determinación de la renta de fuente nacional.

Sin embargo, la misma sentencia de la Corte Suprema de Justicia reconoce el *uso o aprovechamiento* de un gasto en territorio nacional, como circunstancia que posibilita la inclusión de esa deducción en el

<sup>152</sup> Sentencia del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso tributario, de fecha 12 de febrero de 1993, caso: Maraven vs. Fisco Nacional.

<sup>153</sup> Sentencia de la Sala Político-Administrativa, Corte Suprema de Justicia, Sala Especial Tributaria, de fecha 19 de diciembre de 1996, caso BARIVEN, S.A., consultada en PIERRE TAPIA, Oscar R., *Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia* Tomo 12, año XXIII, diciembre de 1996, Editorial Pierre Tapia, año 1996, Caracas, páginas 200-202.

<sup>154</sup> Criterio señalado en sentencia de la Corte Suprema de Justicia, de fecha 14 de agosto de 1990, caso TRICOMAR.

calculó del enriquecimiento de fuente venezolana. La Corte se expresó en los siguientes términos:

"...En el caso sub iudice se trata efectivamente de un gasto realizado íntegramente fuera de territorio nacional, como bien lo asienta la fiscalización y lo reconoce la empresa, la cual para defender su deducción se limita a expresar que: se trata de la adquisición de revistas extranjeras para uso de la empresa y para ser usadas por el personal de la empresa, pero sin precisar cuál es el "uso" de ese material adquirido en el exterior, para así poder apreciar que su efectivo y real destino es el aprovechamiento para las actividades productoras del enriquecimiento o de sus operaciones conexas.

Tales libros y revistas pueden haberse adquirido para recreación o consultas de los empleados o directivos de la empresa, no constituyendo, de esta manera, gastos efectuados en función de la producción de enriquecimiento y cumplir así con el mandato contenido en el artículo 34 de la Ley que rige la materia, aplicable al caso de autos, que considera efectuado en el país, entre otros, "el costo de los materiales y de otros bienes destinados al uso de la empresa o de sus operaciones conexas". Resulta evidente que correspondería a la empresa traer a los autos la prueba fehaciente de haberse cumplido con este requisito, lo que evidentemente, ni hizo. En razón de lo cual se declarara procedente este reparo fiscal por monto de Bs. 9.665,62 que fue infundadamente revocado en la instancia(...)". (Subrayado nuestro).

Vemos, a la luz de los textos transcritos, que nuestros Tribunales han tendido a considerar la deducibilidad de ciertos gastos incurridos en el exterior, siempre que sean erogaciones normales y necesarias para la producción de la renta, es decir, que exista un uso o aprovechamiento en el territorio nacional de los bienes o servicios adquiridos en el exterior.

## IX. REGLAS SOBRE DETERMINACIÓN DEL ENRIQUECIMIENTO NETO EN EL SISTEMA DE RENTA MUNDIAL

## IX. REGLAS SOBRE DETERMINACIÓN DEL ENRIQUECIMIENTO NETO EN EL SISTEMA DE RENTA MUNDIAL

Para la acreditación del impuesto extranjero pagado sobre el enriquecimiento extraterritorial que será objeto del impuesto venezolano, es necesario que la persona natural o jurídica domiciliada en Venezuela proceda a determinar del total de sus enriquecimientos, la renta de fuente nacional y el enriquecimiento de fuente extranjera. Así lo confirman las normas relativas a los ingresos brutos, deducciones y pérdidas fiscales a trasladar, las cuales diferencian entre los enriquecimientos de fuente nacional con respecto a las rentas de fuente extranjera. Así se desprende de la propia definición de la base imponible del impuesto, cuando el artículo 4 establece que: **"A los fines de la determinación del enriquecimiento neto de fuente extranjera se aplicarán las normas de la presente Ley, determinantes de los ingresos, costos y deducciones de los enriquecimientos de fuente territorial"**.

Para el cálculo del enriquecimiento de fuente extranjera, el artículo 16 de la Ley establece que a los fines de la determinación del monto del ingreso bruto de fuente extranjera, deberá aplicarse el tipo de cambio promedio del ejercicio fiscal, conforme a la metodología empleada por el Banco Central de Venezuela.

Por su parte, el artículo 21 del Decreto-Ley N° 307 establece que: **"La renta bruta de fuente extranjera se determinará restando de los ingresos de fuente extranjera, los costos imputables a dichos ingresos"**.

Con respecto a las deducciones, el artículo 27, párrafo decimosexto, del Decreto-Ley N° 307, señala que a los fines de obtener el enriquecimiento neto de fuente extranjera, sólo se admitirán los gastos incurridos en el extranjero cuando sean normales y necesarios<sup>155</sup> para la operación del contribuyente que tribute por sus rentas mundiales. Para verificar la necesidad se atenderán a factores tales como la relación que exista entre las ventas y servicios con respecto a los gastos y el desembolso de que se trate sea de igual o similar naturaleza, de aquellos desembolsos incurridos por contribuyentes que desarrollen en Venezuela la misma actividad o una semejante.

En caso de existir gastos comunes a las rentas de fuente nacional y extranjera, se prorratearán de acuerdo al porcentaje que represente cada tipo de ingreso en el total de ingresos del contribuyente.

Los gastos imputables a la renta extranjera se comprobarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad con las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, al menos, la identificación y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos según corresponda, la naturaleza u objeto de la operación y la fecha y monto de la misma. El contribuyente debe presentar una traducción al castellano de tales documentos.

### 1. El traslado de pérdidas fiscales en el Sistema de Renta Mundial.

Como un incentivo fiscal y en excepción al principio de autonomía del ejercicio, el artículo 55 de la Ley de Impuesto sobre la Renta autoriza el traspaso de las pérdidas netas de explotación no compensadas hasta los tres (3) años subsiguientes al ejercicio en que se hubiesen sufrido. El artículo 55 señala lo siguiente:

“Se autoriza el traspaso de las pérdidas netas de explotación no compensadas hasta los tres (3) años subsiguientes al ejercicio en que se hubiesen sufrido.

El Reglamento establecerá las normas de procedimientos aplicables a los casos de pérdidas del ejercicio y de años anteriores.

Parágrafo Único. *Las pérdidas provenientes de fuente extranjera sólo podrán compensarse con enriquecimientos de fuente extranjera, en los términos previstos en el encabezamiento de este artículo*” (Subrayado Nuestro).

Observamos que el Parágrafo Único de la norma señala que las pérdidas provenientes de fuente *extranjera* sólo podrán ser compensadas con enriquecimientos de fuente extranjera y no con rentas de fuente nacional.

Por lo tanto, la discriminación del enriquecimiento de fuente extranjera con respecto a la renta de fuente nacional no sólo es necesaria para cuantificar el límite máximo de acreditación del impuesto extranjero (el denominado «crédito fiscal»), sino que adicionalmente, la distinción entre el resultado de fuente extranjera con respecto al de fuente nacional, también tiene como propósito hacer efectiva la prohibición expresa de neutralizar pérdidas de fuente *extranjera* con respecto a enriquecimientos de fuente nacional.

En nuestra opinión, siempre debería proceder la “compensación” del resultado positivo de fuente nacional con la pérdida de fuente extranjera y viceversa y así se cumpliría con el propósito del mecanismo de traslación de pérdidas fiscales.

En efecto, hasta ahora, bajo el esquema territorial, la finalidad de la traslación de las pérdidas fiscales de fuente venezolana, ha sido atemperar el principio de autonomía del ejercicio tributario, a los fines de no discriminar a aquellos contribuyentes que en un lapso de tiempo que comprenda varios ejercicios fiscales, han obtenido su renta de manera *irregular*, es decir, alternando períodos tributarios de enriquecimientos con ejercicios fiscales con pérdidas<sup>155</sup>. Así las cosas, el propósito de la traslación de las pérdidas fiscales, es gravar la verdadera capacidad

<sup>155</sup> “El propósito profundo de esta técnica tributaria del traslado o neutralización de pérdidas es precisamente atemperar el principio de la autonomía del ejercicio tributario, para hacer que la independencia de ejercicios no discrimine en contra de las sociedades que habiendo obtenido a largo plazo los mismos resultados que otras sociedades, hayan sufrido pérdidas en un mismo período impositivo intermedio. Razones de equidad repugnan el prorrateo de la renta obtenida a lo largo de la vida del sujeto pasivo en el impuesto sobre la renta, calculado según escala progresiva referida a un período anual sin que discrimine en contra de los contribuyentes que obtienen su renta de forma irregular en el tiempo, o cuyo período de obtención es muy superior al período impositivo. Si se neutraliza la pérdida con los beneficios, se dota de mayor equidad los impuestos sobre la renta y no se discrimina en contra de las inversiones de alto riesgo de aquellas otras que, en los primeros años, solamente producen pérdidas. La neutralización de pérdidas actúa así como un incentivo fiscal a la inversión y es admitida con carácter general en todos los sistemas fiscales modernos”. (ROMERO-MUCL, Humberto, “Apostillas sobre el tratamiento de las pérdidas netas a los fines del ajuste por inflación”, en *Revista de Derecho Tributario* N° 79, abril-junio de 1998, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, página 25).

contributiva del obligado tributario, evitando las distorsiones que produciría la tributación de un enriquecimiento de un período tributario, el cual ha sido precedido por ejercicios fiscales en los cuales el sujeto pasivo ha obtenido pérdidas.

Similares razones justifican la neutralización de resultados de fuente nacional y extranjera, por cuanto la prohibición de "compensar" dichos resultados podría conducir a la situación injusta de que un contribuyente obtenga una pérdida extraterritorial superior a su renta de fuente nacional y, sin embargo, deba pagar impuesto por ante el fisco venezolano, por la circunstancia de que el resultado negativo sea de origen extranjero. De tal forma que, en dicha situación no se observaría el hecho que el sujeto pasivo ha obtenido resultados opuestos por la realización de actividades económicas en Venezuela y el exterior y, en consecuencia, la norma que establece la prohibición de neutralización le daría un tratamiento discriminatorio a este contribuyente en comparación con aquellos obligados tributarios que neutralicen sus resultados positivos y negativos de fuente nacional.

Definitivamente la neutralización comentada permitiría gravar la capacidad contributiva del obligado tributario, bajo un esquema de renta mundial. En efecto, a partir de ahora dicho sistema implica la sumatoria de enriquecimientos de fuente nacional y extranjera a los fines del cálculo del impuesto venezolano. Por lo tanto, de igual manera debe proceder la sumatoria y consecuente neutralización de resultados positivos y negativos sean de fuente nacional o extranjera.

Tal conclusión está acorde con la evolución del criterio de medición de la capacidad contributiva sobre base mundial establecido en la Ley, esto es, el enriquecimiento neto global gravable será mundial, de tal forma que, la lógica congruencia implicaría que concurren a esa determinación de la base imponible los saldos acreedores o deudores cualquier que sea su fuente. Lo contrario, supondría una situación de discriminación -sin razón objetiva que lo justifique- entre una categoría de renta y otra, que se alejaría de una medición real del resultado mundial del contribuyente, esto es, se frustraría el propósito del Legislador de gravar la renta mundial del contribuyente que es un resultado neto y

único independiente de donde se produzca, subestimando la verdadera capacidad contributiva de aquel.

No obstante lo antes expuesto, debemos observar que el artículo 55 del Decreto-Ley N° 307 limitaba la compensación de las pérdidas a *trasladar* de fuente extranjera con los enriquecimientos de fuente nacional. Sin embargo, la limitación estaba referida a las pérdidas *trasladables* de origen extranjero y no a la pérdida extranjera del ejercicio. Por lo tanto, consideramos que, bajo la vigencia del Decreto-Ley N° 307, la norma no prohibía (i) la compensación de los resultados de fuente nacional y extranjera de un período tributario determinado (ii) ni tampoco la neutralización de la pérdida de fuente nacional con los enriquecimientos de fuente extranjera, caso contrario al supuesto prohibido en el parágrafo único del artículo 55.

Sin embargo, con respecto a la neutralización de enriquecimientos de fuente nacional con pérdidas de fuente extranjera, es importante observar que, la reciente reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta (Ley N° 71), incorporó la prohibición de neutralización en el artículo 4, norma que define la base imponible del impuesto. En nuestra opinión, la necesidad de tal incorporación demuestra que durante los ejercicios transcurridos bajo la vigencia del Decreto-Ley N° 307, predecesor de la Ley N° 71, es perfectamente válida la neutralización de enriquecimientos de fuente venezolana y pérdidas de fuente extranjera correspondientes al mismo ejercicio. Sólo a partir del ejercicio 2002, que transcurrirá bajo la vigencia de la nueva Ley, no será posible dicha "compensación", en razón de la prohibición expresa de la Ley.

Por otro lado, siempre será válida la neutralización de pérdidas territoriales con enriquecimientos extranjeros, por no estar incluido dicho supuesto en la prohibición comentada. En efecto, la prohibición sólo apunta a la neutralización de pérdidas de origen *extranjero* en contra de los resultados de fuente nacional.

A continuación procederemos a explicar los siguientes ejemplos:

En el primer caso hipotético, un contribuyente del impuesto domiciliado en Venezuela determina en un mismo ejercicio tributario una renta de fuente extranjera por la cantidad de Bs. 150.000.000 y una pérdida de fuente nacional por un monto de Bs. 395.000.000. Ni el Decreto-Ley N° 307 ni la Ley N° 71 prohíben la neutralización de la pérdida de fuente nacional con el enriquecimiento de fuente extranjera, por lo cual, procede dicha "compensación", resultando en definitiva una pérdida de Bs. 245.000.000.

	Extranjero	Territorial	Global
Enriquecimiento Neto antes de Reajuste	150.000.000	(175.000.000)	(25.000.000)
Efecto Reajuste por Inflación		(220.000.000)	(220.000.000)
Enriquecimiento Global Neto	150.000.000	(395.000.000)	(245.000.000)

La pérdida de origen nacional por Bs. 245.000.000 será trasladable al siguiente período fiscal y compensable con el enriquecimiento de fuente extranjera. Esta neutralización es perfectamente posible por cuanto ni el Decreto-Ley N° 307 ni la Ley N° 71 prohíben la neutralización de la pérdida *trasladable* de fuente venezolana con el enriquecimiento de origen extranjero. Lo antes expuesto se demuestra en el siguiente cuadro.

	Extranjero	Territorial	Global
Enriquecimiento Neto antes de Reajuste	200.000.000	225.000.000	425.000.000
Efecto Reajuste por Inflación		(280.000.000)	(280.000.000)
Enriquecimiento Global Neto	200.000.000	(55.000.000)	145.000.000
Pérdida de Años Anteriores:			
Pérdida de Explotación		(25.000.000)	(25.000.000)
Pérdida de Reajuste por inflación		(220.000.000)	(220.000.000)
Total Pérdida Trasladable		(245.000.000)	(245.000.000)
Enriquecimiento Global Neto (Pérdida)	200.000.000	(300.000.000)	(100.000.000)

En otro caso hipotético, en el ejercicio 2001 regido por el Decreto-Ley N° 307, el contribuyente del impuesto obtiene un enriquecimiento de fuente territorial por Bs. 130.000.000 y una pérdida de fuente extranjera por Bs. 215.000.000. Recordemos que, conforme al mencionado Decreto-Ley, la prohibición de neutralizar pérdidas de fuente *extranjera* con rentas de fuente nacional está referida sólo a las pérdidas *trasladables* y no a la posibilidad de neutralizar la pérdida de fuente *extranjera* con el enriquecimiento de fuente nacional del mismo ejercicio. Por tanto, es válida la "compensación" de la pérdida de 215 millones con el enriquecimiento de 130 millones, resultando una pérdida neta de Bs. 85.000.000.

	Extranjero	Territorial	Global
Enriquecimiento Neto antes de Reajuste	(215.000.000)	50.000.000	(165.000.000)
Efecto Reajuste por Inflación		80.000.000	80.000.000
Enriquecimiento Global Neto	(215.000.000)	130.000.000	(85.000.000)

Ahora, como ya hemos comentado, la Ley N° 71 incorpora dicha prohibición en la propia definición de la base imponible del impuesto, por lo cual, no será factible la neutralización de pérdidas de fuente *extranjera* con enriquecimientos de fuente venezolana del mismo ejercicio. En nuestro ejemplo, para el siguiente período fiscal 2002, el cual está regido por la Ley N° 71, se traslada la pérdida de origen extranjero por Bs. 85.000.000. En este ejercicio tributario el contribuyente obtiene una renta de fuente extranjera de Bs. 30.000.000 y un enriquecimiento de fuente nacional de Bs. 170.000.000. La renta de fuente extranjera se neutraliza con la pérdida trasladable, resultando en definitiva una pérdida de Bs. 55.000.000. Según el artículo 4 y el artículo 55, Parágrafo Único de la Ley N° 71, dicha pérdida fiscal no se podrá "compensar" con el enriquecimiento de fuente territorial de Bs. 170.000.000.

	Extranjero	Territorial	Global
Enriquecimiento Neto antes de Reajuste	30.000.000	150.000.000	180.000.000
Efecto Reajuste por Inflación		20.000.000	20.000.000
Enriquecimiento Global Neto	30.000.000	170.000.000	200.000.000
Pérdida de Años Anteriores:			
Pérdida de Explotación	(85.000.000)		
Pérdida de Reajuste por inflación			
Total Pérdida Trasladable	(85.000.000)		
Enriquecimiento Global Neto (Pérdida)	(55.000.000)	170.000.000	170.000.000

## X. EL COMERCIO ELECTRÓNICO.

## X. EL COMERCIO ELECTRÓNICO.

### *1. Breve Introducción.*

En el mundo contemporáneo ha adquirido suma importancia el denominado "comercio electrónico". Dicha modalidad de negociación, que ha supuesto un cambio importante en el escenario comercial, es realizada mediante la utilización de la interconexión de computadoras a través de las redes de telecomunicación (por ejemplo y especialmente, *el internet*). Al respecto, señala la doctrina que la simbiosis que se ha producido entre la informática y las comunicaciones ha cambiado, en buena medida, la mentalidad empresarial al propiciar un amplio abanico de posibilidades a las relaciones comerciales, ofreciendo una expectativa de prestaciones que hasta hace pocos años podía considerarse de ciencia ficción<sup>156</sup>.

El auge del comercio electrónico<sup>157</sup> ha sido posible debido al avance tecnológico de los computadores y de las redes informáticas. Antes, los primeros computadores personales funcionaban fundamentalmente de modo autónomo. Para ello, este tipo de computadores contaba con todos los elementos necesarios para poder llevar a cabo su tarea de

<sup>156</sup> DAVARA RODRIGUEZ, Miguel Angel, *Manuel de Derecho Informático*, Aranzadi, Pamplona, 1997, página 30-32, citado en OLIVER CUELLO, Rafael, *Tributación del Comercio Electrónico*, ob. cit., página 11.

<sup>157</sup> En los últimos años, un elevado número de empresas ha abierto páginas Web en Internet, no sólo por motivos publicitarios o de información, sino también para realizar transacciones comerciales de carácter minorista a través de las mismas. El volumen de estas operaciones aumenta con el transcurso del tiempo. Las principales causas que han generado el crecimiento de las ventas al detalle por el método Internet son las demandas generadas por dicha vía electrónica, las cuales son respondidas bajo las siguientes ventajas:

- 1) la presencia global del vendedor en su simple lugar de exhibición como canal de ventas;
- 2) la eliminación de la intermediación, es decir el contacto directo entre vendedor y consumidor, removiendo comisiones y costos asociados;
- 3) reducción del costo de personal y comisiones de ventas;
- 4) reducción de los costos de administración, porque una computadora puede realizar millones de ventas integradas con envíos, contabilidad y resumen. (DÍAZ, Vicente Oscar, *Hacia una categorización del cibercomercio en sus aspectos tributarios*, en la página web de la ASOCIACIÓN ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES, [www.aaf.org.ar](http://www.aaf.org.ar)).

forma aislada, sin necesidad de estar conectados a una red de servidores que le dieran servicio. Si bien el concepto de red no es nuevo, ya que las redes informáticas existen desde que nacen las computadoras, la aparición de los computadores personales ha revolucionado este mundo, hasta hace poco dominado por los grandes ordenadores centrales a los que se conectaban terminales sin apenas capacidad de proceso.

Actualmente, las redes informáticas están formadas por una serie de terminales inteligentes (las clásicas computadoras personales) que comparten recursos entre sí (impresoras, discos duros, programas, el trabajo de los usuarios, etc.). Estas redes informáticas pueden extenderse por un sólo edificio, un conjunto de ellos o bien tener ámbito local, estatal, continental o mundial. Asimismo, pueden ser redes abiertas (como es el caso de *internet*) o bien cerradas (a las que sólo tienen acceso los usuarios autorizados por las empresas de telecomunicación).

Por lo tanto, la existencia de redes determina la posibilidad de la contratación electrónica y el nacimiento de derechos y obligaciones en una nueva dimensión, caracterizada por efectuarse a través de dispositivos electrónicos e informáticos independientes de su ubicación, en tiempo real (*on line*), y con una representación no sólo textual, sino pictórica y multimedia<sup>128</sup>.

De tal manera que, con respecto al comercio tradicional, el cibercomercio o comercio electrónico se distingue por el empleo de medios *virtuales o desmaterializados*, los cuales hacen posible la negociación directa entre partes residenciadas en distintas jurisdicciones fiscales.

En virtud de lo antes señalado, el comercio electrónico dificulta la aplicación de una de las reglas predominantes del derecho tributario internacional, la cual le atribuye al Estado de la fuente la competencia de gravar el enriquecimiento originado en su territorio si el perceptor del beneficio, residente fiscal de otro Estado, posee un establecimiento

permanente en el país de la fuente. Dicha regla representa un punto intermedio entre la selección de criterios opuestos a los fines de justificar la aplicación del poder tributario de un determinado Estado, el primero, de carácter objetivo (principio de la fuente) y, el segundo, de carácter subjetivo. A los fines de la armonización de la tributación internacional, en la interacción del poder tributario de los miembros de la comunidad internacional se ha condicionado el gravamen en el Estado de la fuente en favor del Estado de la residencia, a que el beneficiario de un enriquecimiento o ingreso posea un establecimiento permanente en el territorio del país de la fuente. Pero en el caso particular del comercio electrónico, es complicado señalar si una venta efectuada a través de una página *web* es realizada a través de un establecimiento permanente, en vista de que la negociación no fue realizada a través del establecimiento físico del vendedor y de la dificultad de caracterizar a la página o al servidor que contiene dicho portal como un establecimiento permanente.

A los fines de ilustrar mejor la problemática, podemos señalar el siguiente ejemplo: una empresa española vende artículos deportivos relativos a los distintos equipos de la Liga Profesional de Fútbol de España. La empresa posee su fábrica en Barcelona en y desde donde comercializa sus productos. Ante el auge del comercio electrónico, la empresa decide abrir su página *web* (localizada en un servidor ubicado en los Estados Unidos de América) en la cual exhibe sus productos, señala el precio de adquisición de los mismos, permitiendo a los visitantes adquirir dichos artículos deportivos y realizar su pago. Dicha página es visitada por clientes domiciliados en España y en los cinco continentes, quienes proceden a comprar mercancía, la cual es enviada posteriormente al domicilio respectivo de cada comprador.

Del ejemplo expuesto anteriormente, se puede observar las características particulares del comercio electrónico que dificultan la aplicación de la normativa de tributación que se refiere a la figura del "establecimiento permanente". La empresa española no requiere poseer un establecimiento permanente físico, por ejemplo, en Venezuela, a los fines de vender a un cliente venezolano, ni tampoco vende el producto a través de su establecimiento físico ubicado en Barcelona, España. La

<sup>128</sup> OLIVER CUELLO, Rafael, *Tributación del Comercio Electrónico*, ob. cit., página 12-13.

venta se realiza a través de un medio virtual (una página *web*), el cual está localizado en un servidor ubicado en los Estados Unidos de América.

A nivel de la doctrina que estudia el derecho tributario internacional se ha analizado el tema y se ha concluido en que ni una página *web*, ni un servidor podrían ser caracterizados como un establecimiento permanente. Sin embargo, entendemos que el tema está siendo objeto de evaluación por parte de la OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico) a los fines de volver a delinear las reglas de doble tributación internacional considerando el fenómeno del comercio electrónico en el Modelo de Convenio de la OCDE.

En el caso de la legislación venezolana (Decreto-Ley N° 307), al igual que en el derecho tributario internacional, el comercio electrónico debe ser caracterizado a los fines de precisar si la página *web* o el servidor puede ser calificado como un establecimiento permanente. Por otra parte, el comercio electrónico debe ser analizado a la luz del principio de la fuente que rige el hecho imponible del impuesto conjuntamente con el criterio de domicilio de los perceptores de rentas.

Por tanto, en vista de la importancia del tema, a continuación expon-dremos el tratamiento fiscal del «comercio electrónico» en materia de impuesto sobre la renta, con especial referencia a la condición territorial de las rentas obtenidas por esta nueva modalidad de negocio, así como nuestros comentarios sobre la existencia de un establecimiento permanente específico al comercio electrónico.

## 2. Explicación del comercio electrónico.

En primer término, respecto del comercio electrónico, es importante diferenciar las dos modalidades más destacables que, en la actualidad, existen en el ámbito mundial; por un lado, la contratación electrónica en entornos *abiertos* (por ejemplo, el *internet*) y que, básicamente, se trata de una contratación minorista; y, por otro lado, la contratación electrónica en entornos sectoriales *particulares* o *cerrados*, con una infraestructura y técnica común entre aplicaciones informáticas de las empresas o asociaciones comerciales. A continuación una explicación de ambos tipos de contrataciones electrónicas.

### A. Contratación electrónica en entornos abiertos.

En el caso de la contratación electrónica en entornos *abiertos* estamos ante las típicas transacciones comerciales minoristas efectuadas a través de *Internet* y basadas, por un lado, en los catálogos electrónicos, cuya exhibición se realiza en una página *web*, y por el otro, en medios de pago electrónicos o transferencias electrónicas de fondos.

La parte operativa de esta contratación es la siguiente: las empresas normalmente pagan a un proveedor de *internet* para que mantenga a su disposición la página *web* en un "ordenador" central, denominado "servidor" (es decir, un ordenador que almacena la información que permite el acceso por parte de los usuarios a la red). El proveedor de *Internet* normalmente coloca varios puntos de acceso estratégicos con el fin de que la conexión se pueda realizar en la localidad del usuario mediante una llamada local. Los usuarios, de cualquier parte del planeta, pueden acceder a la página *web* a través de una dirección de *Internet* (llamada *domain name* o "nombre de dominio") y realizar sus compras pagando normalmente mediante tarjetas de crédito o transferencias electrónicas de fondos.

Por medio de esta mecánica tan sencilla se lleva a cabo la contratación electrónica que podría ser calificada como "minorista" y efectuada en entornos abiertos, como *internet*.

Otro rasgo que caracteriza a la contratación electrónica en entornos abiertos, la efectuada a través de las páginas *web* de *internet*, es que, aunque se pueda utilizar para adquirir bienes o servicios que no circulan por la red, lo habitual, hoy en día, es que se utilice para hacerlo sobre los que sí circulan por la red. En efecto, una parte importante de los productos que puedan adquirirse en la red pueden ser enviados al consumidor en formato digitalizado a través de la propia red. Se trata, sobre todo, de libros, software, fotografías, películas, música, etc., que, en tiempo real, se descargan en el ordenador del usuario, tras haberse conectado éste con la página *web* del proveedor y pagado el producto. Es lo que se ha denominado por parte de la doctrina como suminis-

tray *on line*, a diferencia de los suministros *off line* o que emplean medios de transporte convencionales. En la contratación *on line*, estamos siempre en presencia de bienes o derechos derivados de la propiedad intelectual<sup>159</sup>.

#### B. Contratación electrónica en entornos particulares o cerrados.

En el caso de la contratación electrónica en entornos *particulares* estamos ante un sistema de intercomunicación de datos electrónicos o documentos normalizados, entre las aplicaciones informáticas de los miembros de las asociaciones o sectores previamente definidos, es decir, la transmisión electrónica de datos o EDI (Electronic Data Interchange).

La contratación a través del sistema EDI permite unas transacciones electrónicas, independientemente de la ubicación de las partes contratantes, dotadas de interoperabilidad y con desmaterialización de los documentos (es decir, con sustitución del soporte de papel con el soporte electrónico). Se trata del empleo de la transmisión electrónica de datos con el ámbito comercial, práctica internacional que viene siendo usual hace algunos años en determinados sectores, como por ejemplo, el automovilismo, el de transportes o el sector bancario<sup>160</sup>.

En la contratación electrónica en entornos particular, nos hallamos, en la mayoría de las ocasiones, ante bienes o servicios que no se derivan de la propiedad intelectual. Se trata, fundamentalmente, de la contratación de bienes materiales, que se transportan por los medios convencionales desde el lugar en el que se encuentre el proveedor hasta el del adquirente (contratación *off-line*). O bien se trata de la prestación de algún servicio profesional contratado a través de la red.

<sup>159</sup> OLIVER CUELLO, Rafael, *Tributación del Comercio Electrónico*, ob. cit., página 11-23.

<sup>160</sup> OLIVER CUELLO, Rafael, *Tributación del Comercio Electrónico*, ob. cit., página 11-23.

## 2. Tratamiento tributario del comercio electrónico en materia de impuesto sobre la renta.

### A. La territorialidad en el comercio electrónico.

En una parte de los supuestos del comercio electrónico se puede verificar la atribución de la causa eficiente a territorio venezolano, es decir, identificar si una renta derivada del comercio electrónico es de fuente territorial.

En efecto, en la contratación *off line* no hay dificultad de identificar la atribución de la causa eficiente a territorio nacional. En el caso de la adquisición de bienes muebles corporales, ofertados en una página *web* y luego enviados al domicilio del comprador, la atribución de la causa eficiente depende de la localización física de las cosas al momento en que se perfecciona el acuerdo de las partes. De tal manera que, la causa eficiente será atribuible a la jurisdicción donde estén ubicados los bienes, independientemente de que la operación se realice a través de medios virtuales.

Igual ocurre en el caso del contrato de préstamo. En efecto, la causa eficiente de los intereses será atribuible al territorio venezolano, cuando los montos recibidos en empréstito sean destinados a la producción de la renta en Venezuela. Incluso, aún cuando la contratación del préstamo sea realizada a través de una página *web*.

En el caso de los servicios, la causa eficiente del enriquecimiento será imputable al territorio venezolano, cuando el servicio sea prestado en territorio nacional. Por lo tanto, independientemente de que la contratación del servicio sea realizada a través de una página *web*, siempre la condición territorial de la renta estará sujeta a que dicho servicio sea prestado en Venezuela. Un caso de difícil caracterización es el caso del servicio prestado a través de la página *web*. Por ejemplo, una empresa domiciliada en los Estados Unidos Mexicanos que presta asesoría financiera a través de su página a un cliente domiciliado en Venezuela. Al respecto, entendemos que la preparación de la página y el suministro de información requiere un hacer el cual es realizado en el ejemplo señalado en el exterior y no en Venezuela. Por lo tanto, consideramos

que la causa eficiente del servicio prestado a través de la red es ajena al territorio venezolano. Sin embargo, debemos recordar que en el caso particular de los servicios, el legislador ha incorporado en el Decreto-Ley N° 307 una ampliación de la condición territorial cuando establece que serán de fuente territorial, aquellos servicios que sean "aprovechados" en territorio venezolano. Bajo esta extensión del principio de fuente territorial, que si bien es objeto de nuestras críticas, el ingreso obtenido por la empresa no domiciliada debe entenderse como de fuente territorial y, por tanto, gravable con el impuesto venezolano.

En el caso de la comercialización *on line* de propiedad intelectual, debemos reconocer que la identificación de la naturaleza territorial de la operación se complica, debido a que en este método de negociación y venta, ocurre la transferencia de libros, música y películas por medios virtuales al computador del usuario, quien previamente se ha conectado a la página *web* y pagado la adquisición del producto. En efecto, de haberse comercializado dichos bienes por medios convencionales, la venta versaría sobre cosas tangibles, en cuyo caso la identificación de la naturaleza territorial de la operación dependería de la jurisdicción en la cual estén localizados los bienes al momento de ocurrir la causa eficiente del enriquecimiento -transferencia de la propiedad-.

Debido a la dificultad de señalar la condición territorial o extranjera de las rentas derivadas de la contratación *on line*, es importante que se realice una evaluación del caso particular a los fines de que la legislación interna y los tratados de doble tributación puedan prever supuestos expresos en los cuales definan el gravamen de esta forma de negociación.

#### B. El establecimiento permanente en el comercio electrónico.

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, aún cuando las operaciones sean realizadas bajo la modalidad del "comercio electrónico", una renta derivada de tales negociaciones -salvo el comercio *on line*- es susceptible de ser calificada como de fuente territorial. Sin embargo, como ya hemos mencionado, en la comunidad internacional existen criterios contrapuestos a los fines de legitimar el poder tributario de un

Estado. Unos adoptan el criterio de la residencia frente a otros que seleccionan el principio de fuente territorial. A los fines de armonizar la tributación internacional y evitar los efectos de la doble imposición, se ha seleccionado en los tratados de doble tributación internacional a la figura del "establecimiento permanente" como vínculo que legitima el gravamen por el Estado de la fuente. Igualmente, los países que han seleccionado el criterio de la renta mundial, incorporan en el ámbito de aplicación del impuesto, aquellas rentas que sean percibidas por un establecimiento permanente localizado en esa jurisdicción territorial. Estos también son los casos del Decreto-Ley N° 307 y de la Ley N° 71.

Sin embargo, identificar en el comercio electrónico la existencia de un establecimiento permanente tiene más importancia en la materia de doble tributación internacional, porque de no existir un establecimiento permanente las operaciones realizadas bajo la modalidad del comercio electrónico sólo serían gravables en la jurisdicción del residente y no en el país de la fuente. En cambio, en la legislación interna de casi todos los países, incluso aquellos que definen el hecho imponible del impuesto bajo el criterio de la renta mundial, siempre está presente el principio de fuente territorial, de tal manera que, una operación realizada por una persona no domiciliada, siempre que pueda ser calificada como de fuente territorial, será gravable con el impuesto sobre la renta que establezca el Estado de la fuente, aún cuando no exista un establecimiento permanente en dicha jurisdicción territorial.

En razón de lo expuesto, a continuación analizaremos la existencia de un establecimiento permanente particular al comercio electrónico, con especial referencia a los tratados de doble tributación:

A los fines del análisis, debemos referirnos al concepto de la figura del establecimiento permanente que está contenido en el Modelo de Convenio de la OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico)<sup>161</sup>, el cual orienta la redacción de los tratados de doble

<sup>161</sup> No sólo en el Modelo de la OCDE, sino también bajo los Modelos de los Estados Unidos y la ONU (Organización de Naciones Unidas), la existencia del establecimiento permanente crea el nivel mínimo requerido para gravar el ingreso de una empresa por parte del Estado de la fuente, lo que crea un nexo gravable, en otras palabras un lugar fijo de negocios, a través del cual una empresa lleva a cabo sus negocios.

tributación suscritos entre los miembros de la comunidad internacional y la legislación interna de los países que aplican el sistema de renta mundial. En este sentido, el artículo 5 del Modelo del Convenio señala que califica como establecimiento permanente, los siguientes supuestos:

- Un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.
- En especial: a) las sedes de dirección; b) las sucursales; c) las oficinas; d) las fábricas; e) los talleres; f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales. Una obra de construcción, instalación o montaje cuando su duración exceda de doce meses.
- El término "establecimiento permanente" no incluye la utilización de instalaciones con el único fin de realizar actividades de carácter auxiliar o preparatorio (almacenaje, exposición, entrega de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa).
- La persona distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, que actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que le faculden para concluir contratos en nombre de la empresa. Se considera que esta empresa tiene un establecimiento permanente respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa, a menos que las actividades de esta persona se limiten a actividades de carácter auxiliar o preparatorio.

En el caso particular del comercio electrónico se ha analizado si la página *web* instalada en un servidor o el mismo servidor situado en el país del cliente puede ser constitutiva o no de un establecimiento permanente. A los fines de la aplicación de un Convenio de doble tributación, el Estado de la fuente podría tratar de someter a imposición la renta obtenida en una operación de comercio electrónico si partiera de la base de que el servidor o la página *web* ubicados en su jurisdicción territorial constituyen "un lugar fijo de negocios" o que el servidor o la página *web* contenida en el servidor, la cual acepta encargos de clientes, equivale a un agente de carácter dependiente,

cuya actividad habitual consiste en cerrar contratos por cuenta de su comitente.

Es importante observar que, en los últimos años han existido criterios gubernamentales y jurisprudenciales que han considerado que la página *web* y el servidor no pueden ser caracterizados como un establecimiento permanente a los fines de la tributación internacional. Existe un Informe del Tesoro norteamericano, avalado por jurisprudencia del país, que ha señalado que la página *web* y el servidor no constituyen suficiente presencia en un país a los fines de calificar como un establecimiento permanente<sup>162</sup>. Por otro lado, según interpretación que se des-

<sup>162</sup> En el Informe del Tesoro norteamericano citado se señala que la dificultad del comercio electrónico radica en determinar, no si una entidad se dedica a realizar negocios o actividades comerciales, sino en concretar si esta entidad tiene la suficiente presencia en Estados Unidos de América como para considerar sus ingresos sujetos a tributación. Es decir, una entidad establecida fuera del territorio de Estados Unidos de América que se dedica meramente a ofertar sus productos en dicho territorio a través de publicidad y responde a los pedidos que puedan surgir, enviando la mercancía a los Estados Unidos de América por correo, se considera que no tiene la suficiente relevancia, a efectos fiscales, al no poseer dicha entidad la suficiente presencia física en Estados Unidos de América.

En este sentido, el citado informe del Tesoro norteamericano estima que en el caso de que llegase a considerarse que la utilización de un servidor o equipo informático similar en Estados Unidos de América pudiera dar lugar a algún tipo de tributación directa, aquellas entidades afectadas podrían evitar de manera simple dicha imposición mediante la utilización de servidores en otros países, puesto que la localización del servidor es irrelevante para la entidad.

A una solución similar llegaron los tribunales americanos en el caso de "Piedras Negras Broadcasting Co. v. Commissioner" (Board of Tax Appeals, BTA 297/1941) que ha sido señalado como precedente para la aplicación de los casos que han empezado a suscitarse en el comercio electrónico y que, asimismo, ha sido utilizado como estandarte por aquéllos que propugnan que Internet sea un espacio libre de impuestos. En este caso, ocurrido hace más de cincuenta años, una empresa mexicana que radicaba en la linde con la frontera norteamericana, tenía una emisora de radio cuya programación iba destinada en un 90 por 100 a sus radioyentes del otro lado de Río Grande.

De hecho, el 95 por 100 de los anuncios estaban diseñados para el público norteamericano, siendo éstos la gran mayoría de los consumidores de los productos anunciados. A pesar de esta intensa actividad comercial en territorio norteamericano, los Tribunales de este país entendieron que no existía suficiente entidad física de esta empresa en los Estados Unidos de América como para que se sometiera a tributación. Del mismo modo que las ondas hertzianas, el comercio electrónico permite llevar a cabo una ingente actividad comercial en otros países sin necesidad de establecer una base física en dichos territorios. (OLIVER CUELLO, Rafael, *Tributación del Comercio Electrónico*, ob. cit., páginas 61-62).

prende de jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, un servidor no constituiría un establecimiento permanente, puesto que, normalmente, no se tienen empleados o agentes que se encuentren presentes en el lugar donde se encuentra el mismo<sup>163</sup>.

Al respecto, la doctrina ha continuado el análisis de los medios empleados en el comercio electrónico y su caracterización como establecimiento permanente, a través del desarrollo de ciertos aspectos, los cuales orientarán nuestro estudio del tema. Estos son: (i) si el servidor o el portal pueden ser caracterizados como un "lugar fijo de negocios", (ii) en caso afirmativo, que requisitos deben cumplir a los fines de poder ser considerados como un establecimiento permanente, y (iii) si el proveedor de servicios de *internet*, la página *web* o el servidor donde está contenido el portal, pueden ser considerados como un agente dependiente y, por tanto, un establecimiento permanente.

En primer lugar, analizaremos si el servidor puede ser caracterizado como un lugar fijo de negocios y, por tanto, un establecimiento permanente. Sobre este particular, el autor Casero Barrón hace referencia a que los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE señalan que los equipos automatizados fijos operados por una empresa y localizados en un país, constituyen un establecimiento permanente. No obstante, en el caso particular del comercio electrónico, este autor señala: "El sitio web no constituye por sí mismo una propiedad material, y por ello no constituye por sí mismo un lugar fijo de negocio en cuanto no hay instalaciones, en el sentido de locales de negocios, o, en determinadas circunstancias, maquinarias y equipos (según establece el parágrafo 2 de los Comentarios existentes). Por el contrario, el servidor a través del que se opera el sitio web es una pieza de un equipo que necesita una localización física y puede, por ello, si cumple con el grado de fijeza que exige el

<sup>163</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, del 17 de mayo de 1977 (Günter Berkholz, Asunto 168/84), en un caso relativo a la explotación de unas máquinas tragaperras a bordo de un ferry que cubría la ruta entre Alemania y Dinamarca, en que se estableció que dicha explotación no podía calificarse como "establecimiento permanente", en el sentido del art. 9.1 de la Sexta Directiva, si no existía una presencia permanente de medios humanos y técnicos necesarios para la prestación del servicio y, asimismo, si dicha prestación no se encontraba suficientemente vinculada con el lugar de la actividad económica del prestatario.

parágrafo 1 de los Comentarios, constituir un lugar de negocios fijo de la empresa que lo opera"<sup>164</sup>.

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, en virtud de su localización física y posible fijeza, en principio, el servidor sí podría ser considerado como un establecimiento permanente. Sin embargo, por lo regular el operador del servidor es un ente jurídico distinto de la compañía que negocia a través de un portal contenido en ese servidor. Al respecto, en opinión del autor antes citado, "la mera operatividad del sitio web por una empresa desde un servidor situado en un país no constituye establecimiento permanente para esa empresa. Por ejemplo, es común que el sitio web se encuentre localizado en el servidor de un proveedor de servicios de *internet*. En ese caso, el servidor y su localización no son elementos de los que pueda disponer la empresa, aún en el supuesto de que la empresa sea capaz de decidir que el sitio web se encuentre localizado en un determinado servidor, de hecho, la empresa no tiene una presencia física en aquel lugar puesto que el sitio web no supone unos activos materiales. De este modo, no puede considerarse que la empresa haya adquirido un lugar de negocios en virtud de los acuerdos que ha suscrito con la empresa proveedora de servicios de *internet*"<sup>165</sup>.

Conforme a esta doctrina, sólo podría señalarse la existencia de un establecimiento permanente en el caso que el servidor sea propiedad de la empresa que comercializa a través de una página *web* contenida en dicho servidor.

En segundo lugar, el servidor se considera establecimiento permanente, sólo si se cumple con el requisito de fijeza y realiza una actividad efectiva y no otras de carácter preparatorio y auxiliar. Con respecto a la condición de fijeza, el autor Casero Barrón señala: "(...) lo que importa no

<sup>164</sup> CASERO BARRÓN, Ramón, El Comercio Electrónico y la Tributación Internacional, en *Derecho Tributario e informática*, ob. cit., páginas 76-77.

<sup>165</sup> CASERO BARRÓN, Ramón, El Comercio Electrónico y la Tributación Internacional, en *Derecho Tributario e informática*, ob. cit., página 77.

es la posibilidad de que el servidor pueda moverse o trasladarse, sino si de hecho se mueve o traslada. Por eso, para ver si constituye un lugar fijo de negocios, el servidor debe estar situado en un determinado lugar por un período de tiempo suficiente para que de esa forma sea fijo en el sentido del párrafo 1 del artículo 5 MCDIOCDE [Modelo del Convenio de doble imposición de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico]. (Inserción Nuestra). Por otro lado, no se puede considerar que exista establecimiento permanente cuando las operaciones de comercio electrónico realizadas a través de un servidor situado en un país se restringen a actividades preparatorias o auxiliares en el sentido del párrafo 4 del artículo 5 del Modelo de la OCDE.

En tercer lugar, analizaremos el carácter de agente dependiente y, por lo tanto, de establecimiento permanente que se le puede atribuir al proveedor de servicios de *internet*, a la página *web* o al servidor. Como ya se ha mencionado, es una circunstancia común que el acceso a *internet* se suministre por un proveedor de servicios de *internet*, el cual, entre los múltiples servicios que ofrece, concede la ubicación a sitios *web* de otras empresas en sus propios servidores. Al respecto, señala Casero Barrón: «el párrafo 5 del artículo 5 [agente dependiente] no se aplicará en la mayoría de los casos, porque el proveedor de servicios de *internet* no constituirá un agente de las empresas que sean propietarias de los sitios *web*, en el sentido que los proveedores de servicios de *internet* no tendrá autoridad para concluir contratos en nombre de aquellas empresas y no concluirán tales contratos sobre una base de regularidad o, en último lugar, porque tendrán un estatuto de agente independiente actuando en el curso ordinario de su negocio, como se evidencia por el hecho de que pueden ser servidores de diferentes empresas». [Inserción Nuestra].

Añade el autor, sobre el carácter de agente dependiente de una página *web*, lo siguiente: «Es suficiente claro, también, que desde el mismo momento en que un sitio *web* a través del que se llevan a cabo por una empresa las operaciones de comercio electrónico no es por sí mismo una persona en el sentido del artículo 4 del MCDI OCDE, el párrafo 5 del artículo 5 no se puede aplicar

para considerar que exista un establecimiento permanente por el hecho de que el sitio *web* se catalogue como agente de la empresa a los efectos de ese párrafo”. Oliver Cuello con respecto a sí se puede considerar como un establecimiento permanente a un servidor o a la página *web* por configurarse como agentes que actúan por cuenta de una empresa, señala lo siguiente: “hay que señalar que en *Internet*, aparentemente no existen agentes, puesto que los contratos se cierran entre la empresa y el cliente por vía electrónica”<sup>166</sup>. Continúa este autor y descarta que el servidor pueda ser considerado como un agente dependiente: “El servidor únicamente está posibilitando que la empresa establezca una conexión a *Internet*, y realiza este servicio para la empresa del vendedor (además de facilitar las actividades comerciales de otros clientes y no sólo de dicha empresa) sin tener ningún control sobre las transacciones que ésta realiza a través de tal servicio”<sup>167</sup>.

En conclusión, conforme a la definición del establecimiento permanente en los Convenios de doble tributación, la página *web* y el proveedor de servicios de *internet* y propietario de un servidor no pueden ser considerados como tales, en virtud de no ser susceptibles de ser caracterizados como lugar fijo de negocios ni como agentes dependientes. Por su parte, el servidor donde está contenido el portal de un comerciante sólo podría ser considerado como un lugar fijo de negocios cuando la página *web* a través del cual negocia un comerciante está contenida en un servidor propiedad de éste. Además, el servidor debería cumplir con el requisito de fijeza y que se realicen a través del mismo actividades efectivas, es decir, generadoras de ingresos brutos y no sólo actividades de carácter preliminar. En la aplicación de los tratados de doble tributación, de no existir un establecimiento permanente en una operación de comercio electrónico, el enriquecimiento obtenido sólo será gravable en el Estado de la residencia.

<sup>166</sup> OLIVER CUELLO, Rafael, *Tributación del Comercio Electrónico*, ob. cit., página 64.

<sup>167</sup> OLIVER CUELLO, Rafael, *Tributación del Comercio Electrónico*, ob. cit., página 61.

## XI. CONCLUSIONES

## XI. CONCLUSIONES

- a) Si bien la actual Ley de Impuesto sobre la Renta adopta el criterio de la "renta mundial", el principio de la fuente mantiene su importancia en la definición del hecho imponible del impuesto. Antes de la reciente reforma contenida en el Decreto-Ley N° 307, sólo los enriquecimientos territoriales eran gravables con el impuesto. Ahora, las personas domiciliadas en Venezuela deberán declarar a los fines del impuesto, los enriquecimientos de fuente territorial y las rentas de fuente extranjera. Sin embargo, como siempre el principio de la fuente indicará el gravamen de las rentas percibidas por personas no domiciliadas en Venezuela.
- b) También en el caso de las personas domiciliadas en Venezuela, el principio territorial tendrá efecto, al determinar de la suma total de rentas, cuales son de origen nacional y aquellas que son de fuente extranjera, permitiendo hacer efectivo el mecanismo de "crédito fiscal", es decir, el impuesto pagado en el exterior por las rentas de origen *extranjero*. En efecto, La Ley de Impuesto sobre la Renta limita la imputación del crédito fiscal al monto del impuesto venezolano devengado sobre los enriquecimientos de fuente *extranjera*.
- c) Como el crédito fiscal sólo puede ser rebajado del impuesto venezolano causado sobre las rentas de fuente extranjera, una interpretación amplia del principio de la fuente que considere como nacionales enriquecimientos con un vínculo remoto con el país, favorecería la existencia de una doble imposición internacional, sin que puede aplicarse el mecanismo de "crédito fiscal" por estar reservado éste al impuesto venezolano causado sobre las rentas de fuente *extranjera* y no al impuesto correspondiente a las rentas de fuente nacional.
- d) El artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que contiene la definición tradicional del principio de territorialidad, señala que se entenderá que un enriquecimiento es territorial, cuando *alguna* de las causas de la renta ocurra en territorio venezolano. La redac-

ción del actual encabezamiento del artículo 6 ha permitido la existencia de criterios judiciales que consideran que la norma avala la teoría que cualquier causa es válida a los fines de indicar la territorialidad de una renta, pueda ser la misma incluso indirecta o remota en la producción del enriquecimiento.

- e) En nuestra opinión, la causa del enriquecimiento debe ser entendida como una circunstancia de contenido económico, de carácter objetivo y de carácter eficiente en la producción del enriquecimiento. Una circunstancia remota o indirecta no puede ser considerada como causa del enriquecimiento, por cuanto no cumpliría con los requisitos antes referidos. Por tanto, el principio de la fuente contenido en la Ley de Impuesto sobre la Renta sólo puede ser entendido bajo la "teoría de la causa eficiente". Esta tesis predica que sólo una causa directa en la producción del enriquecimiento es válida a los fines de señalar la territorialidad de un enriquecimiento. Como la causa eficiente en un negocio jurídico, debe ser entendida la prestación realizada por el perceptor del enriquecimiento, sea la misma una obligación de dar o una de hacer.
- f) En el caso de la enajenación de bienes muebles e inmuebles, la causa del enriquecimiento seleccionada por el legislador en materia de impuesto sobre la renta es la prestación del enajenante -la tradición de la propiedad del bien-, es decir, la causa eficiente de la renta, de tal forma que, si la enajenación opera sobre un bien ubicado en Venezuela, la operación es territorial.
- g) En el caso de la cesión de uso de bienes corporales, la prestación del cedente -la cesión del uso del bien- es la causa eficiente del enriquecimiento, por lo cual, en caso de ocurrir el uso del bien en el país, el ingreso por la cesión será territorial. En razón de lo expuesto, la ubicación del bien durante el período de la cesión permite predicar la territorialidad de la operación.
- h) La causa seleccionada por la Ley de Impuesto sobre la Renta en la cesión de los derechos de explotación de propiedad intelectual o

industrial, se corresponde con nuestro concepto de causa eficiente del enriquecimiento. En efecto, la cesión del uso de las patentes, marcas y derechos de autor representa el hecho económico que puede ser caracterizado en el negocio jurídico (cesión) como la prestación del perceptor de la remuneración (titular del derecho cedido) y, por tanto, como causa eficiente del enriquecimiento. De acuerdo a lo antes expuesto, si la explotación de la propiedad intelectual o industrial ocurre en Venezuela, las rentas del cedente serán de fuente territorial. Por lo tanto, también en este caso, al igual que en la enajenación y cesión de uso de bienes corporales, se puede comprobar la validez de la teoría de la causa eficiente a los fines de interpretar el aspecto territorial del hecho imponible del impuesto.

- i) En el caso de los préstamos de dinero, la prestación del perceptor del enriquecimiento (cesión del uso del dinero) es la causa eficiente de la renta por concepto de interés. Así las cosas, una vez más confirmamos que la teoría de la causa eficiente es la idónea a los fines de interpretar la condición territorial del hecho imponible del impuesto.
- j) En los servicios, la causa señalada en el artículo 6 de la Ley, el hacer que implica la ejecución del servicio, se corresponde con la causa eficiente del enriquecimiento, la prestación del perceptor del enriquecimiento (prestador del servicio). En el caso particular de la asistencia técnica, desde 1978 la Ley le da relevancia a la circunstancia de su aprovechamiento a los fines de determinar la territorialidad de este servicio. Sin embargo, dicha definición conduce a supuestos de doble imposición, en el cual concurren el país extranjero donde se presta la asistencia técnica y la jurisdicción venezolana en la cual se aprovecha este servicio, sin que pueda ser aplicable el mecanismo de crédito fiscal.
- k) La ampliación de la definición del principio territorial en la reforma contenida en el Decreto-Ley N° 307, reitera la causa eficiente que se desprende del encabezamiento del artículo 6. Sin embargo, como

una excepción a lo antes expuesto, al igual que la asistencia técnica, la Ley de Impuesto sobre la Renta señala de manera expresa que se entenderá como causado en el país el enriquecimiento obtenido por el servicio *aprovechado* en el país. Pero la condición de aprovechamiento del servicio no tiene naturaleza de causa eficiente, la cual si está representada por la actividad que implica su ejecución. De tal forma, existe una contradicción entre el encabezamiento del artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y el supuesto referido a los servicios. En nuestra opinión, dicha norma es inconveniente porque favorece la doble imposición, sin que pueda ser aplicable el mecanismo de crédito fiscal.

## BIBLIOGRAFIA

AGUILAR GORRONDONA, José Luis, *Cosas, Bienes y Derechos Reales*, Universidad Católica Andrés Bello, 5ta. Edición, Caracas, 1996.

\_\_\_\_\_. *Contratos y Garantías*, Universidad Católica Andrés Bello, 10ma. Edición, Caracas, 1996.

ANTEQUERA PARILLI, Ricardo, *Derecho de Autor*, Servicio Autónomo de la Propiedad Industrial, Dirección Nacional del Derecho de Autor, 2da. Edición, Caracas, 1998.

ANZOLA, Oswaldo, "Breves Notas sobre el tratamiento dado por la Ley de Impuesto Sobre la Renta y Disposiciones Reglamentarias a la Asistencia Técnica y los Servicios Tecnológicos utilizados en el país", en *Revista de Derecho Público* N° 25, Enero-Marzo 1986, Editorial Jurídica Venezolana, 1986.

BETTINGER BARRIOS, Herbert, *Efecto Impositivo del Establecimiento Permanente*, Ediciones Fiscales ISEF, 2da. Edición, 2000.

BLANCO-URIBE, Alberto, "Inconstitucionalidad del Artículo 78, Parágrafo Sexto de la Ley de Impuesto sobre la Renta", en *Revista de Derecho Tributario* N° 82, Enero - Marzo de 1999, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1999.

CABANELLAS, Guillermo, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Tomo III, Editorial Heliasta, Buenos Aires, año.

CANDAL, Manuel, ITURBE, Manuel Aquiles y MELICH, Martín, "Efectos perjudiciales que se derivan de la aplicación del Parágrafo Sexto del Artículo 78 de la Ley de Impuesto sobre la Renta", en *Revista de Derecho Tributario* N° 68, Julio - Septiembre de 1995, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1995.

DE ARESPACOHAGA, Joaquín, *Planificación Fiscal Internacional*, Marcial Pons, 2da. Edición, Madrid, 1998.

DIAZ, Vicente Oscar, *Hacia una categorización del cibercomercio en sus aspectos tributarios*, en la página web de la ASOCIACIÓN ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES (www.aaf.org.ar).

*Doctrina Tributaria N° 4*, Ediciones Seniat, Caracas, año 1997.

EVANS, Ronald, *Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional*, Editorial Mc Graw Hill, S/D, Caracas, 1999.

GARCIA PRATS, Francisco Alfredo, *El Establecimiento Permanente*, Editorial Tecnos, Madrid, 1996.

GOMEZ SJÖBERG, Luis Miguel, "El elemento espacial del hecho generador del impuesto sobre la renta", *Teoría del Impuesto sobre la Renta*, Instituto Colombiana de Derecho Tributario, 1995, página 77.

JARACH, Dino, *El Hecho Imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, Abeledo-Perrot, 3era. Edición, Buenos Aires.

MANTILLA GAMEZ, Samuel, *Tributación internacional y comercio electrónico: evolución, estructura y tratamiento fiscal*, Separata de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, N° 112, Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1999.

OCTAVIO, José Andrés, "El elemento espacial del hecho imponible y los 'ADR's'", en *Revista de Derecho Tributario* N° 80, Julio - Septiembre de 1998, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1998.

OLIVER CUELLO, Rafael, *Tributación del Comercio Electrónico*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 1999.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), *Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio 1995*, Instituto de Estudios Fiscales, París, 1997.

PARRA PEREZ, Jaime, "Los intangibles en el ámbito del derecho tributario", *Liber Amicorum, Homenaje a la obra científica y docente del Profesor José Muci-Abraham*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1994.

\_\_\_\_\_, "El Hecho Imponible", *Comentarios al Código Orgánico Tributario*, Caracas, 1983.

PLAZAS VEGA, *El IVA en los servicios*, Editorial TEMIS, S.A., Santa Fé de Bogotá, Colombia, 1993.

ROCHE, Emilio J., "Tratamiento fiscal de asistencia técnica: racionalización de una contradicción legal e interpretación de una confusión de dictámenes", en *Revista de Derecho Tributario* N° 59, Abril-Junio 1993, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1993.

ROMERO-MUCI, Humberto, "Consideraciones sobre la naturaleza jurídica y tratamiento fiscal de los American Depository Receipts (ADRs) en Venezuela", en *Revista de Derecho Tributario* N° 70, Enero-Marzo de 1996, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1996.

\_\_\_\_\_, "Apostillas sobre el tratamiento de las pérdidas netas a los fines del ajuste por inflación", en *Revista de Derecho Tributario*, N° 79, Abril-Junio de 1998, Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

\_\_\_\_\_, "La noción de 'desvalorización por inflación' como elemento integrador de la base de cálculo del Impuesto al Activo Empresarial", en *Revista de Derecho Tributario* N° 76, Julio-Septiembre de 1997, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1997.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, 10ma, Madrid, 1993.

INDICE

SALAS D., Gonzalo, "La territorialidad de la renta y el impuesto adicional", en *Revista número 2, Compilación de estudios y sentencias publicadas en las Revistas de Derecho Tributario N° 1 a la N° 50, 1969-1999*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1999.

VALLENILLA TOLOSA, Moisés A., "Establecimiento permanente y sistema de acreditamiento de impuestos pagados en el exterior", *Comentarios a la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1999*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2000.

VILLEGAS, Hector B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Ediciones Depalma, 5ta. Edición, Buenos Aires, 1992.

VOGEL, Klaus, *Klaus Vogel on double taxation conventions*, Kluwer Law International, Third Edition, London, United Kingdom, 1997.

WEFFE H., Carlos E., "La Tipicidad como elemento esencial del hecho punible en la sanción prevista en el Parágrafo Sexto del Artículo 78 de la Ley de Impuesto sobre la Renta", en *Revista de Derecho Tributario N° 85*, Octubre - Diciembre de 1999, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1999.

ZAPATA CANILLAS, Sonia, "Notas sobre el tratamiento de la asistencia técnica a la luz de los convenios para evitar la doble tributación suscritos por Venezuela", en *Revista de Derecho Tributario N° 81*, Octubre-Diciembre de 1998, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1998.

\_\_\_\_\_, "Tributación sobre la renta mundial. Reflexiones sobre su implementación en América Latina", *Homenaje a José Andrés Octavio*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1999.

I. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD EN EL SISTEMA DE RENTA MUNDIAL.....	17
II. LA ADOPCIÓN DEL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD EN LAS LEYES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA ANTECESORAS DEL DECRETO-LEY N° 307.....	29
1. Selección de criterios subjetivos u objetivos. Límites al Poder Tributario del Estado Venezolano.....	31
2. Razones que avalaron la adopción del principio de territorialidad en la Ley Venezolana antes de 1999, con prescindencia de cualquier criterio subjetivo.....	40
III. LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL PROVOCADA POR UN CONCEPTO AMPLIO DEL PRINCIPIO DE FUENTE TERRITORIAL (CONFLICTO FUENTE-FUENTE).....	49
1. La doble imposición internacional.....	51
2. Medidas para evitar la doble imposición internacional.....	53
A. Medidas de carácter multilateral: sistema de exención.....	54
B. Medidas de carácter unilateral: sistema de imputación.....	54
C. Los tratados internacionales suscritos por el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela.....	55
D. El mecanismo de "crédito fiscal" en el Decreto-Ley N° 307 y en la Ley N° 71.....	57
IV. LA DEFINICIÓN TRADICIONAL DEL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD EN LAS LEYES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA VENEZOLANAS.....	65
1. El principio de territorialidad y sus excepciones en la Ley de Impuesto sobre la Renta.....	67

A. Excepciones al principio de fuente territorial.....	67
2. La "causa" como presupuesto de la condición territorial de un enriquecimiento.....	70
3. La teoría de la equivalencia de causas vs. la teoría de la causa eficiente en la doctrina judicial.....	74
4. Definición de la renta territorial (fuente nacional) en la legislación comparada.....	78
<b>V. LA DEFINICIÓN DE LA "CAUSA" DEL ENRIQUECIMIENTO.....</b>	<b>83</b>
1. La causa como hecho económico.....	86
2. La causa como circunstancia objetiva.....	89
3. El carácter eficiente de la causa.....	92
4. La caracterización de la causa en los negocios jurídicos.....	93
<b>VI. LA CAUSA EFICIENTE DEL ENRIQUECIMIENTO EN LOS NEGOCIOS JURIDICOS.....</b>	<b>101</b>
1. La causa eficiente del enriquecimiento obtenido por bienes corporales.....	103
A. La causa eficiente en la enajenación de bienes corporales.....	104
B. La causa eficiente en la cesión de uso de bienes corporales.....	121
2. La causa eficiente en el enriquecimiento obtenido por la cesión de bienes incorporeales ("derechos de autor", "patentes" y "marcas").....	124
A. Regalía.....	128
B. Servicios Tecnológicos.....	137
C. Asistencia Técnica.....	148

3. Contrato de Préstamo: La territorialidad de los intereses sobre créditos.....	169
4. La causa eficiente en el caso de la prestación de servicio....	175
A. Servicios de carácter comercial.....	176
B. Servicios profesionales no mercantiles.....	177
<b>VII. COMENTARIOS AL PRINCIPIO DE FUENTE TERRITORIAL CONTENIDO EN LAS ULTIMAS REFORMAS DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA (DECRETO-LEY N° 307 y LEY N° 71 CRITICAS A LA DEFINICIÓN DEL MENCIONADO PRINCIPIO.....</b>	<b>179</b>
1. Las Rentas Presuntas (literales a, d, e y f del artículo 6 del Decreto-Ley N° 307 y de la Ley N° 71).....	183
A. Las regalías y demás remuneraciones por la explotación en Venezuela de la propiedad industrial o intelectual.....	184
B. Producción y distribución de películas y similares para cine y televisión.....	185
C. Envío de mercancías en consignación desde el exterior.....	186
D. Las empresas de seguro y reaseguros no domiciliados y sin establecimiento permanente en el país.....	187
E. Incidencia de los tratados para evitar la doble tributación en el tratamiento fiscal de los enriquecimientos presuntos.....	187
2. Enriquecimientos obtenidos por medio de establecimiento permanente o base fija situados en territorio venezolano (literal b del artículo 6 del Decreto-Ley N° 307 y de la Ley N° 71).....	191
A. Características del establecimiento permanente.....	195
B. El requisito de efectividad de la actividad empresarial.....	199
C. Supuestos en que existe un establecimiento permanente.....	202
D. Atribución de los ingresos a un establecimiento permanente.....	207
E. Reglas de determinación del resultado fiscal del establecimiento permanente.....	210

3. Los servicios, créditos o cualesquiera otra prestación de trabajo o capital realizada, aprovechada o utilizada en Venezuela (literal c del artículo 6 del Decreto-Ley N° 307 y de la Ley N° 71).....	210
4. Los bienes inmuebles situados en Venezuela, o de los derechos y gravámenes establecidos sobre los mismos (literal g del artículo 6 del Decreto-Ley N° 307 y de la Ley N° 71).....	214
5. Los rendimientos de valores mobiliarios y de sus derivados, con excepción de los ADR, GDR, ADS y GDS (literal h del artículo 6 del Decreto-Ley N° 307 y de la Ley N° 71).....	217
A. ADR, GDR, ADS y GDS.....	219

#### VIII. LA TERRITORIALIDAD DE LOS COSTOS Y DEDUCCIONES.....225

1. La diferencia entre costos y deducciones.....	229
2. El carácter territorial de los costos.....	230
3. El carácter territorial de las deducciones.....	232
A. El gasto incurrido por la contratación de servicios.....	233
B. El gasto incurrido por la cesión de bienes corporales e incorporeales.....	235
C. El gasto incurrido por intereses causados sobre un préstamo.....	236
D. Imputación del gasto derivado de los servicios aprovechados en territorio nacional en el cálculo de la renta de fuente venezolana.....	236

#### IX. REGLAS SOBRE DETERMINACIÓN DEL ENRIQUECIMIENTO NETO EN EL SISTEMA DE RENTA MUNDIAL.....243

1. El traslado de pérdidas fiscales en el Sistema de Renta Mundial.....	244
---	-----

X. EL COMERCIO ELECTRONICO.....	251
1. Breve introducción.....	253
2. Explicación del comercio electrónico.....	256
A. Contratación electrónica en entornos abiertos.....	257
B. Contratación electrónica en entornos particulares o cerrados.....	258
3. Tratamiento tributario del comercio electrónico en materia de impuesto sobre la renta.....	259
A. La territorialidad en el comercio electrónico.....	259
B. El establecimiento permanente en el comercio electrónico.....	260
XI. CONCLUSIONES.....	269
BIBLIOGRAFÍA.....	275

Impreso en  
los talleres gráficos de  
Editorial Torino  
Telf.: (0212) 239.76.54, 235.24.31  
Fax: (0212) 235.43.46  
Caracas - Venezuela