

### INTRODUCCIÓN

Hoy día existen en el mundo alrededor de tres mil 3000 tratados internacionales para evitar la doble tributación vigentes. De tal número, treinta y dos (32) han sido suscritos por Venezuela. Un alto porcentaje de tales tratados internacionales han sido negociados siguiendo el modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Sin menoscabo del desarrollo teórico posterior, podemos afirmar que el método de exención y el método de imputación son las principales medidas en el marco de los tratados internacionales para evitar la doble tributación internacional suscritos y ratificados por Venezuela. Adicionalmente, Venezuela incorporó en su Ley de impuesto sobre la renta -y no de manera exclusiva- en el año de 1999, el sistema de renta mundial que comenzó a regir a partir del año 2001. De tal forma, el legislador venezolano incorporó la posibilidad de gravar a las rentas de fuente extranjera y no solo las rentas territoriales. La no exclusividad de este sistema mundial de rentas deriva de la continuidad en el texto legal del sistema de imposición en la fuente sobre algunas categorías de rentas por actividades económicas cuya causa quede vinculada al territorio nacional. Como consecuencia de la previsión jurídica del sistema de renta mundial en la Ley de impuesto sobre la renta, fue necesaria la incorporación del sistema de imputación o acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero como medida interna para evitar la doble tributación internacional. Sobre todo lo anterior nos referiremos en las próximas páginas.

---

<sup>1</sup> Abogado (*Summa Cum Laude*) y Licenciado en Contaduría Pública (*Cum Laude*) por la Universidad de los Andes. Especialista en Derecho Tributario por la Universidad Central de Venezuela. Profesor de postgrado en la Universidad Católica del Táchira y en el Centro Internacional de Desarrollo Profesional de la Universidad Católica Andrés Bello. Abogado Asociado del Despacho Gómez Rutmann y Asociados (Deloitte - LATCO). Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario y del Comité Permanente de Asuntos Tributarios de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.

## 1. CRITERIOS DE SUJECCIÓN EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA

El impuesto sobre la renta rige en Venezuela desde 1943<sup>2</sup> como un tributo nacional cuya base imponible es la cuantificación de la renta neta. Por ello, la obligación de pago del impuesto sobre la renta solo existirá cuando se verifique un incremento neto de patrimonio durante un periodo impositivo.

El impuesto al patrimonio no existe en la legislación venezolana.

Ahora bien, en Venezuela rige un sistema mixto de conexidad en el gravamen del impuesto sobre la renta. Por una parte, el artículo 1 de la Ley de impuesto sobre la renta<sup>3</sup> prescribe el sistema de renta mundial en virtud del cual son sujetos pasivos de tal tributo, por la totalidad de las rentas que devenguen, sean de fuente territorial o extraterritorial: (i) las personas naturales o jurídicas residentes o domiciliadas en Venezuela, y (ii) las personas naturales o jurídicas no residentes o domiciliadas en Venezuela, que posean en el país un establecimiento permanente o base fija, por la totalidad de las rentas que tenga su causa o fuente en el país. De tal forma que: (i) se adopta *el principio de renta mundial* en lo que respecta a las personas naturales y jurídicas, residentes o domiciliadas en Venezuela. En este caso se adopta el domicilio como factor de conexión (subjetivo), y (ii) se adopta *el principio de territorialidad* en lo que respecta a las personas naturales y jurídicas, no residentes o no domiciliadas en Venezuela, siempre que no tengan establecimiento permanente o base fija. En este caso, serán gravables en Venezuela las rentas cuya fuente o causa ocurra en el país adoptándose el territorio como factor de conexión. Si se trata de una persona natural no residente o persona jurídica no domiciliada, que posee una base fija o establecimiento permanente en Venezuela, pagará tributos exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a dicha base fija o establecimiento permanente. Por su parte el artículo 6, refuerza el sistema de renta territorial al definir el factor de conexión sobre la causa de la rentas en territorial nacional:

*Artículo 6.- 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 incorporales o a los servicios prestados por personas domiciliadas, residentes o transeúntes en la República Boliva-*

<sup>2</sup> La primera Ley de Impuesto Sobre la Renta fue publicada en la *Gaceta Oficial* N° 20.851 del 17 de julio de 1942, vigente a partir del 1° de enero de 1943.

<sup>3</sup> *Gaceta Oficial* N° 6.210 Extraordinario del 30 de diciembre de 2015.

*riana de Venezuela y los que se obtengan por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país. (...).*

La posición de la Administración Tributaria venezolana en relación con el principio de territorialidad consagrado en el artículo 6 antes referido, está signada por el principio de la equivalencia de causas, es decir, basta que una de las causas que origina el enriquecimiento ocurra en el país para que el mismo sea considerado como territorial. Por su parte, la doctrina judicial se vincula al principio de la causa eficiente en virtud del cual la territorialidad de una operación sólo debería ser determinada a través de la atribución al territorio venezolano de la causa directa y eficiente en la producción del enriquecimiento y no por causas indirectas o remotas. Por ejemplo, el Tribunal Tercero de Impuesto sobre la Renta de fecha 11 de abril de 1977, en el caso Shell de Venezuela, N.V. vs. República de Venezuela estableció que: “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 (...)”.

En este sentido, para determinar el concepto de residencia y domicilio, debemos remitirnos a lo establecido en la Ley de impuesto sobre la renta y el Código Orgánico Tributario.<sup>4</sup> En efecto, la determinación del impuesto sobre la renta venezolano estará condicionada por la residencia de la persona natural. Así, de conformidad con el artículo 1 de la Ley de impuesto sobre la renta, las personas naturales que califiquen como residentes venezolanos, tributarán por su enriquecimiento global neto, mientras que las personas naturales que califiquen como no residentes sólo estarán sujetas a tributación en Venezuela, por los ingresos obtenidos en Venezuela. En este sentido, los enriquecimientos obtenidos por personas naturales no residentes en el país, estarán sujetos a gravamen a un tipo proporcional del 34%, calculado sobre el monto de los ingresos obtenidos en Venezuela exclusivamente.<sup>5</sup> Por persona natural no residente, la propia Ley impositiva dispone que es: “aquella cuya estadía 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”.<sup>6</sup> Por el contrario, las personas naturales residentes son aquéllas que hayan permanecido en el país por un período, continuo o discontinuo, de más de 183 días en el año calendario inmediatamente anterior al ejercicio económico en

<sup>4</sup> Gaceta Oficial N° 6.152 Extraordinario del 18 de noviembre de 2014.

<sup>5</sup> Parágrafo Único, del artículo 50 de la Ley de impuesto sobre la renta.

<sup>6</sup> Artículo 51 de la Ley de impuesto sobre la renta.

el que corresponda determinar el impuesto.<sup>7</sup> De las disposiciones anteriormente referidas se desprende que, para efectos impositivos, la residencia está condicionada a la permanencia física en Venezuela por un período mayor de 183 días en el ejercicio económico inmediatamente anterior al ejercicio económico en el que corresponda determinar el impuesto. Ahora bien, el Código Orgánico Tributario establece en sus artículos 30 y 31 al domicilio como factor de conexión, con el propósito de determinar si una persona natural o jurídica está sujeta o no a imposición en Venezuela. Así, se entenderá que una persona natural o jurídica está domiciliada en Venezuela en cualquiera de las siguientes circunstancias:

**Artículo 30.-** *Se consideran domiciliados en la República Bolivariana de Venezuela para los efectos tributarios: 1. Las personas naturales que hayan permanecido en el país por un período continuo o discontinuo, de más de ciento ochenta y tres (183) días en un año calendario, o en el año inmediatamente anterior al ejercicio al cual corresponda determinar el tributo. 2. Las personas naturales que hayan establecido su residencia o lugar de habitación en el país, salvo que en el año calendario 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 ese otro país. (...) 4. Las personas jurídicas constituidas en el país, o que se hayan domiciliado en él, conforme a la Ley.*

*Parágrafo Primero: Cuando las leyes tributarias establezcan disposiciones relativas a la residencia del contribuyente o responsable, se entenderá como tal el domicilio, según lo dispuesto en este artículo.*

*Parágrafo Segundo: En los casos establecidos en el numeral 2 de este artículo, la residencia en el extranjero se acreditará ante la Administración Tributaria, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes.*

*Salvo prueba en contrario, se presume que las personas naturales de nacionalidad venezolana, son residentes en territorio nacional.*

Ahora bien, para determinar el concepto de establecimiento permanente debemos atender a lo establecido en el tratado para evitar la doble tributación internacional. De no existir tratado, aplica la Ley de impuesto sobre la renta. En este sentido, el artículo 7, parágrafo tercero de la Ley de impuesto sobre la renta establece:

**Artículo 7.-** *Están sometidos al régimen impositivo previsto en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley: (...)*

---

<sup>7</sup> *Idem.*

**Parágrafo Tercero.**— *A los fines de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, se entenderá que un sujeto pasivo realiza operaciones en la República Bolivariana de Venezuela por medio de establecimiento permanente, cuando directamente o por medio de apoderado, empleado o representante, posea en el territorio venezolano cualquier local o lugar fijo de negocios, o cualquier centro de actividad en donde se desarrolle, total o parcialmente, su actividad o cuando posea en la República Bolivariana de Venezuela una serie de dirección, sucursal, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos; obras de construcción, instalación o montaje, cuando su duración sea superior a seis meses, agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre o por cuenta del sujeto pasivo o 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 o 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. Queda excluido de esta definición 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.*

(...).

De la norma antes transcrita, se puede apreciar que el concepto de establecimiento permanente en Venezuela es confuso y un tanto vago. Ello es así en razón de que, la descripción hecha implica muchos supuestos que crearían establecimiento permanente para un no residente en el país, que de existir un tratado internacional para evitar la doble tributación (en lo sucesivo “CDI”), debería atenderse a sus preceptos. De tal manera que, la definición legal del establecimiento permanente de la legislación venezolana exige la concurrencia de los siguientes presupuestos: (i) la existencia de un lugar de negocios (p.e. oficinas, locales), (ii) la fijeza de un lugar de negocios, es decir, ubicado un lugar geográfico determinado y con cierto grado de permanencia, (iii) el ejercicio de una actividad económica, y (iv) el establecimiento debe contribuir a los beneficios de la empresa.

Ahora bien, en Venezuela, el impuesto sobre la renta es aquel que grava el incremento neto de patrimonio. El artículo 1 de la Ley de impuesto sobre la renta prescribe: “*Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles, obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley*”. Por su parte, el artículo 4 *ejusdem* complementa el mandato del

artículo 1 de la manera siguiente: “*Son enriquecimientos netos los incrementos de patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley sin perjuicio respecto del enriquecimiento neto de fuente territorial del ajuste por inflación previsto en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley*”. Además, la gravabilidad de la renta neta es un imperativo del artículo 52 de su reglamento:<sup>8</sup> “*Para obtener el enriquecimiento neto se harán a la renta bruta las deducciones autorizadas en el artículo 27 de este Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley, las cuales, salvo disposiciones legales en contrario, deberán corresponder a egresos causados o pagados, según el caso, y a gastos normales y necesarios no imputables al costo, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento (...)*”.

Adicional a la definición general de *renta neta* referida anteriormente como base imponible del tipo impositivo, la Ley de impuesto sobre la renta precisa otros supuestos que pueden generar un enriquecimiento neto producto de una actividad económica. Es el caso (i) del enriquecimiento neto por dividendos que deviene en la aplicación del mal llamado impuesto sobre las ganancias de capital, el cual aplica sobre los enriquecimiento que genere el reparto de dividendos, y (ii) la caracterización de la asistencia técnica y servicios tecnológicos.

En el caso de *la imposición sobre los dividendos*, la Ley de impuesto sobre la renta prevé un impuesto proporcional a los dividendos originados en la renta neta del pagador que exceda su renta neta fiscal gravada.<sup>9</sup> El hecho imponible de este impuesto se verifica cuando se decretan dividendos que exceden la renta neta fiscal gravada de la compañía pagadora. Precisamente, este excedente constituye también la base imponible del comentado tributo. Así, en primer término, a los fines de precisar con exactitud la conformación de la base imponible del impuesto proporcional a los dividendos, es necesario revisar la definición esbozada en la Ley de impuesto sobre la renta de los conceptos *renta neta* y *renta neta fiscal gravada*. En tal sentido, la *renta neta* es “(...) *aquella aprobada por la Asamblea de Accionistas y con fundamento en los estados financieros elaborados de acuerdo a lo establecido en el artículo 88 del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley*”. Igualmente, califica la *renta neta fiscal gravada* como aquella “(...) *sometida a las tarifas y tipos proporcionales establecidos en esta ley (...)*”, esto es, la que funge como base imponible del impuesto sobre la renta. De manera que, sólo el excedente de *renta neta* obtenida por la compañía pagadora que no haya sido objeto de imposición con el impuesto sobre la renta, estará sujeto al impuesto proporcional a los dividendos. Nótese que la estructura concebida para el impuesto proporcional al dividendo toma en consideración que la fracción representada por la *renta neta fiscal gravada* ya fue objeto

<sup>8</sup> Gaceta Oficial N° 5.662 Extraordinario del 24 de septiembre de 2003.

<sup>9</sup> Artículo 64.

de imposición a nivel corporativo, por lo que la ley excluye ese monto a los fines de determinar el impuesto que debe soportar el accionista, evitando la verificación de un supuesto de doble imposición económica.

Finalmente, en el caso de la asistencia técnica y los servicios tecnológicos, la Ley de impuesto sobre la renta dispone lo siguiente:

**Artículo 42.-** *A los fines del artículo anterior se entiende por asistencia técnica el suministro de instrucciones, escritos, grabaciones películas y demás instrumentos 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 máquinas 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 técnica 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.*

De tal forma que, los pagos por servicios de asistencia técnica prestados desde el extranjero estarán sujetos a retención en Venezuela con una tarifa progresiva del 15%, 22% y 34% calculado sobre el 30% de lo pagado o abonado en cuenta,<sup>10</sup> resultando aplicable una tasa efectiva cuyo máximo asciende a 10.2% de retención, salvo que aplique un tratado para evitar la doble tributación. En caso que los servicios acordados entre las partes no encuadren en las definiciones de servicios de asistencia técnica antes señaladas, la Administración Tributaria podrá rechazar la

---

<sup>10</sup> Artículo 9 numeral 7 del Decreto N° 1.808, mediante el cual se dicta el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones, publicado en Gaceta Oficial N° 36.203 de fecha 12 de mayo de 1997.

calificación de dichos servicios como de asistencia técnica y recalificarlos como servicios puros y simples, correspondiéndoles un tratamiento impositivo distinto.

## 2. MECANISMOS DOMÉSTICOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

El artículo 2 de la Ley de impuesto sobre la renta venezolana prescribe el mecanismo acreditamiento de impuestos pagados en el exterior a los fines de determinar el impuesto sobre la renta definitivo:

*Artículo 2. Toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en la República Bolivariana de Venezuela, así como las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, podrán acreditar contra el impuesto que conforme a el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de 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 del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.*

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

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

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

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

*Venezuela.*

La norma desarrolla la medida unilateral venezolana para evitar la doble tributación internacional. Esta medida consiste en la posibilidad que tienen los sujetos pasivos del tipo impositivo calculado de acuerdo a su renta mundial de acreditar contra el impuesto global en Venezuela, el impuesto efectivamente pagado en el exterior pero limitado a la proporción que el enriquecimiento de fuente extranjera represente en el enriquecimiento neto global. A tal fin, deben tomarse en cuenta las prescripciones establecidas en la Ley de impuesto sobre la renta para la determinación del enriquecimiento neto global y el enriquecimiento de fuente extranjera. Así, son enriquecimientos netos los incrementos de patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos en la Ley, sin perjuicio del enriquecimiento neto de fuente territorial del resultado del ajuste por inflación. Adicional a ello, a los fines de la determinación del enriquecimiento neto de fuente extranjera se aplicara las normas de la Ley de impuesto sobre la renta, determinantes de los ingresos, costos y deducciones de los enriquecimientos de fuente territorial. Al final, la base imponible del impuesto será la sumatoria del enriquecimiento neto de fuente territorial y extraterritorial.

En el caso de los enriquecimientos sujetos a impuestos proporcionales, como por ejemplo el caso de los dividendos recibidos de empresas constituidas y domiciliadas en el exterior o constituidas en el exterior y domiciliadas en Venezuela, los cuales estarán sujetos a un impuesto proporcional del treinta y cuatro por ciento (34%), en ausencia de CDI, y pudiendo, en todo caso, imputar al impuesto proporcional determinado, el impuesto pagado en el extranjero. Ahora bien, siendo que la moneda que cuantifica el impuesto pagado en el extranjero difiere de la moneda de curso legal en Venezuela, a los fines de la determinación del monto acreditable contra el impuesto a pagar deberá considerarse el tipo de cambio vigente para el momento del pago definitivo del impuesto local, según la normativa prevista en la Ley del Banco Central de Venezuela.

De tal forma que el acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero puede calcularse según la siguiente fórmula:

$$\text{Monto acreditable} = \left[ \text{RN}_{(G)} \times \left[ \text{AL}_{(R)} \right] \right] \times \left[ \frac{\text{Rn}_{(F)}}{\text{RN}_{(G)}} \times 100 \right]$$

$\text{RN}_{(G)}$  = Renta neta global

$\text{AL}_{(R)}$  = Alícuota impositiva en el Estado de residencia

$\text{Rn}_{(F)}$  = Renta neta en el Estado de la fuente.

En definitiva, podemos sintetizar los elementos que caracterizan el mecanismo de acreditamiento en Venezuela del impuesto pagado en el extranjero como sigue: (i) *debe tratarse del pago efectivo de un impuesto sobre la renta en el extranjero o de un tributo de naturaleza similar*: al respecto señala el artículo 2, que se considera impuesto sobre la renta el que grava la totalidad de la renta o los elementos de renta, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, y los impuestos sobre sueldos y salarios, así como los impuestos sobre las plusvalías. La aclaratoria sobre la naturaleza del impuesto sobre la renta y otros tributos de naturaleza similar atiende a las distintas denominaciones que recibe el tributo en las legislaciones del mundo. Considerándose como tal, el impuesto que no solo grava un enriquecimiento neto producto de la sustracción de costos y gastos a los ingresos generados. También se considera como impuesto sobre la renta a los fines del acreditamiento de impuesto extranjero, el impuesto sobre ingresos brutos, el impuesto sobre las ganancias de capital, los impuestos que graven los elementos de rentas de las personas físicas y los impuestos que graven los aumentos en el valor de los activos operativos; (ii) *debe tratarse de un impuesto definitivo y efectivamente pagado en el extranjero*: así, la facultad de acreditar el impuesto extranjero contra el impuesto resultante de la renta mundial en Venezuela debe ser un impuesto liquidado y pagado conforme a la legislación extranjera. No vale traer cantidades que no representen impuestos definitivos, tal es el caso de anticipos y retenciones, salvo que se hubieren efectivamente pagado al fisco extranjero, hasta la fecha de vencimiento fijada por la Administración Tributaria venezolana, para la presentación de la declaración definitiva del período en el que se incluye el enriquecimiento de fuente extraterritorial;<sup>11</sup> y (iii) *la cuantía del acreditamiento del impuesto extranjero está limitado al monto del impuesto sobre las mismas rentas en el Estado de residencia*: no obstante, los sujetos residentes o domiciliados en Venezuela o aquellos residentes o domiciliados en el extranjero que tenga base fija o establecimiento permanente en el país, que logren demostrar a la Administración Tributaria el pago excedentario en declaraciones definitivas anteriores, podrán tomarlo como un crédito fiscal para el período impositivo inmediato siguiente al que se originó.<sup>12</sup>

### **3. MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL BAJO LA RED DE TRATADOS INTERNACIONALES**

Venezuela posee una red de treinta y dos (32) CDI con economías de variado nivel de desarrollo, modelo económico y tendencias político-ideológicas. En tal

---

<sup>11</sup> Artículo 7 del Reglamento de la ley de impuesto sobre la renta.

<sup>12</sup> Artículo 8 del Reglamento de la ley de impuesto sobre la renta.

sentido, en los últimos 15 años Venezuela ha suscrito y ratificado tratados tributarios internacionales con: Austria, Arabia Saudita, Brasil, Belarus, Canadá, China, Corea del Sur, Cuba, Dinamarca, Emiratos Árabes Unidos, España, Estados Unidos de América, Indonesia, Irán, Kuwait, Malasia, Qatar, Rusia y Vietnam. Esta realidad la posiciona frente al mundo como una Nación vanguardista en cuanto a normas de Derecho tributario internacional. De hecho, el Código Orgánico Tributario admite como fuente de Derecho tributario a: “2. *Los tratados, convenios o acuerdos internacionales celebrados por la República Bolivariana de Venezuela.*” Con esta red de tratados se privilegia la oportunidad de inversión de los residentes y nacionales de tales países al contar con la posibilidad de aplicar alícuotas reducidas desde el cero por ciento (0%) hasta el veinte por ciento (20 %) según el tipo de renta, siempre menor que la alícuota corporativa ordinaria que puede llegar hasta el 40%, según se trate del tipo de contribuyente.

En la gran mayoría de los CDI de Venezuela, los impuestos comprendidos en el artículo 2 son el impuesto sobre la renta y el impuesto a los activos empresariales.<sup>13</sup> Asimismo, se consideran impuesto sobre la renta e impuesto sobre el patrimonio los que gravan la totalidad del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías. La excepción relevante lo constituye el CDI con Italia aplicable al impuesto local de patente de industria y comercio. En tal sentido, se ha criticado la invasión del poder nacional sobre la competencia tributaria exclusiva del poder municipal en lo referido a la creación, recaudación y administración del impuesto sobre la patente de industria y comercio, hoy día impuesto sobre actividades económicas.<sup>14</sup>

En lo relativo al concepto de *residente*, los CDI siguen el concepto previsto en el artículo 4 del modelo OCDE, en tal sentido: “*el término “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, conforme a las leyes de dicho Estado, esté sujeta a impuestos en dicho Estado por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección efectiva, o*

---

<sup>13</sup> El artículo 1 de la Ley del Impuesto a los Activos Empresariales, Gaceta Oficial Extraordinario N° 4.654 del 1 de diciembre de 1993, establecía: “*Se crea un impuesto que pagará toda persona jurídica o natural comerciante sujeta al impuesto sobre la renta, sobre el valor de los activos tangibles e intangibles de su propiedad, situados en el país o reputados como tales, que durante el ejercicio anual tributario correspondiente a dicho impuesto, están incorporados a la producción de enriquecimientos provenientes de actividades comerciales, industriales, o de explotación de minas e hidrocarburos y actividades conexas.*” Tal impuesto fue derogado El 17 de agosto de 2004 mediante Gaceta Oficial N° 38.002.

<sup>14</sup> Ley Orgánica del Poder Público Municipal, Gaceta Oficial Extraordinario N° 6.015 del 28 de diciembre de 2010.

*cualquier otro criterio de naturaleza análoga e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o autoridad local de dicho Estado. Sin embargo este término, no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado sólo por las rentas que obtenga de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio que posean en el mismo.*” Excepcionalmente, en el caso del CDI con USA, se adiciona la mención a cualquier entidad o colectividad creada según las leyes venezolanas que no sea una persona jurídica pero que esté sujeta a la tributación aplicable a las compañías en el país.

Pasemos a revisar las medidas adoptadas para evitar la doble tributación internacional en cada uno de los CDI suscritos por Venezuela: *Tratado con Alemania*: (i) exención con progresividad de las rentas obtenidas en Venezuela, (ii) exención total de las rentas obtenidas en Alemania, (iii) deducción del impuesto pagado en Venezuela por las rentas obtenidas por: dividendos, intereses, regalías, participaciones de consejeros, rentas de artistas y deportistas, bienes inmuebles y sus correspondiente rentas y enajenación de acciones, y (iv) reducción de las tasas de gravamen en Venezuela por un período de 10 años en razón de un programa de incentivos fiscales. *Tratado con Arabia Saudita*:<sup>15</sup> (i) imputación limitada en ambos estados, y (ii) en el caso de Arabia Saudita, los métodos para evitar la doble tributación no perjudicarán las disposiciones del régimen de recaudación del Zakat en lo que se refiere a los nacionales saudíes. *Tratado con Austria*: (i) imputación limitada en Venezuela del impuesto pagado en Austria, (ii) imputación limitada en Austria cuando se trate de rentas obtenidas por transporte de hidrocarburos, dividendos, intereses, regalías, enajenación de acciones y otras rentas, y (iii) exención con progresividad en Austria. *Tratado con Barbados*: (i) imputación limitada en Venezuela por el impuesto pagado en Barbados, y (ii) exención con progresividad en Venezuela sobre las rentas exentas en Barbados, al calcular el impuesto en Venezuela sobre las demás rentas. *Tratado con Brasil*: (i) imputación limitada en Venezuela y Brasil por el impuesto pagado en ambos Estados fuente, y (ii) exención con progresividad en caso de rentas exentas al calcular el impuesto sobre las demás rentas en el Estado de residencia. *Tratado con Belarus*: imputación limitada en el Estado de la residencia. *Tratado con Bélgica*: (i) exención total en Venezuela, (ii) exención con progresividad en Bélgica por las rentas obtenidas en Venezuela salvo en los casos de: dividendos, intereses y regalías, (iii) imputación total en Bélgica del impuesto pagado en Venezuela con ocasión de dividendos, di-

---

<sup>15</sup> Ley Aprobatoria del Acuerdo entre el Gobierno de Arabia Saudita y el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto Sobre la Renta, Gaceta Oficial N° 40.819 del 30 de diciembre de 2015. Su entrada en vigencia se perfeccionará el primer día del segundo mes siguiente al mes en el cual se reciba la última de las notificaciones respectivas.

videndos, intereses y regalías, (iv) exención total en Bélgica de los dividendos recibidos desde Venezuela, y (v) improcedencia de la aplicación en Bélgica de la exención total sobre las rentas obtenidas en Venezuela por el establecimiento permanente cuando tal entidad se ha beneficiado de la compensación de pérdidas fiscales en Venezuela. Tratado con Canadá: (i) imputación total en Canadá y Venezuela del impuesto pagado por beneficios, ingresos o ganancias obtenidos en ambos Estados fuente, y (ii) exención con progresividad por las rentas que queden exentas en Canadá como Estado de residencia. Tratado con República Checa: (i) exención total en Venezuela por las rentas obtenidas en la República Checa, (ii) imputación limitada en la República Checa por el impuesto pagado en Venezuela, y (iii) exención con progresividad por las rentas que queden exentas en la República Checa como Estado de residencia. Tratado con China: (i) imputación limitada en China y Venezuela del impuesto pagado en ambos Estados fuente, y (ii) exención con progresividad en Venezuela por las rentas que queden exentas en este país. Tratado con Corea: (i) imputación limitada en Corea y Venezuela del impuesto pagado en ambos Estados fuente, y (ii) exención con progresividad por las rentas que queden exentas en Venezuela como Estado de residencia. Tratado con Cuba: (i) imputación limitada en Cuba y Venezuela del impuesto pagado en ambos Estados fuente, (ii) exención con progresividad en Cuba y Venezuela por las rentas que queden exentas en ambos Estados residencia, e (iii) imputación de impuestos en Venezuela de impuestos no pagados como consecuencia de bonificaciones, deducciones y otras modalidades de desgravación concedidas en Cuba. Tratado con Dinamarca: (i) imputación limitada en Dinamarca del impuesto pagado en Venezuela, (ii) descuento en Dinamarca del gasto de impuesto pagado en Venezuela atribuible al ingreso obtenido en Venezuela, (iii) imputación limitada en Venezuela del impuesto pagado en Dinamarca, y (iv) exención con progresividad por las rentas que queden exentas en Venezuela como Estado de residencia. Tratado con España: (i) imputación limitada en España y Venezuela del impuesto pagado en ambos Estados fuente, y (ii) exención con progresividad por las rentas que queden exentas en Venezuela o en España como Estados de residencia. Tratado con Estados Unidos: (i) exención integral e imputación ordinaria en Venezuela como Estado de residencia, (ii) imputación total en Estados Unidos como Estado de residencia, y (iii) en el caso de una compañía de los Estados Unidos propietaria de al menos el 10 por ciento (10%) de las acciones con derecho a voto de una compañía residente de Venezuela y de la cual la compañía de los Estados Unidos recibe los dividendos, el impuesto sobre la renta pagado a Venezuela por, o por cuenta de, la compañía que distribuye dichos dividendos, respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos. Dicho crédito deberá ser permitido de conformidad con las disposiciones y sujeto a las limitaciones de las leyes de los Estados Unidos (según pueden ser enmendadas oportunamente sin cambiar el principio general de las mismas). Tratado con Emiratos Árabes Unidos:

imputación limitada en Venezuela y en los Emiratos Árabes Unidos del impuesto pagado en ambos Estados fuente. *Tratado con Francia*: (i) imputación ordinaria en Francia del impuesto pagado en Venezuela para las rentas distintas a dividendos, intereses, regalías, ganancias por enajenación de inmuebles y acciones, asalariado en buques o aeronaves, dietas de asistencias y retribuciones similares, actividades artísticas, deportivas y pensiones por seguridad social, (ii) imputación limitada en Francia del impuesto pagado en Venezuela para todas las rentas distintas a las mencionadas en el literal anterior, (iii) exención integral en Venezuela por las rentas recibidas en Francia, e (iv) imputación limitada en Venezuela por el impuesto pagado en Francia sobre dividendos recibidos. *Tratado con Irán*: (i) imputación limitada en Venezuela e Irán del impuesto pagado en ambos Estados fuente, y (ii) exención progresiva en Venezuela e Irán por las rentas obtenidas en ambos Estados como residencia. *Tratado con Indonesia*: (i) imputación limitada en Venezuela e Indonesia del impuesto pagado en ambos Estados fuente, y (ii) exención progresiva en Venezuela por las rentas obtenidas por un residente venezolano. *Tratado con Italia*: (i) exención integral en Venezuela de las rentas obtenidas en Italia, e (ii) imputación limitada en Italia del impuesto pagado en Venezuela, salvo que la renta esté sujeta en Italia a impuesto por el método de retención en la fuente a pedido del beneficiario de la renta. A tal fin, cuando en virtud de incentivos fiscales otorgados en Venezuela, no se recauden total o parcialmente los impuestos, se considerarán como totalmente pagados a los fines de la aplicación de la imputación limitada en Italia. *Tratado con Países Bajos*: (i) imputación de crédito presumido o crédito a tasa convenida sobre intereses y regalías por un período de diez (10) años, (ii) exención con progresividad en Venezuela por las rentas obtenidas en los Países Bajos, (iii) exención con progresividad en los Países Bajos por las rentas inmobiliarias, beneficios empresariales, dividendos, intereses, regalías recibidos por un establecimientos permanente, ganancias de capital, servicios profesionales independientes, servicios personales dependientes, pensiones de seguridad social, remuneraciones públicas, ganancias por enajenación de inmuebles por el establecimiento permanente y servicios profesionales independientes desde una base fija, e (iv) imputación limitada en los Países Bajos para dividendos, intereses, regalías, ganancias por enajenación de acciones, emolumentos de directores, artistas, deportistas e indemnizaciones globales por seguridad social. *Tratado con Portugal*: (i) imputación limitada en Portugal del impuesto pagado en Venezuela, (ii) exención con progresividad sobre las rentas restantes, y (iii) exención integral en Venezuela por las rentas obtenidas en Portugal. *Tratado con Qatar*: (i) imputación limitada en Venezuela y Qatar del impuesto pagado en el otro Estado, (ii) exención con progresividad sobre las rentas restantes en Venezuela, e (iii) imputación de impuesto no pagado en el otro Estado por aplicación de incentivos fiscales para el desarrollo económico. *Tratado con Reino Unido*: (i) imputación total en el Reino Unido del impuesto pagado en Venezuela, (ii) imputación limitada en

Venezuela del impuesto pagado en el Reino Unido, (iii) exención con progresividad sobre las rentas restantes en Venezuela, e (iv) imputación en el Reino Unido de impuesto no pagado en Venezuela por el otorgamiento de rebajas e incentivos fiscales y siempre que la Administración Tributaria Venezolana certifique que las rebajas e incentivos fiscales tienen por objeto promocionar nuevos desarrollos industriales, comerciales, científicos, educacionales o agrícolas en Venezuela. *Tratado con Rusia*: imputación limitada en Venezuela y Rusia del impuesto pagado en ambos Estados fuente. *Tratado con Suecia*: (i) exención integral en Venezuela de las rentas obtenidas en Suecia, e (ii) imputación total en Suecia del impuesto pagado en Venezuela. A tal fin, se considera como impuesto venezolano pagado, el impuesto sobre la renta que ha debido pagarse de no ser por la aplicación de incentivos fiscales para promover el desarrollo económico en Venezuela. *Tratado con Suiza*: (i) exención con progresividad en Suiza por las rentas obtenidas en Venezuela, (ii) en el caso de dividendos, intereses o regalías, Suiza podrá optar por aplicar la imputación limitada, rebaja de impuestos por una suma global o deducción del gasto de impuesto sobre tales rentas, y (iii) exención integral en Venezuela de las rentas obtenidas en Suiza. *Tratado con Trinidad y Tobago*: (i) imputación limitada en Trinidad y Tobago de los impuestos pagados en Venezuela, y (ii) exención integral en Venezuela de las rentas obtenidas en Trinidad y Tobago. *Tratado con Noruega*: (i) exención integral en Venezuela de las rentas obtenidas en Noruega, (ii) imputación limitada en Noruega del impuesto pagado en Venezuela. A tal fin, se considera como impuesto venezolano pagado, el impuesto sobre la renta que ha debido pagarse de no ser por la aplicación de incentivos fiscales para promover el desarrollo económico en Venezuela, y (iii) exención con progresividad sobre las rentas restantes en Noruega. *Tratado con Malasia*: (i) imputación total en Malasia del impuesto pagado en Venezuela, salvo en el caso del impuesto pagado en Venezuela con ocasión de un dividendo a una sociedad de Malasia que posea al menos el diez por ciento (10%) de una sociedad residente en Venezuela, caso en el cual aplica la imputación limitada en Noruega, e (ii) imputación limitada en Venezuela del impuesto pagado en Malasia; y *Tratado con Kuwait*: (i) imputación limitada en Kuwait y Venezuela del impuesto pagado en ambos Estados fuente, y (ii) exención con progresividad sobre las rentas restantes en Venezuela.

La descripción de las medidas adoptadas para evitar la doble tributación internacional en los CDI suscritos y ratificados o pendientes de ratificación nos permite delinear algunas consideraciones sobre su política tributaria internacional.

En primer lugar, la relación porcentual de positivización de las medidas para evitar la doble tributación internacional quedó establecida de la manera siguiente:

## Métodos para evitar la Doble Tributación en Venezuela

Exención	⇒	81%
Imputación	⇒	87%
Descuento Gasto	⇒	10%
Tax Sparing	⇒	22%
Matching Credit	⇒	3%

En *segundo lugar*, Venezuela al ser un país receptor de capitales es un país que fomenta la importación de capitales desde jurisdicciones extranjeras para el desarrollo económico. Consecuentemente, garantiza la neutralidad en la exportación de capitales desde las jurisdicciones extranjeras hacia el país. A esta conclusión arribamos luego de confirmar la inclusión del método de imputación total o limitada en la mayoría de los tratados internacionales tributarios. De tal forma, las inversiones extranjeras en el país tributarán sobre sus rentas, pudiendo acreditar, bien de manera total o limitada, en el Estado de residencia, el impuesto sobre la renta pagado en el Estado de la fuente. Suma a lo anterior, el hecho que Venezuela ha convenido, como es el caso del Tratado con Suecia, Qatar y Reino Unido, el mecanismo del acreditamiento del impuesto no pagado en el extranjero por la aplicación de incentivos fiscales para potenciar el desarrollo económico del país.

En *tercer lugar*, no está clara la posición del país como Estado de residencia en torno a la protección de las condiciones de competencia entre el inversionista que recibe exclusivamente rentas locales y aquellos que reciben rentas en el extranjero. Esta afirmación deriva de la adopción en algunos de sus tratados tributarios internacionales del mecanismo de exención integral para evitar la duplicidad impositiva en Venezuela por las rentas obtenidas en el extranjero. Esta tendencia ubica a los inversores residentes en el país y que solo obtienen rentas en el extranjero, en una posición más favorable frente a los inversores que solo obtienen rentas locales. Los primeros quedarán desgravados por la totalidad de sus rentas; en tanto a los segundos se les impediría esta posibilidad, teniendo ambos el carácter de beneficiarios de los servicios públicos disponibles en el país. No obstante ello, y de allí nuestra afirmación sobre la poca claridad de la posición venezolana, vemos como Venezuela también ha acogido la exención con progresividad

como mecanismo para evitar la doble tributación internacional como Estado de residencia. Esta medida alivia la desigual posición de los contribuyentes frente a la Ley. En efecto, la competencia entre inversionistas con rentas locales y aquellos con renta mundial no se verá afectada por la exclusión de rentas en la base imponible del tipo impositivo. En los tratados que aplique, siempre existirá la posibilidad de incluir las rentas exentas en la escala progresiva para gravar las rentas restantes en Venezuela como Estado de residencia.

#### **4. ASPECTOS ADMINISTRATIVOS Y FORMALES**

En Venezuela a los fines de poder disfrutar de los beneficios de los CDI que estén vigentes deben cumplirse dos requisitos: (i) que el contribuyente demuestre en cualquier momento que es residente del país del cual se trate, y (ii) se cumplan con las disposiciones del CDI.<sup>16</sup> En tal sentido, a los fines de probar la residencia deben presentarse las constancias expedidas por autoridades extranjeras, previa traducción oficial y legalización.

#### **5. DOCTRINA ADMINISTRATIVA**

La Administración Tributaria venezolana se ha pronunciado sobre:

1. El objeto del certificado de residencia fiscal, señalando que tal certificación busca resolver los problemas que surgen con ocasión de la doble imposición internacional. En el caso de las personas naturales, el certificado de residencia deberá ser otorgado a quienes demuestren su carácter de residente de acuerdo a la legislación interna. En el caso de personas jurídicas (extranjeros), el certificado de residencia fiscal deberá ser otorgado al que demuestre su carácter de domiciliado de acuerdo a la legislación interna o de acuerdo a la normativa contenida en los CDI. Al efecto, las personas jurídicas que hayan sido constituidas en el país y no hayan modificado su domicilio, se considerarán domiciliadas en la República Bolivariana de Venezuela a los efectos tributarios.<sup>17</sup>
2. La caracterización del concepto de establecimiento permanente en lo relativo a la aplicación del CDI con China y USA. En tal sentido, confirmó la aplicación de los comentarios del modelo de convenio OCDE señalando que para

---

<sup>16</sup> Artículo 3 de la Ley de impuesto sobre la renta.

<sup>17</sup> Consulta N° 1525-2897 del 2 de diciembre de 2010 y N° DCR-547719 del 3 de febrero de 2009.

se configure un establecimiento permanente en Venezuela, es necesario: (i) que exista un lugar fijo de negocios, (ii) el lugar fijo de negocios debe contribuir con los beneficios de la empresa, (iii) el lugar fijo de negocios, puede cubrir un local, sede de dirección, oficina, fábrica, etc, (iv) debe haber un punto geográfico fijo y determinado en donde ubicar al establecimiento permanente, y (v) la actividad de la empresa puede ser realizada principalmente por personas con una relación laboral.<sup>18</sup>

## REFERENCIAS

### Legislativas

- *Código Orgánico Tributario*, Gaceta Oficial N° 6.152 Extraordinario del 18 de noviembre de 2014.
- *Decreto N° 1.808, mediante el cual se dicta el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones*, Gaceta Oficial N° 36.203 de fecha 12 de mayo de 1997.
- *Ley Aprobatoria del Acuerdo entre el Gobierno de Arabia Saudita y el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto Sobre la Renta*, Gaceta Oficial N° 40.819 del 30 de diciembre de 2015.
- *Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta*, Gaceta Oficial N° 6.210 Extraordinario del 30 de diciembre de 2015.
- *Ley de Impuesto Sobre la Renta*, Gaceta Oficial N° 20.851 del 17 de julio de 1942.
- *Ley del Impuesto a los Activos Empresariales*, Gaceta Oficial Extraordinario N° 4.654 del 1 de diciembre de 1993 (derogado).
- *Ley Orgánica del Poder Público Municipal*, Gaceta Oficial Extraordinario N° 6.015 del 28 de diciembre de 2010.
- *Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta*, Gaceta Oficial N° 5.662 Extraordinario del 24 de septiembre de 2003.

---

<sup>18</sup> Consulta N° DRC-5-62.425 del 8 de septiembre de 2011.

**Doctrina Administrativa**

- *Consulta N° 1525-2897 del 2 de diciembre de 2010, N° DCR-547719 del 3 de febrero de 2009 y N° DRC-5-62.425 del 8 de septiembre de 2011, emitidas por la División de Doctrina Tributaria, Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).*

Marzo, 2016

