

# *La aplicación del sistema americano de deducción fiscal FDII por el pago de regalías de empresas venezolanas*

Alejandro Silva Ortiz\*  
David Moucharfiech\*\*

RVDM, Nro. 4, 2020. pp-125-144

**Resumen:** El objeto de este trabajo es analizar el sistema americano de deducción fiscal sobre ingresos provenientes del extranjero, denominado 'Foreign-Derived Intangible Income' (FDDI), aplicado en Estados Unidos de América de acuerdo con el Tax Cuts and Jobs Act. Esto con el fin de identificar los beneficios fiscales para las corporaciones americanas sobre los ingresos obtenidos por regalías como contraprestación del licenciamiento de marcas a una empresa venezolana.

**Palabras clave:** Deducción fiscal, licenciamiento, regalías, impuesto sobre la renta, Estados Unidos de América, Venezuela.

**Abstract:** *The main purpose of this paper is to analyze the tax deduction system for foreign income, known as 'Foreign-Derived Intangible Income' (FDDI), in the United States of America according to the Tax Cuts and Jobs Act, through the identification of the tax benefits for American corporations related to the income derived from royalty payments by Venezuelan companies.*

**Key words:** *Tax deduction, licensing, royalties, income tax, United States of America, Venezuela.*

---

\* Abogado, mención *cum laude*, Universidad Católica Andrés Bello. Diploma de Estudios Avanzados, Universidad de Navarra, Pamplona, España. Visiting Scholar Reasearcher, Fordham University, Nueva York, Estados Unidos de América. Doctor en Derecho, mención sobresaliente cum laude por unanimidad, Universidad de Navarra, Pamplona, España. Email [asilva@slvconsultores.com](mailto:asilva@slvconsultores.com)

\*\* Abogado, Universidad Católica Andrés Bello. Especialización Derecho Tributario Universidad Central de Venezuela. Magister en Derecho con énfasis en Derecho Internacional de los Negocios, Universidad Externado de Colombia. Egresado (PAG) Instituto de Estudios Superiores de Administración. Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Miembro de la Asociación Venezolana de Arbitraje. Socio del escritorio Moucharfiech Abogados (Maracaibo-Venezuela). Email: [mdavid@mabogados.com.ve](mailto:mdavid@mabogados.com.ve)



# *La aplicación del sistema americano de deducción fiscal FDII por el pago de regalías de empresas venezolanas*

Alejandro Silva Ortiz\*  
David Moucharfiech\*\*

RVDM, Nro. 4, 2020. pp-125-144

## SUMARIO:

**INTRODUCCIÓN.** *1. Régimen de deducción fiscal derivado de la aplicación del FDII para las corporaciones americanas licenciantes de marcas para su explotación comercial en el exterior. 1.1. Sujetos pasivos legitimados para solicitar la deducción fiscal. 1.1.1. Entidad contribuyente fiscal americana gravable como C Corporation. 1.1.2. Corporaciones americanas destinadas a la venta de bienes intangibles a empresas extranjeras para su explotación comercial en el exterior. 1.1.3. No debe existir relación de control con la empresa extranjera explotadora de las marcas en el exterior. 1.2. Tasa de deducción fiscal y método de cálculo. 2. Régimen fiscal sobre el pago de regalías en Venezuela. 2.1. Régimen aplicable a las personas que no están domiciliadas o residenciadas en Venezuela como beneficiarios de regalías por licencias sobre uso o explotación de marcas según el DLISLR. 2.1.1. El concepto de regalías en Venezuela 2.1.2. Determinación del enriquecimiento proveniente de regalías. 2.1.3. De las retenciones aplicables a los pagos realizados por concepto de regalías y demás participaciones análogas 2.2. Régimen aplicable a las regalías según el CEDT. 3. Consideraciones finales sobre los beneficios fiscales para las corporaciones americanas en los acuerdos de licenciamiento de marcas y pago de regalías con empresas venezolanas.* **BIBLIOGRAFÍA**

---

\* Abogado, mención *cum laude*, Universidad Católica Andrés Bello. Diploma de Estudios Avanzados, Universidad de Navarra, Pamplona, España. Visiting Scholar Researcher, Fordham University, Nueva York, Estados Unidos de América. Doctor en Derecho, mención sobresaliente cum laude por unanimidad, Universidad de Navarra, Pamplona, España. Email [asilva@slvconsultores.com](mailto:asilva@slvconsultores.com)

\*\* Abogado, Universidad Católica Andrés Bello. Especialización Derecho Tributario Universidad Central de Venezuela. Magister en Derecho con énfasis en Derecho Internacional de los Negocios, Universidad Externado de Colombia. Egresado (PAG) Instituto de Estudios Superiores de Administración. Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Miembro de la Asociación Venezolana de Arbitraje. Socio del escritorio Moucharfiech Abogados (Maracaibo-Venezuela). Email: [mdavid@mabogados.com.ve](mailto:mdavid@mabogados.com.ve)

## INTRODUCCIÓN.

En diciembre de 2017 fue publicado en Estados Unidos de América el *Tax Cuts and Jobs Act*<sup>1</sup> (en adelante, el “**TCJA**”), el cual contiene un conjunto de reformas y deducciones fiscales destinadas a incentivar las operaciones corporativas de las empresas americanas exportadoras de bienes y servicios. En este trabajo nos referiremos, específicamente, al sistema de deducción fiscal sobre ingresos provenientes del extranjero por la explotación de bienes intangibles, denominado ‘*Foreign-Derived Intangible Income*’ (en adelante, “**FDII**”), aplicable a las corporaciones americanas licenciantes de marcas para su uso y explotación comercial por parte de empresas extranjeras en el mercado internacional, bajo una tasa de **37.5%** de deducción fiscal<sup>2</sup>.

Aunado a lo anterior, Estados Unidos de América y Venezuela suscribieron el Convenio con el Objeto de Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto Sobre la Renta y Sobre el Patrimonio (en adelante, el “**CEDT**”)<sup>3</sup>. Por lo tanto, las corporaciones americanas que otorguen licenciamientos de marcas a empresas venezolanas para su uso y explotación estarán sujetas al pago de impuesto sobre la renta sobre dichas regalías, de conformidad con los límites fijados en el CEDT.

En nuestro criterio, se trata de un asunto de especial interés corporativo, fiscal y económico que podría incentivar la ejecución de operaciones comerciales en Estados Unidos de América. De esta manera, nos ha parecido relevante analizar las regulaciones antes mencionadas a los fines de identificar las eficiencias fiscales para las organizaciones corporativas americanas en el marco de la aplicación del sistema de deducción fiscal FDII y su relación con empresas en el extranjero y, más específicamente, con Venezuela, en los acuerdos de licenciamiento de marcas y pago de regalías.

En este sentido, nos proponemos abordar este trabajo de la siguiente forma:

- (i) Régimen de deducción fiscal FDII aplicable a las corporaciones americanas licenciantes de marcas para su explotación comercial en el exterior, según el TCJA;
- (ii) Régimen fiscal sobre el pago de regalías en Venezuela, según el Decreto con Valor, Rango y Fuerza de Ley de Reforma Parcial del Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta<sup>4</sup> (en adelante, el “**DLISLR**”) y el CEDT; y

---

<sup>1</sup> Public Law 115-97, 131 Stat. 2054 (2017) la cual fue incorporada al *United States Code* a través del Título 26, Sección 250 (26 U.S.C. 250).

<sup>2</sup> 26 U.S.C. § 250.

<sup>3</sup> Ley Aprobatoria del 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 Impuestos Sobre La Renta y Sobre el Patrimonio. Gaceta Oficial N° 5.427 Extraordinario del 5 de enero del 2000.

<sup>4</sup> Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma del Decreto Con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta Publicado en Gaceta Oficial N. ° 6210 Extraordinaria, 30 de diciembre de 2015.

- (iii) Consideraciones finales sobre los beneficios fiscales para las corporaciones americanas en los acuerdos de licenciamiento de marcas y pago de regalías con empresas venezolanas.

## ***1. Régimen de deducción fiscal FDII aplicable a las corporaciones americanas licenciantes de marcas para su explotación comercial en el exterior.***

El FDII es un sistema de deducción fiscal aplicable a un específico tipo de entidades americanas con el fin de incentivarlas a mantener la titularidad, control y gestión de su propiedad intelectual e industrial en Estados Unidos de América, en lugar de ejecutar este tipo de operaciones por medio de otras jurisdicciones que también ofrecen beneficios fiscales. A continuación, nos referiremos a (i) los sujetos pasivos legitimados para solicitar la deducción fiscal FDII y (ii) la tasa de deducción y método de cálculo.

### ***1.1. Sujetos pasivos legitimados para solicitar la deducción fiscal.***

Los sujetos pasivos legitimados para solicitar el sistema de deducción fiscal FDII a las cuales se ciñe el presente trabajo deben cumplir con tres elementos: (i) ser una entidad contribuyente fiscal americana constituida como *C Corporation*<sup>5</sup>, (ii) vender bienes intangibles a compañías extranjeras para su uso y explotación comercial en el exterior<sup>6</sup>, y (iii) que no exista relación de control con la empresa que explota los bienes intangibles en el exterior<sup>7</sup>.

#### ***1.1.1. Entidad contribuyente fiscal americana gravable como C Corporation.***

No profundizaremos en este trabajo sobre las características de este tipo de entidad. Por ello, nos remitimos a lo expuesto en la legislación americana en la materia<sup>8</sup>. No obstante, debemos precisar que, a diferencia de la *S Corporation* y la *Limited Liability Company*, este tipo de entidades son gravadas de forma separada a sus accionistas, de manera que la *C Corporation* debe pagar el impuesto a las ganancias corporativas (*income tax*) en relación a su operación económica y, por su parte, los accionistas serán luego responsables del impuesto a las ganancias individuales y(o) corporativas derivado de los dividendos que sean pagados por la *C Corporation*. En este sentido, se produce una doble tributación que recae sobre la *C Corporation* y sus accionistas.

---

<sup>5</sup> Véase 26 U.S.C. § 250(a)(1).

<sup>6</sup> Véase 26 U.S.C. § 250(b)(4)(A) y 26 U.S.C. § 250(b)(5)(A).

<sup>7</sup> Véase 26 U.S.C. § 250(b)(5)(C).

<sup>8</sup> 26 U.S.C. § 1.1361-1 y § 301.7701-2.

### ***1.1.2. Corporaciones americanas destinadas a la venta de bienes intangibles a empresas extranjeras para su explotación comercial en el exterior.***

Según la legislación americana, las marcas son calificadas como bienes intangibles desde el punto de vista fiscal, conjuntamente con las patentes, los derechos de autor y los software, entre otros<sup>9</sup>. Por tanto, el sistema de deducción fiscal FDII aplica a las corporaciones que operan como licenciantes de marcas (u otros bienes intangibles) a otras empresas en el exterior para su uso y explotación comercial fuera de Estados Unidos de América, por ejemplo, como consecuencia de la celebración de contratos de distribución de productos farmacéuticos, alimentos o bienes de consumo masivo cuyas marcas normalmente son objeto de licenciamiento a los distribuidores en los mercados donde estos productos son comercializados.

En efecto, según el TCJA, las actividades de licenciamiento pueden calificarse como “venta” de bienes intangibles con independencia de que esta sea realizada de forma directa o indirecta por las corporaciones americanas<sup>10</sup>. Bajo este esquema comercial, la corporación americana puede licenciar las marcas directamente, o por medio de sus compañías subsidiarias en el exterior, siempre que su licenciatarario final sea una empresa extranjera no relacionada y sea demostrado ante la Secretaría del Tesoro que las marcas serán usadas y explotadas en el exterior<sup>11</sup>.

Aunque existen diversas modalidades de negociación, el licenciamiento de las marcas a los distribuidores y comercializadores internacionales representa uno de los elementos comerciales de mayor importancia junto a la negociación del precio y de los servicios de asesoría técnica, entre otros mecanismos que puedan aplicar en el modelo de distribución internacional. Es importante destacar que los pagos de las regalías por el licenciamiento de las marcas podrán estar sujetos a impuestos y a su respectiva retención en el país de la fuente, atendiendo a la legislación tributaria local, o bien conforme al convenio para evitar la doble tributación en caso de que este haya sido suscrito.

En este sentido, en la segunda sección de este trabajo, analizaremos el régimen fiscal vinculado a las regalías obtenidas por una corporación americana como contraprestación por el licenciamiento de marcas a una empresa venezolana, tomando en cuenta que Estados Unidos de América y Venezuela suscribieron el CEDT.

---

<sup>9</sup> 26 U.S.C. § 936(h)(3)(B)(iii).

<sup>10</sup> Véase 26 U.S.C. § 250(b)(5)(C).

<sup>11</sup> Al respecto, Lowell D. Yoder, *A Note from the Editor-in-Chief*, «Royalties Qualifying for FDII», en *International Tax Journal* N° 44 (septiembre-octubre 2018), 3; y David S. Miller, Sean Webb y Elizabeth Wytock, «The Proposed FDII Regulations», *Paper*, SSRN Elsevier, abril, 2019, <https://ssrn.com/abstract=3378074>, 13.

### ***1.1.3. No debe existir relación de control con la empresa extranjera explotadora de las marcas en el exterior.***

La corporación americana licenciante de las marcas no puede ser una entidad relacionada a la compañía extranjera licenciataria destinada a la explotación comercial de las marcas. Al respecto, la legislación americana define a las empresas relacionadas como la vinculación existente entre una o más corporaciones y una compañía matriz que posee control accionario sobre estas<sup>12</sup>, siempre que la compañía matriz sea propietaria y posea el poder de controlar al menos el 50% de las acciones y de los derechos de voto en la asamblea de accionistas de alguna de las referidas corporaciones, bien sea de forma directa o, indirectamente, a través de las otras corporaciones del grupo<sup>13</sup>.

Adicionalmente, la legislación americana establece que también se considerarán partes relacionadas aquellas personas u organizaciones distintas a una corporación (por ejemplo, una persona natural, sociedad o trust) que sean tratadas como miembros de un grupo corporativo por controlar o estar controladas de parte de otros miembros del referido grupo. A tales efectos, se entenderá por “*control*” el derecho de propiedad y poder de decisión que alguna de las partes relacionadas posea, de forma directa o indirecta, sobre más del 50% de las acciones, los derechos de voto o los intereses de participación de la otra, según corresponda<sup>14</sup>.

Excepcionalmente, como señalamos en el apartado anterior, la corporación americana licenciante de las marcas puede sub-licenciarlas a empresas relacionadas en el exterior, siempre que una empresa extranjera no relacionada sea la destinataria final del licenciamiento de las marcas y sea demostrado ante la Secretaría del Tesoro que estas serán usadas y explotadas en el mercado internacional<sup>15</sup>.

### ***1.2. Tasa de deducción fiscal y método de cálculo.***

Una vez determinado en los apartados anteriores el sujeto pasivo legitimado para solicitar la deducción fiscal FDII, nos referiremos a continuación a la tasa de dicha deducción fiscal y a su método de cálculo. En este sentido, **desde el 1º de enero de 2.018 hasta el 31 de diciembre de 2.025**, las corporaciones americanas analizadas en esta sección pueden solicitar una deducción fiscal del **37,5%** sobre los ingresos derivados del pago de regalías por el licenciamiento de marcas al exterior, de acuerdo con el método de cálculo que analizaremos en este apartado<sup>16</sup>. Como consecuencia, una vez

<sup>12</sup> Se encuentran exceptuadas de este régimen las corporaciones descritas en 26 U.S.C. § 1504(b).

<sup>13</sup> Véase 26 U.S.C. § 250(b)(5)(D) y 26 U.S.C. § 1504(a)(1)(A) y (B).

<sup>14</sup> Véase 26 U.S.C. § 250(b)(5)(D) y 26 U.S.C. § 954(d)(3).

<sup>15</sup> Véase 26 U.S.C. § 250(b)(5)(C).

<sup>16</sup> Véase 26 U.S.C. § 250(a)(1)(A).

realizada la referida deducción de 37.5%, se aplicará la tasa general del impuesto a las ganancias corporativas de **21%**<sup>17</sup>. No obstante, a partir del **1° de enero de 2.026**, la referida deducción fiscal será disminuida de un 37,5% a un 21,875%<sup>18</sup>.

El legislador americano establece un complejo método de cálculo a los fines de determinar la porción de las ganancias derivadas de regalías que pueden ser objeto de dicha deducción. Seguidamente, nos referiremos paso por paso al método de cálculo del sistema de deducción fiscal FDII. Así, en primer lugar, procederemos a definir los distintos conceptos sobre ingresos y activos usados en el método de cálculo y, luego, abordaremos con detalle las fórmulas y operaciones aritméticas que resultan aplicables para calcular la deducción, siguiendo lo dispuesto en el TCJA y la interpretación realizada por expertos fiscales en la materia<sup>19</sup>:

- (i) Ingreso calificado para la deducción (*Deduction Eligible-Income*) (en adelante, “**DEI**”): es el ingreso bruto de la corporación americana menos las deducciones e impuestos<sup>20</sup>;
- (ii) Inversión en activos calificados para el negocio (*Qualified Business Asset Investment*) (en adelante, “**QBAI**”): promedio del valor de los activos tangibles depreciables usados por una corporación para la ejecución de su negocio (por ejemplo, una planta para la fabricación de productos)<sup>21</sup>;
- (iii) Ingresos intangibles estimados (*Deemed Intangible Income*) (en adelante, “**DII**”): es el resultado que se obtiene al restarle al DEI el equivalente al 10% del QBAI<sup>22</sup>;
- (iv) Ingresos Extranjeros Calificados para Deducción (*Foreign Derived Deduction Eligible Income*) (en adelante, “**FDDEI**”): es la porción del DEI que corresponde a los ingresos derivados de las regalías relativas al licenciamiento de una marca a

<sup>17</sup> Véase 26 U.S.C. 11.

<sup>18</sup> Véase 26 U.S.C. § 250(a)(3).

<sup>19</sup> En este sentido, Daniel Karnis, «Understanding the FDII Deduction: C Corporations with Foreign-Derived Intangible Income Can Benefit from 37.5% Deduction», *Journal of Accountancy* 227 N° 2 (febrero, 2019), <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2019/feb/foreign-derived-intangible-income-deduction.html>; Timothy Dowd y Paul Landefeld: «The Business Cycle and the Deduction for Foreign Derived Intangible Income: A Historical Perspective», *Paper*, SSRN Elsevier, 2 de julio de 2.018, <https://ssrn.com/abstract=3217279>, 7; Frank J. Vari: «Foreign-derived intangible income: Tax reform’s overlooked new benefit for I.S. corporate exporters», *Newsletter*, The Tax Adviser, 2 de agosto de 2018, <https://www.thetaxadviser.com/newsletters/2018/aug/foreign-derived-intangible-income-deduction.html>.

<sup>20</sup> Para el referido cálculo no se tomarán en cuenta los siguientes montos respecto al ingreso bruto de la corporación (i) los montos relativos establecidos en 26 U.S.C. § 951(a)(1), (ii) el Global Intangible Low-Taxed Income según 26 U.S.C. § 951A, (iii) las ganancias por servicios financieros definidas en 26 U.S.C. § 904(d)(2)(D), (iv) los dividendos recibidos por la corporación en caso de que sea controlada por una corporación extranjera, (v) las ganancias derivadas de la extracción de petróleo y gas según 26 U.S.C. § 907(c)(1), y (vi) las ganancias provenientes de cualquier sucursal en el exterior según 26 U.S.C. § 904(d)(2)(J).

<sup>21</sup> Este cálculo debe realizarse según las reglas para determinar el promedio y depreciación de los activos tangibles según el método establecido 26 U.S.C. § 951(d).

<sup>22</sup> Véase 26 U.S.C. § 250(b)(2)(A).



una empresa extranjera para su uso y explotación en el exterior<sup>23</sup>; e

- (v) Ingresos Extranjeros Derivados de Intangibles (*Foreign Derived Intangible Income*) (en adelante, “**FDII**”): es la porción del DII que corresponde a los ingresos derivados de las regalías relativas al licenciamiento de una marca a una empresa extranjera para su uso y explotación en el exterior, la cual será objeto de la deducción fiscal de 37,5%<sup>24</sup>;

Una vez determinados los anteriores conceptos, procederemos, en segundo lugar, a exponer el método de cálculo de la deducción fiscal FDII:

(a) *DII: DEI – 10% del QBAI*

(b) *FDII: DII x FDDEI / DEI*

Como puede apreciarse, el primer paso consiste en obtener el DII, para lo cual se debe restar al DEI el equivalente al 10% del QBAI, según se indica en la fórmula descrita en el punto (a) anterior. Luego, deberá obtenerse el FDII, es decir, el monto al cual se le aplicará la deducción de **37,5%**, a través de la fórmula indicada en el punto (b) anterior.

A continuación pondremos el siguiente ejemplo para ilustrar el anterior método de cálculo<sup>25</sup>:

La Corporación ABC tiene un DEI de US\$ 1.000.000,00 por la fabricación, venta y licenciamiento de las marcas de un producto de consumo masivo a una empresa no relacionada en Venezuela, la cual se encuentra usando y explotando comercialmente allí dicha marca<sup>26</sup>.

El 25% de los ingresos de la corporación americana provienen del licenciamiento de las marcas a Venezuela, es decir, US\$ 250.000,00 (FDDEI). Asimismo, la corporación americana es propietaria de unos activos tangibles depreciables cuyo valor promedio equivale a US\$ 2.000.000,00 (QBAI).

Como consecuencia de lo anterior, el DII se obtendrá restándole al DEI (US\$ 1.000.000,00) el equivalente al 10% del QBAI (US\$ 200.000,00), dando como resultado US\$ 800.000,00.

$$800.000 (DII) = 1.000.000,00 (DEI) - 0.1 \times 2.000.000 (QBAI)$$

<sup>23</sup> Véase 26 U.S.C. § 250(b)(4).

<sup>24</sup> Véase 26 U.S.C. § 250(a)(2)(B).

<sup>25</sup> En este sentido, Timothy Dowd y Paul Landefeld: «The Business Cycle and the Deduction for Foreign Derived Intangible Income: A Historical Perspective», *Paper*, SSRN Elsevier, 2 de julio de 2.018, <https://ssrn.com/abstract=3217279>, 8.

<sup>26</sup> Tal como se indicó en la Introducción de este trabajo, aun cuando el sistema de deducción fiscal FDII se aplica a la venta de bienes y servicios a empresas no relacionadas en el exterior, en este trabajo únicamente nos estamos concentrando en analizar los efectos de esta regulación sobre las actividades de licenciamiento de marcas.

Seguidamente, para obtener el FDII, es decir, el monto al cual se le aplicará la tasa de deducción fiscal, deberá aplicarse la siguiente operación aritmética: el DII (US\$ 800.000, 00) se multiplicará por el FDDEI (US\$ 250.000,00) y, luego, se dividirá entre el DEI (US\$ 1.000.000,00):

$$200.000 (FDII) = 800.000 (DII) \times 250.000 (FDDEI) / 1.000.000 (DEI)$$

Finalmente, se debe aplicar la tasa de deducción fiscal de 37,5% sobre el anterior resultado, lo cual arrojará una deducción equivalente, en este caso, a **US\$75.000,00**:

$$75.000 = 200.000,00 \times 0.375$$

Por consiguiente, la deducción fiscal declarada sería equivalente a US\$ 75.000,00 y la base imponible sería la cantidad de **US\$ 125.000,00**, a la cual se le deberá aplicar la tasa general de impuesto de 21%, dando como resultado un impuesto a pagar de **US\$ 26.250,00**. En efecto, la tasa de impuesto efectiva mediante la cual se gravaría el FDII (US\$ 200.000,00) sería 13,125%. De este modo, podemos concluir que las regalías tienen un tratamiento especial bajo este régimen fiscal americano, lo cual causa un ahorro fiscal a las corporaciones americanas<sup>27</sup>.

Como puede apreciarse, cada uno de los anteriores conceptos financieros requiere de un análisis técnico ampliamente detallado sobre los ingresos brutos, la determinación del valor de los activos tangibles y los impuestos y deducciones aplicables a la corporación americana, de acuerdo con los criterios, técnicas y procedimientos contenidos en las normas fiscales de la legislación americana anteriormente referenciadas. No obstante, consideramos que se trata de un importante incentivo a los fines de promover no solo la ejecución de las operaciones comerciales de licenciamiento de marcas según el análisis específico realizado en este trabajo, sino en relación a la exportación de servicios y bienes tangibles e intangibles en los términos establecidos por el TCJA.

## ***2. Régimen fiscal sobre el pago de regalías en Venezuela.***

En la presente sección abordaremos el régimen fiscal venezolano sobre el pago de regalías a terceros domiciliados o residenciados en el exterior, según el DLISLR y el CEDT.

<sup>27</sup> Al respecto, véase Frank J. Vari: «Foreign-derived intangible income: Tax reform's overlooked new benefit for I.S. corporate exporters», *Newsletter*, The Tax Adviser, 2 de agosto de 2018, <https://www.thetaxadviser.com/newsletters/2018/aug/foreign-derived-intangible-income-deduction.html>.

## ***2.1. Régimen aplicable a las personas que no están domiciliadas o residenciadas en Venezuela como beneficiarios de regalías por licencias sobre uso o explotación de marcas según el DLISLR.***

Con el objeto realizar un análisis detallado del régimen fiscal general sobre el pago de regalías a terceros no residentes ni domiciliados en Venezuela, a continuación, nos referiremos (i) al concepto de regalías, (ii) a la determinación del enriquecimiento neto por el pago de regalías y (iii) a las retenciones aplicables a los pagos realizados por concepto de regalías y demás participaciones análogas, de acuerdo con el régimen legal de impuesto sobre la renta en Venezuela.

### ***2.1.1. El concepto de regalías en Venezuela.***

El DLISLR establece una definición de regalía en el párrafo único del artículo 48, la cual señala que “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”<sup>28</sup>.

Siendo que en este estudio estamos analizando las regalías por la explotación de marcas, debemos destacar que según el DLISLR estaremos en presencia de una regalía siempre y cuando dicha contraprestación cumpla con dos características, a saber: (i) se pague en razón al uso o goce la marca y (ii) sea fijada en relación a una unidad de producción o venta.

Sobre el concepto de regalías, también se ha pronunciado la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, que analizó si las cantidades pagadas por una empresa venezolana a una empresa francesa correspondía a esta figura. Para esto no solo se analizó el régimen legal de impuesto sobre la renta sino también el Convenio entre la República de Venezuela y el Gobierno de la República Francesa que tiene como objeto de Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión y el Fraude Fiscal en Materia de Impuesto sobre la Renta, y al final señaló:

“De acuerdo con las definiciones de asistencia técnica y de regalía, antes transcritas, aprecia la Sala que para que se trate de una regalía es necesario que se ceda el derecho a usar y explotar patentes, marcas de fábrica o comercial, dibujo, modelo, plan, fórmula, derechos de autor, procedimientos, derechos de explotación o unidades de producción; y además que el monto pagado como contraprestación por la regalía sea

---

<sup>28</sup> Art. 48. Párrafo único del DLISLR.

fijado en relación a una unidad de producción, de exploración o explotación, cualquiera sea su denominación en el contrato”<sup>29</sup>.

Nos parece importante hacer la precisión anterior para aclarar la definición de regalía, ya que, si bien ésta es una de las formas de fijar la contraprestación por el uso de una marca, no sería la única<sup>30</sup> y el régimen tributario a los efectos de impuesto sobre la renta varía dependiendo de la figura que se utilice para fijar la contraprestación.

### ***2.1.2. Determinación del enriquecimiento proveniente de regalías.***

Dentro de las rentas presuntas, tenemos los enriquecimientos netos provenientes de regalías o participaciones análogas (las cuales se consideran de fuente venezolana), obtenidas por personas domiciliadas o residenciadas en el exterior.

El régimen de rentas presuntas está contenido en el Capítulo IV del DLISLR, y, como señala Dugarte, aunque no existe una definición o concepto sobre dichas rentas<sup>31</sup>, dicho régimen se aplica principalmente a pagos realizados a personas que no estén domiciliadas o residenciadas en el país. En este régimen, la determinación del enriquecimiento se realiza en forma presuntiva, calculado en un porcentaje de los ingresos, todo esto en vista de la dificultad que existe para fiscalizar y lograr la efectiva recaudación de esta clase de rentas.

En el caso de licencias para el uso o explotación de marcas, como señala Korody Tagliaferro, el régimen presuntivo solo se aplicará cuando dicha remuneración se pague en forma de regalía a personas no domiciliadas en Venezuela y, para el resto de los enriquecimientos, se aplicaría el régimen regular u ordinario para determinar la renta<sup>32</sup>.

<sup>29</sup> Tribunal Supremo de Justicia, No. 00374, de fecha 1/3/2007 (Caso Geoservices, C.A.) acceso el 6 de junio de 2020 <http://avdt.msinfo.info/bases/biblio/texto/REVISTA%20DE%20DERECHO%20TRIBUTARIO%20No%20114%20ABRIL%20MAYO%20JUNIO%202007.pdf>

<sup>30</sup> Juan Korody Tagliaferro, Régimen Impositivo De Los Intangibles En El Ordenamiento Jurídico Venezolano. (Caracas.: Editorial Torino, C.A., 2013), 114 quien señala: “También hemos indicado que la regalía es la forma más difundida o adoptada para la determinación de la remuneración en el contrato de licencia sobre derechos de intangibles, pero no es la única forma y así lo entendió nuestro legislador en el caso de las Marcas”.

<sup>31</sup> Véase Antonio Dugarte, «*Impuesto Sobre La Renta*» en Manual Venezolano de Derecho Tributario. Coord. por Jesús, Sol Gil (Caracas: AVDT, 2013) 27. “...el texto legal, no considera una definición sobre lo que debe entenderse como una Renta Presunta, tampoco lo hace el Reglamento de dicha Ley. No obstante, la Hermenéutica aplicada al articulado del Capítulo IV que regula dicho aspecto (Artículos 34 al 49 de la Ley), nos permite llegar a construir la siguiente tesis: el régimen de Renta Presunta, es aplicable a todos aquellos contribuyentes, sometidos a tributación en Venezuela por la Ley de Impuesto Sobre la Renta que no sean residente o no se encuentren domiciliados en nuestro país, y en consecuencia, su actividad en Venezuela no sea de fácil evaluación, control o fiscalización por parte de la autoridad competente, con el objeto de procurar la obtención del adecuado soporte de los costos y gastos que se derivan de su actividad, o en su defecto, de la determinación sobre base real, del costo o gasto que le es atribuible a la actividad aquí desarrollada. Por dicha razón, el legislador se ve en la necesidad de “presumir” cuál es su renta, sin que el contribuyente se vea en la obligación de tener que demostrar cuáles costos o gastos son los que imputa.”

<sup>32</sup> Juan Korody Tagliaferro, «Una Visión Crítica sobre el Régimen de Rentas Presuntas Provenientes de Intangibles en el Impuesto sobre la Renta Venezolano» Revista de Derecho Tributario No. 136. (2012): 28.

De no existir un tratado para evitar la doble tributación, las personas no domiciliadas o residenciadas en Venezuela que obtengan rentas que se consideren venezolanas, como lo es la que se obtiene por regalías derivadas de la explotación en el país de la propiedad industrial o intelectual objeto de licenciamiento<sup>33</sup>, estarían sujetas al impuesto y retención indicado en la ley local, es decir, se aplicarían las respectivas tarifas a los enriquecimientos netos,<sup>34</sup> sin ningún límite.

Una vez obtenidos los enriquecimientos netos, debe aplicarse la respectiva tarifa que, según sea una persona natural o jurídica, será del 34% para personas naturales<sup>35</sup>, y para las personas jurídicas sería según lo establece el artículo 52 del DLISLR, es decir, una tarifa progresiva de 15%, 22% y 34%, según los ingresos, hasta la porción de ingresos equivalentes a 2.000 UT en la primera tarifa, ingresos hasta 3.000 UT en la segunda tarifa y por la fracción que exceda las 3.000 UT se aplica la tercera tarifa respectivamente.

Siendo esto, podemos indicar que el efecto impositivo para las personas naturales es del 30.6% sobre los ingresos brutos, y para las personas jurídicas, en el mayor de los casos, será similar, ya que en nuestro país la unidad tributaria ha sido infravalorada por años, y la mayor parte del enriquecimiento neto pagado a una persona jurídica no domiciliada en Venezuela excederá las 3.000 UT<sup>36</sup>, por lo que la mayor parte de dicho enriquecimiento le será aplicable la tarifa del 34%.

A modo de ejemplo, podemos indicar que si una persona jurídica no domiciliada en Venezuela obtiene regalías como contraprestación por la cesión del uso o goce de una marca en Venezuela, generando ingresos equivalentes a Bs. 1.000.000.000,00, se debe calcular en primer lugar, el enriquecimiento neto, que, según el artículo 48 del DLISLR, es el 90% de dichos ingresos totales, el cual sería de Bs. 900.000.000,00, que es igual a 600.000 UT.

Siguiendo con el ejemplo, habiéndose hecho la conversión de la base imponible a UT, debemos hacer el cálculo de conformidad con la tarifa progresiva explicada anteriormente, es decir, por el enriquecimiento neto hasta 2.000 UT, le aplicamos la tarifa de 15% y nos daría a pagar 300 UT. Luego, por la segunda fracción, es decir de 2.0001 UT a 3.000 UT, corresponde pagar 220 UT (tarifa 22%). Y al resto se le aplica la tarifa

<sup>33</sup> Artículo 6 a. del DLISLR: “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”.

<sup>34</sup> Constituido por el noventa por ciento (90%) de los ingresos brutos percibidos. Artículo 48 del DLISLR.

<sup>35</sup> Artículo 50. Parágrafo único del DLISLR.

<sup>36</sup> Sin entrar a analizar la Unidad Tributaria aplicable al ejercicio fiscal correspondiente, debemos indicar que el valor de la Unidad Tributaria es de Bs. 1.500, según Gaceta Oficial Nº 41.839, publicada el 13 de marzo de 2020, y dicho valor es el que vamos a utilizar en el ejemplo.

del 34%, lo cual arrojaría un resultado a pagar de 202.980 UT. Sumando los referidos montos tendría que pagarse 203.500 UT, que al multiplicarlos por el valor de la UT en bolívares sería igual a Bs. 305.250.000,00, dándonos una tasa efectiva de 30.52%<sup>37</sup>

De lo anterior podemos indicar que la tasa efectiva en las personas naturales y jurídicas, con esta infravaloración de la unidad tributaria, serían muy similares.

Como indica Sol Gil, este sistema de renta presunta tiene su justificación en la dificultad de fiscalizar y controlar esas rentas, por lo que se recurre a ficciones o indicios que permitan presumir las ganancias<sup>38</sup>.

### ***2.1.3. De las retenciones aplicables a los pagos realizados por concepto de regalías y demás participaciones análogas.***

La retención es el monto que por mandato del DLISLR descuenta el pagador al beneficiario de la renta, lo que equivale al total o parte del importe del impuesto adeudado por este último al fisco. El artículo 86 del DLISLR, señala lo siguiente:

**“Artículo 86:** Los deudores de los enriquecimientos netos o ingresos brutos a que se contraen los artículos 27 párrafo octavo, 31, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 48, 63, 64 y 76 de esta Ley, están obligados a hacer la retención del impuesto en el momento del pago o del abono en cuenta y a enterar tales cantidades en una Oficina Receptora de Fondos Nacionales, dentro de los plazos y formas que establezcan las disposiciones de esta Ley y su Reglamento. Igual obligación de retener y enterar el impuesto en la forma señalada, tendrán los deudores de los enriquecimientos netos, ingresos brutos o renta bruta a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo. Con tales propósitos, el Reglamento fijará normas que regulen lo relativo a esta materia...

(...)

**Parágrafo Tercero.** El Ejecutivo Nacional, mediante Decreto, podrá disponer que se retenga en la fuente el impuesto sobre cualesquiera otros enriquecimientos disponibles, renta bruta o ingresos brutos distintos de aquellos señalados en este artículo...”<sup>39</sup>

Como se puede observar, dicha norma hace referencia a los enriquecimientos contemplados en el artículo 48 de la ley, relacionado a regalías y demás participaciones análogas. En base a lo anterior y mediante Decreto N° 1.808, fue dictado el Reglamento Parcial del DLISLR en Materia de Retenciones.<sup>40</sup>

<sup>37</sup> Cuando hacemos referencia a la tasa efectiva, es el porcentaje sobre los ingresos brutos pagado que se paga de impuesto.

<sup>38</sup> Jesús Sol G., *Enriquecimientos Sujetos Al Régimen de Rentas Presuntas*. En: 60 Años de Imposición a la Renta en Venezuela. Evolución Histórica y Estudio de la Legislación Actual. Coord. Jesús Sol (Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributaria, 2003), 506.

<sup>39</sup> Art. 48. Parágrafo único del DLISLR.

<sup>40</sup> Publicado en Gaceta Oficial N.º 36.203 de 12 de mayo de 1.997.

En dicho Decreto en el artículo 9, numeral 7, literal a, se regula la retención que debe realizar el pagador a las personas naturales no residentes por concepto de regalías. En este caso, la retención es del 34% sobre la base imponible.

En el caso de las personas jurídicas o comunidades no domiciliadas en Venezuela, el párrafo primero de dicho artículo 9, establece que la retención será escalonada según los ingresos obtenidos, así:

- (i) 15% en el caso de ingresos menores a 2.000 UT, siendo la tarifa efectiva de retención es igual a 13,5%;
- (ii) 22% en el caso de ingresos entre 2.000 UT y 3.000 UT, siendo la tarifa efectiva de retención sería igual a 19,8%
- (iii) y en el caso de ingresos mayores a 3.000 UT, la tasa efectiva sería del 30,6%.

Si continuamos con el ejemplo dado en el apartado anterior, tenemos que la retención se aplicará sobre los 203.500 UT, que al multiplicarlos por el valor de la UT en bolívares es igual a Bs. 305.250.000, dándonos una tasa efectiva de retención en este caso de 30.52%, pudiendo indicar entonces que la retención en estos casos siempre va a ser igual al impuesto total a pagar por la persona no domiciliada.

## ***2.2. Régimen aplicable a las regalías según el CEDT.***

En enero del año 2000, se publicó en Gaceta Oficial el CEDT, el cual busca repartir equitativamente la potestad tributaria entre el estado de la fuente y el estado de la residencia, a través de distintos mecanismos.

En efecto, el CEDT es una solución para las personas de cada país que buscan hacer negocios en el otro Estado, ya que facilita el comercio internacional y tiende a evitar la doble tributación modificando el régimen tributario ordinario en cada país. Dentro de los temas regulados por el CEDT se encuentra el referente a las regalías.<sup>41</sup>

---

<sup>41</sup> Artículo 12. Regalías.

1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y percibidas por un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Sin embargo, dichas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el Impuesto así exigido no excederá: a) 5 por ciento del monto bruto de las regalías descritas en el sub párrafo (a) del párrafo 3, y b) 10 por ciento del monto bruto de las regalías descritas en el sub párrafo (b) del párrafo 3.
3. El término “regalías” empleado en el presente Convenio significa los pagos de cualquier clase recibidos en contraprestación: a) por el uso, o el derecho de usar, equipo Industrial, comercial o científico; o 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 o propiedad similar, o por informaciones 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 este sentido, el artículo 12 del CEDT sigue los lineamientos del modelo de la ONU<sup>42</sup>, otorgándole potestad tributaria al Estado de la fuente, de acuerdo con lo siguiente:

En primer lugar, dicha norma establece, como principio general, que las regalías procedentes de un Estado Contratante que sean percibidas por un residente del otro Estado podrán someterse a imposición en ese otro Estado de donde se es residente, pero también se establece la posibilidad que las mismas se sometan a imposición en el Estado de la fuente o pagador de la regalía, siempre que el beneficiario efectivo sea residente del otro Estado Contratante, con esto, tal y como lo indica Bazo<sup>43</sup>, se favorece a los países en desarrollo, ya que normalmente estos son los importadores de tecnologías y tendrán prioridad para gravar dichas rentas.

Si bien el Estado de la fuente tiene la posibilidad de gravar las rentas, dicho impuesto no puede exceder del diez por ciento (10%) del monto de las regalías.

La definición de regalía también se encuentra contenida en el artículo 12.3 del CEDT, e incluye, entre otros, cualquier clase de pago como contraprestación por el uso o el derecho de usar, cualquier patente, marca de fábrica o de comercio en la medida en que dichas ganancias sean contingentes a la productividad, uso o disposición de los mismos.

Es importante resaltar que para que proceda la aplicación de dicha disposición legal y se pueda beneficiar del CEDT, el beneficiario de las regalías no puede realizar negocios en el Estado de la fuente, ya sea mediante un establecimiento permanente, o preste servicios personales independientes desde una base fija situada allí y que además las regalías se atribuyen a ese establecimiento permanente o base fija. En estos casos se aplicarían las disposiciones que regulan los beneficios empresariales o servicios personales independientes según corresponda.

---

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán si el beneficiario efectivo de las regalías, siendo residente de un Estado Contratante, realiza negocios en el otro Estado Contratante de donde proceden las regalías, por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, o presta en ese otro Estado servicios personales Independientes desde una base fija situada en ese otro Estado, y las regalías son atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija. En estos casos se aplicarán las disposiciones del Artículo 7 (Beneficios Empresariales) o del Artículo 14 (Servicios Personales Independientes), según proceda.

5. Se considera que las regalías se originan en un Estado Contratante cuando las regalías sean en contraprestación por el uso, o el derecho a usar, propiedad, información o experiencia en dicho Estado.

6. Cuando por razón de relaciones especiales entre el pagador y el beneficiario efectivo, o entre ambos y alguna otra persona, el monto de las regalías, tomando en cuenta el uso, derecho o información por la que son pagadas, exceda el monto que hubieran convenido el pagador y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo se aplicarán sólo al último monto mencionado. En tal caso, el exceso del pago seguirá siendo gravable de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

<sup>42</sup> Lismar García «Taxation Of Interest And Royalty Payments In Venezuela And Double Taxation Treaties Entered Into By Venezuela. Recent Developments And Tendencias» Revista de Derecho Tributario No. 130. (2011): 47.

<sup>43</sup> Andres Bazo. «Ensayos sobre el Régimen Tributario Internacional en la Legislación Venezolana» Revista de Derecho Tributario No. 126. (2010): 177



Para determinar en concreto cómo se aplicaría dicho CEDT, y su beneficio, lo compararemos con el caso explicado anteriormente en el apartado 2.1.2, es decir, cuando no existe un tratado para evitar la doble tributación.

En el caso que una empresa venezolana deba pagar regalías por Bs. 1.000.000.000,00 a una empresa no domiciliada por el uso de la marca, en primer lugar debemos determinar los enriquecimientos netos según lo ya analizado en el apartado 2.1.2 de este trabajo, es decir, determinar el 90% del monto obtenido por tal concepto, en este caso serían Bs. 900.000.000,00, y sobre dicho monto se aplicaría el límite establecido en el artículo 12, numeral 2 literal b del CEDT, es decir 10%<sup>44</sup>.

Siendo entonces que el límite máximo de impuesto que se puede aplicar a dicha regalía es Bs.900.000,00, por lo tanto, la retención máxima que puede aplicar la empresa venezolana al pagar las regalías como contraprestación por el uso de una marca no podrá superar dicho monto.

Tenemos en este caso un límite igual a una tasa efectiva del 9% sobre los ingresos brutos, lo que representa un beneficio del 21.5% en comparación con el régimen ordinario del impuesto sobre la renta aplicable si no existiese el CEDT y que dimos como ejemplo anteriormente en el apartado 2.12 de este trabajo (tasa efectiva 30.52%).

Visto lo anterior, podemos indicar que la aplicación del CEDT otorga, en este caso, ventajas al inversionista americano, al establecer topes a las alícuotas referentes a las regalías en el Estado de la fuente que en este caso sería Venezuela. El Tribunal Supremo de Justicia, al decidir el recurso de nulidad por inconstitucionalidad de varios artículos del CEDT, indicó:

“Ese tratamiento fiscal uniforme en ambos Estados Contratantes es recíproco y aprovecha a los residentes y domiciliados de Venezuela cuando inviertan en Estados Unidos, de igual modo que aprovecha a los residentes y nacionales de este último país cuando inviertan en Venezuela.

Se persigue con ello la neutralidad internacional en el tratamiento de las inversiones y no crear privilegios a favor de inversionistas nacionales o extranjeros, contrariándose así las afirmaciones de los accionantes. Así, la ventaja que procura al inversionista norteamericano la limitación de la alícuota aplicable por el Estado venezolano, cuando se trate de inversiones efectuadas en Venezuela, es compensada en forma simétrica con la ventaja de igual naturaleza y medida que obtienen los venezolanos cuando invierten en Estado Unidos”<sup>45</sup>.

---

<sup>44</sup> García, Lismar, «Taxation Of Interest And Royalty Payments In Venezuela And Double Taxation Treaties Entered Into By Venezuela. Recent Developments And Tendencies », 49. Donde se cita opinión del SENIAT del 2005 que aplica de esta forma el cálculo.

<sup>45</sup> Tribunal Supremo de Justicia, exp. No. 00-1440, 07- 08- 2001.

Finalmente debemos indicar que el impuesto pagado en Venezuela por la empresa americana, será imputado al impuesto que deberá pagar dicha empresa en su país de residencia, de conformidad con el artículo 24 del CEDT<sup>46</sup>, disposición que estipula los métodos para evitar la doble tributación, en concordancia con su legislación interna.

### ***3. Consideraciones finales sobre los beneficios fiscales para las corporaciones americanas en los acuerdos de licenciamiento de marcas y pago de regalías con empresas venezolanas.***

Una vez analizado, por una parte, el sistema de deducción fiscal FDII aplicable a las corporaciones americanas según el TCJA y, por otra parte, el régimen fiscal aplicable a las regalías en Venezuela, procederemos a determinar las eficiencias fiscales que, en nuestro criterio, podrían aplicarse a las corporaciones americanas que reciben regalías como contraprestación por el licenciamiento de marcas para su uso y explotación en Venezuela:

- (i) Las corporaciones americanas podrán solicitar la aplicación del sistema de deducción fiscal FDII para los ingresos obtenidos por regalías como contraprestación del licenciamiento de marcas para su uso y explotación en Venezuela por una empresa venezolana no relacionada.
- (ii) El contrato de licenciamiento de marcas celebrado entre una corporación americana y una empresa venezolana debe establecer un sistema de pago de regalías. En este sentido, las partes podrán convenir el pago de las regalías con base, por ejemplo, a un porcentaje de las ventas del bien o servicio distinguido con la marca, o fijar un monto variable sujeto a bandas o metas comerciales de la operación, así como cualquier otro método de negociación sujeto a una unidad de producción.
- (iii) De conformidad con el CEDT, las empresas americanas que no realicen negocios en Venezuela a través de un establecimiento permanente, pagarán impuesto sobre

---

<sup>46</sup> Artículo 24. Eliminación de la Doble Tributación.

1. Se entiende que se evitará la doble tributación de conformidad con los siguientes párrafos de este Artículo.

(...)

3. Los Estados Unidos deberán permitir a un residente o ciudadano de los Estados Unidos como crédito contra el impuesto sobre la renta de los Estados Unidos:

a) el impuesto sobre la renta pagado a Venezuela por o por cuenta de dicho residente o ciudadano; y

b) en el caso de una compañía de los Estados Unidos propietaria de al menos el 10 por ciento 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).

las rentas en Venezuela, hasta un máximo del 10% del enriquecimiento neto por las regalías que obtengan, y se les retendrá la totalidad de dicho impuesto.

- (iv) La corporación americana podrá imputar el impuesto pagado y retenido en Venezuela descrito en el punto (iii) anterior, al impuesto a las ganancias corporativas que deberá pagar en Estados Unidos de América en su condición de contribuyente fiscal americano, de acuerdo con la legislación de ese país.
- (v) La deducción fiscal FDII tiene una tasa de 37,5% sobre los ingresos correspondientes a las regalías pagadas por la empresa venezolana como consecuencia del uso y explotación de la marca en Venezuela, de acuerdo con el método de cálculo establecido en el TCJA.
- (vi) El método de cálculo para obtener la deducción fiscal FDII consiste en determinar, dentro de los ingresos brutos de la corporación americana, aquellos derivados del pago de regalías por parte de la empresa venezolana. Para ello, se aplica un complejo sistema de cálculo que pone en relación diversos conceptos técnicos asociados a los activos tangibles, ingresos, impuestos y otras deducciones de la corporación.
- (vii) Con base en las anteriores consideraciones, podemos concluir que la relación comercial entre una corporación americana y una empresa venezolana en el marco de actividades de licenciamiento de marcas y pago de regalías se encuentra asociada a determinadas eficiencias fiscales, derivadas de la deducción fiscal FDII y de la aplicación del CEDT, lo cual, en nuestro criterio, podría, eventualmente, incentivar la inversión de este tipo de corporaciones en Venezuela

## **BIBLIOGRAFÍA.**

Bazo, Andres. «Ensayos sobre el Régimen Tributario Internacional en la Legislación Venezolana» Revista de Derecho Tributario No. 126. (2010), 159-206

Dowd, Timothy y Landefeld, Paul, «The Business Cycle and the Deduction for Foreign Derived Intangible Income: A Historical Perspective», *Paper*, SSRN Elsevier, 2 de julio de 2.018, <https://ssrn.com/abstract=3217279>

Dugarte, Antonio. «Impuesto Sobre La Renta » en Manual Venezolano de Derecho Tributario. Coord. por Jesús, Sol Gil (Caracas: AVDT, 2013).

Garcia, Lismar, «Taxation of Interest and Royalty Payments in Venezuela and Double Taxation Treaties Entered Into by Venezuela. Recent Developments and Tendencies» Revista de Derecho Tributario No. 130. (2011), 35-55

Karnis, Daniel, «Understanding the FDII Deduction: C Corporations with Foreign-Derived Intangible Income Can Benefit from 37.5% Deduction», *Journal of Accountancy* 227 Nº 2 (febrero, 2019), <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2019/feb/foreign-derived-intangible-income-deduction.html>

Korody Tagliaferro, Juan. Régimen Impositivo De Los Intangibles En El Ordenamiento Jurídico Venezolano. (Caracas.: Editorial Torino, C.A., 2013)

Korody Tagliaferro, Juan. «Una Visión Crítica sobre el Régimen de Rentas Presuntas Provenientes de Intangibles en el Impuesto sobre la Renta Venezolano » Revista de Derecho Tributario No. 136. (2012), 9-40

Miller, David S., Webb, Sean y Wytock, Elizabeth, «The Proposed FDII Regulations», *Paper*, SSRN Elsevier, abril, 2019, <https://ssrn.com/abstract=3378074>

Sol G., Jesús. *Enriquecimientos Sujetos Al Régimen de Rentas Presuntas*. En: 60 Años de Imposición a la Renta en Venezuela. Evolución Histórica y Estudio de la Legislación Actual. Coord. Jesús Sol (Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributaria, 2003), 506.

Tribunal Supremo de Justicia, exp. No. 00-1440, 07- 08- 2001.

Tribunal Supremo de Justicia , No. 00374, de fecha 1/3/2007 (Caso Geoservices, C.A.) Acceso el 6 de junio de 2020 <http://avdt.msinfo.info/bases/biblo/texto/REVISTA%20DE%20DERECHO%20TRIBUTARIO%20No%20114%20ABRIL%20MAYO%20JUNIO%202007.pdf>

Vari, Frank J., «Foreign-derived intangible income: Tax reform's overlooked new benefit for I.S. corporate exporters», *Newsletter*, The Tax Adviser, 2 de agosto de 2018, <https://www.thetaxadviser.com/newsletters/2018/aug/foreign-derived-intangible-income-deduction.html>.

Yoder, Lowell D., *A Note from the Editor-in-Chief*, «Royalties Qualifying for FDII», en *International Tax Journal* N° 44 (septiembre-octubre 2018), 3.