

Tratamiento de ISLR e IVA aplicable en Venezuela a los servicios de transmisión (*Streaming*) provenientes del extranjero

José Ignacio Arcaya D.

Abogado *Summa Cum Laude* egresado de la Universidad Monteávila. Cursando la Especialización en Derecho Financiero de la Universidad Católica Andrés Bello. Profesor de Derecho Romano de la Universidad Monteávila. Abogado Asociado de la firma Altum Abogados, S.C.

Resumen

Este artículo analiza el tratamiento fiscal aplicable en materia de ISLR e IVA a las plataformas no domiciliadas en Venezuela (*e.g.*, Netflix y Spotify) que prestan servicios de transmisión *online* (*streaming*) a usuarios domiciliados en Venezuela. El artículo analiza (i) los principales retos de la tributación del comercio digital; (ii) el nacimiento del hecho imponible de ambos tributos con ocasión de los referidos servicios de *streaming*; y (iii) las normas de control fiscal aplicables bajo las leyes venezolanas.

Palabras clave: Tributación del comercio digital, establecimiento permanente, Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, control fiscal de la tributación del comercio digital.

ISLR and VAT Treatment Applicable in Venezuela to *Streaming* Services from Abroad

Abstract

This article analyses the Venezuelan Income Tax and Value Added Tax treatment applicable to platforms not domiciled in Venezuela (*e.g.*, Netflix and Spotify) that provide *streaming* services to users domiciled in Venezuela. The article analyses (i) the main challenges of taxation of digital commerce; (ii) the taxable event of both taxes arising from the streaming services; and (iii) the tax control rules applicable under Venezuelan law.

Key words: Taxation of digital commerce, permanent establishment, Income Tax, Value Added Tax, tax control of the taxation of digital commerce.

1. Introducción

El auge en el uso de las plataformas digitales de transmisión (también conocidas como plataformas de *streaming*) ha revolucionado la forma en la que la sociedad consume entretenimiento, permitiendo disfrutar de música, programas de televisión, películas y *podcasts* de manera instantánea y personalizada. Este fenómeno ha desplazado gradualmente a las emisoras de radio, los canales de televisión, e incluso las costumbres de ir al cine y comprar películas y música, pues los usuarios o espectadores pueden disfrutar de una amplia gama de películas, canciones y programas en cualquier lugar, incluyendo desde la comodidad de sus hogares.

El aumento significativo en el uso de plataformas de *streaming* ha demostrado su influencia arraigada en la sociedad moderna. En la industria de las plataformas de transmisión de películas y series (también conocidas como plataformas de “suscripción de video bajo demanda” o SVOD por sus siglas en inglés), Netflix, Amazon Prime Video, Disney Plus y Max (anteriormente HBO Max) tienen millones de usuarios activos (también existen otras plataformas de SVOD que operan en otros mercados, o únicamente para determinados países, por ejemplo, Tencent en Asia). Se estima que en conjunto las plataformas de SVOD tienen más de 1.600 millones de usuarios que pagan mensual o anualmente tarifas por servicios de *streaming*¹. Las plataformas de *streaming* de música (Spotify, Apple Music, Tencent, Amazon Music y YouTube Music) tienen más de 610 millones de usuarios activos en el mundo².

En el caso concreto de Venezuela, la penetración de las plataformas de *streaming* ha sido lenta y compleja, principalmente por limitaciones de pago en moneda nacional. Adicionalmente, muchos de los grandes proveedores servicios de *streaming* tenían, hasta tiempos recientes, bloqueado al país de sus servidores (por ejemplo, fue recién en 2021 que Spotify habilitó sus servicios en el territorio nacional). Sin embargo, entre otras razones, el mejoramiento del servicio de internet, el relajamiento de las restricciones de uso y adquisición moneda extranjera, la pandemia y el súbito cese de operaciones del proveedor de entretenimiento más grande del país (DIRECTV) ocurrido en mayo de 2020, hizo que muchas personas acudieran masivamente a las plataformas de *streaming*.

A pesar de que se estima que el número de usuarios activos en Venezuela de Netflix no supera los 300.000³ y de Spotify los 220.000⁴, encuestas revelan que casi la mitad de la población venezolana consume contenido de

¹ Top SVOD platforms by subscriber numbers. (2023). Statista. Recuperado el 26 de enero de 2024, de <https://www.statista.com/statistics/1052770/global-svod-subscriber-count-by-platform/>

² Music *streaming* worldwide - statistics & facts. (2023). Statista. Recuperado el 26 de enero de 2024, de <https://www.statista.com/topics/6408/music-streaming/>

³ Netflix subscribers in Venezuela. (2023). FlixPatrol. Recuperado el 26 de enero de 2024, de <https://flixpatrol.com/streaming-service/netflix/subscribers/venezuela/>

⁴ Start.io. (2023). Start.io. Recuperado el 26 de enero de 2024, de <https://www.start.io/audience/spotify-music-users-in-venezuela>

*streaming*⁵. Las estadísticas de los usuarios de las plataformas de *streaming* son poco fiables, precisamente porque muchos usuarios se han suscrito a las plataformas utilizando direcciones de otros países e incluso usando protecciones de VPN (red privada virtual), por la imposibilidad de pago en moneda nacional, y por el incremento de proveedores irregulares e informales que venden fraudulentamente los servicios de las plataformas de *streaming*.

Ahora bien, cuando en Venezuela se paga el servicio de *streaming*, a diferencia de otros países, se paga únicamente la tarifa del servicio, excluyéndose tributos que pudieran causarse por la prestación del servicio, o impuestos que sí son pagados a prestadores de servicios domiciliados en el país, tal y como ocurre con el Impuesto al Valor Agregado (“IVA”) o Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras (“IGTF”).

Este problema no es exclusivo de Venezuela; por el contrario, es un escenario común en el mundo de la tributación de la economía digital. El comercio electrónico en el mundo, y particularmente en Venezuela, presenta desafíos significativos, en vista que las leyes fiscales existentes a menudo no están adaptadas para abordar adecuadamente las nuevas formas de actividad económica en línea, lo que genera incertidumbre y complejidad en la aplicación y recaudación de tributos con cargo a las empresas digitales.

Las transacciones digitales pueden tener lugar en múltiples países simultáneamente, por lo que resulta complejo establecer la jurisdicción fiscal con derecho a gravar tanto las ventas de bienes y los servicios, así como la renta derivada de estos. Por otra parte, la fiscalización y el cobro de potenciales tributos aplicables a las plataformas de *streaming* no domiciliadas hace el escenario aún más complejo. Las autoridades fiscales enfrentan dificultades para rastrear y controlar las transacciones digitales, así como para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de las empresas y sus usuarios. La ausencia de presencia física en el país de estas compañías proveedoras, así como la extraterritorialidad de los servidores, bases de datos y de las tarjetas de crédito/débito con las que se pagan dichos servicios, complica la tarea recaudatoria de la Administración Tributaria.

En este trabajo analizaremos asuntos relacionados con la tributación en materia de Impuesto sobre la Renta (“ISLR”) e IVA de las plataformas de transmisión no domiciliadas, bajo las normas tributarias vigentes. Intentaremos determinar cuáles son las obligaciones y deberes formales aplicables a la posible relación jurídica tributaria con los sujetos pasivos, sean estos las compañías prestadoras de los servicios de *streaming* (en su carácter de contribuyentes), los usuarios (en su carácter de responsables), o ambos.

⁵ González, A. (2021). Datos ÚN: la mitad de los venezolanos consume Netflix hasta para la telenovela. <https://ultimasnoticias.com.ve/noticias/datos-un/datos-un-la-mitad-de-los-venezolanos-consume-netflix-hasta-para-la-telenovela/>

2. Los retos de la tributación en la economía digital

El término economía digital, también conocido como comercio digital o electrónico, se refiere a la compra y venta de bienes y prestación de servicios a través de Internet. Esta modalidad de comercio aprovecha las tecnologías digitales para realizar transacciones, lo que permite a las empresas y consumidores superar las limitaciones geográficas y temporales tradicionales.

En la economía digital, las transacciones se realizan a través de plataformas de comercio electrónico, que proporcionan un espacio para que los vendedores muestren sus productos (bienes y servicios) y los compradores los adquieran de manera segura. Estas plataformas también pueden ofrecer características adicionales, como sistemas de revisión de productos, recomendaciones personalizadas y opciones de envío flexibles. Sin embargo, al igual que sucede con cualquier actividad en línea, el comercio digital presenta desafíos no solo en términos de seguridad de los datos y privacidad del consumidor, sino en el ámbito tributario también.

La naturaleza transfronteriza de las operaciones digitales, donde un proveedor puede tener presencia y generar ingresos en varias jurisdicciones sin tener domicilio fiscal en alguna de ellas, genera la dificultad de establecer criterios o factores de conexión para determinar qué país tiene derecho a gravar los ingresos derivados del comercio digital y puede resultar en doble, múltiple o incluso nula tributación del mismo hecho imponible.

Además, a menudo la normativa fiscal internacional ha quedado rezagada frente a la realidad del comercio digital, lo que dificulta determinar dónde deben gravarse los ingresos generados por estas operaciones. La falta de consenso a nivel internacional sobre cómo abordar la tributación del comercio digital agrega complejidad al problema, ya que cada país busca establecer sus propias reglas y criterios para gravar estos ingresos, lo que aumenta el riesgo de múltiple tributación.

Esfuerzos internacionales, como el marco propuesto por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (“OCDE”) para abordar los desafíos fiscales del comercio digital, buscan establecer reglas claras y consensuadas para la tributación de estas operaciones, con el objetivo de evitar la doble tributación y asegurar que los ingresos sean gravados de manera justa y eficiente. Sin embargo, Venezuela no ha participado prácticamente en ninguna de las iniciativas mundiales para abordar este asunto, ni ha manifestado interés en acogerse a las medidas que han surgido. Venezuela tampoco ha implementado normas unilaterales que permitan determinar con claridad el tratamiento fiscal en materia de ISLR e IVA a los servicios de transmisión prestados por proveedores no domiciliados.

3. Naturaleza jurídica de los servicios de *streaming*

Es fundamental determinar la naturaleza jurídica de las actividades que desempeñan las plataformas de *streaming* para realizar el presente análisis, ya que de ello dependerá la causación, o en todo caso, el derecho de Venezuela de ejercer su potestad tributaria, de los tributos y obligaciones comentadas. Veamos cada una de las opciones:

a. Las actividades desarrolladas por las plataformas de streaming como venta de bienes

La venta es un contrato en el que una parte, el vendedor, se obliga a transferir la propiedad de un bien a otra parte, el comprador, quien a su vez se compromete a pagar un precio determinado en dinero. Si bien al momento de adquirir una membresía en una plataforma de *streaming* se paga un precio y se recibe a cambio acceso a un contenido audiovisual, es importante destacar que este contenido no está siendo recibido o transferido en propiedad.

Los consumidores de contenido de *streaming* por el simple hecho de realizar pagos a las plataformas no se hacen propietarios de los contenidos ahí ofrecidos, pues únicamente adquieren un derecho a acceder a ellos, sin que ello implique el derecho de disfrute (goce) ni mucho menos de disposición. Por lo anterior, no podemos, en nuestra opinión, concluir correctamente que las plataformas de *streaming* venden bienes a sus usuarios.

b. Las actividades desarrolladas por las plataformas de streaming como cesión de derechos de explotación o licencias de uso

La cesión de derechos de explotación es aquel contrato mediante el cual el titular de los derechos de propiedad intelectual de una determinada obra cede los derechos de comunicación pública y de reproducción de esta a cambio de un tarifa o regalía, permitiendo al cesionario beneficiarse económicamente de la misma⁶. Por otra parte, las licencias de uso son contratos que permiten a un individuo o entidad utilizar una obra protegida por derechos de autor, como un programa de *software*, una canción, un libro o una película, de manera que de otro modo infringiría los derechos de autor, a menudo a cambio de una tarifa, pero sobre los cuales los licenciatarios no pueden obtener provecho económico.

Pareciera estar claro que en un primer nivel las plataformas de servicios de *streaming* suscriben contratos cesión con sus respectivos proveedores; es decir, Spotify es cesionario (no exclusivo) de los derechos de explotación de la música cuyos titulares son las disqueras y artistas independientes. De la misma manera los estudios propietarios de los derechos de series y películas suscriben contratos de cesión de explotación con Netflix.

Ahora bien, cabe la duda de si es posible calificar la relación comercial que estas plataformas de *streaming* tienen con sus usuarios como una licencia de uso limitado, en los términos del primer aparte del artículo 51 de la Ley Sobre el

⁶ Artículos 39 y 23 de la Ley de Reforma Parcial de la Ley sobre el Derecho de Autor. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 4.638, de fecha 1 de octubre de 1993.

Derecho de Autor (“LDA”)⁷. Para poder calificar adecuadamente esta relación jurídica debemos estudiar las prestaciones individuales del contrato (como bien lo indica en segundo aparte del artículo 51 la LDA).

El artículo 1 de los términos y condiciones de Spotify⁸, cataloga la prestación a cargo de dicha plataforma como un “servicio” con “*características sociales e interactivas para la transmisión de música y otros contenidos, así como otros productos y servicios que puedan desarrollarse en el futuro*” y que dicho servicio tiene por objeto permitir el *acceso* al contenido. De la misma manera, los términos de uso de Netflix⁹ estipulan que su prestación (que también definen como servicios) es una “*membresía personalizad(a) que permite a nuestros miembros acceder a contenido de entretenimiento*”.

Vemos como ambas plataformas tienen una prestación común, y es la de permitir el acceso a determinado contenido audiovisual, sin que este acceso se traduzca en una entrega, puesto que este contenido permanece en todo momento en los servidores de la plataforma. Este elemento es, en nuestra opinión, el factor principal que diferencia el contrato suscrito por los usuarios y las plataformas de *streaming*, con el contrato de licencia de uso. En la licencia de uso se hace entrega de los derechos de uso de la obra, mientras que en este caso no se hace entrega por ningún medio de los derechos sobre las obras, solo se da acceso a las mismas y estas no abandonan en ningún momento el dominio de la plataforma.

Aunado a lo anterior, la obligación del contrato de licencia de uso es la de “dar” un derecho, concretamente es una obligación traslativa del uso de un bien intangible, y como se mencionó arriba, no se manifiesta el traslado del uso, puesto que el bien intangible no escapa del dominio ni posesión de la plataforma, sino que su reproducción la realiza el usuario dentro del dominio de ella, a saber: la página web o su aplicación¹⁰.

Adicionalmente, creemos que otro elemento que dificultaría calificar las actividades de las plataformas de *streaming* como una licencia de uso limitado, es que el objeto de dicha licencia (la obra protegida) no está determinado; no se está concediendo el potencial uso de una obra, sino de millones de obras, las cuales no se mantienen inertes durante la relación comercial, sino que cambian y varían cada día. En fin, la relación con las plataformas de *streaming* pareciera ser una relación más similar a la que tiene quien paga una membresía a una biblioteca, que la que tiene quién paga una tarifa anual por el uso de Microsoft Office¹¹.

⁷ Establece que los cesionarios del derecho de explotación pueden conceder licencias de uso no exclusivas e intransferibles.

⁸ Términos y Condiciones de Uso de Spotify. Recuperado de: <https://www.spotify.com/dk-en/legal/end-user-agreement/>

⁹ Términos de uso de Netflix. Recuperado de: <https://help.netflix.com/es-es/legal/termsfuse>

¹⁰ REYES LOMELÍN, Arturo D., “Notas Sobre el Contrato de Licencia de Derechos de Propiedad Intelectual” en Revista El Forode la Barra Mexicana, Colegio de Abogados, A.C., duodécima época, Tomo XIV, Número 1, primer Semestre 2001, México D.F.

¹¹ Sin embargo, debemos alertar al lector que sobre este punto existen posiciones discrepantes, y pudiera argumentarse que la relación comercial que estas plataformas de *streaming* tienen con sus usuarios es una licencia de uso limitado, lo cual implicaría un tratamiento de ISLR distinto al acá desarrollado. La

c. Las actividades desarrolladas por las plataformas de streaming como servicios

Como dice la navaja de Ockham, la explicación más simple suele ser la más probable. Los romanos conceptualizaron los servicios (*prestare*) como todas las prestaciones que no involucran dar o entregar una cosa, es decir, todo el “hacer” que no involucre dar o “no hacer”. Dicha definición es replicada en el numeral 4 del artículo 4 de la LIVA¹²: “*Cualquier actividad independiente en la que sean principales las obligaciones de hacer*”. El párrafo primero del artículo 16 del Reglamento de Retenciones ISLR¹³ replica la mencionada definición. Los servicios son, en fin, las actividades realizadas por el prestador de servicios en beneficio de otra, el destinatario o receptor de los servicios, las cuales pueden abarcar una amplia gama de áreas. Por ello, creemos que lo más preciso en este caso es determinar que las prestaciones realizadas por las plataformas de *streaming* son efectivamente servicios, y en este caso, el servicio prestado consiste en poner a disposición del usuario, conforme a los términos y condiciones acordados, vasta biblioteca de contenido multimedia desde un dispositivo conectado a internet, para su uso recreacional personal a través de los sentidos de la vista y oído, y dentro del dominio digital de la plataforma.

4. Los servicios prestados por las plataformas de *streaming* bajo el ISLR

a. Establecimiento permanente de las plataformas de streaming no domiciliadas

El domicilio fiscal y la existencia de un posible establecimiento permanente son fundamentales para determinar la manera en la que las personas tributan en un país. La residencia o domicilio fiscal determina el factor de conexión principal de una persona natural o jurídica a fines impositivos, lo que a su vez incide, en el caso del ISLR venezolano, en la obligación de pagar impuestos sobre sus rentas mundiales. La existencia de un establecimiento permanente en el país afecta la forma de tributar sobre las rentas atribuibles al establecimiento permanente, incluso si el contribuyente no tiene domicilio fiscal allí.

Administración Tributaria pudiera asumir esta postura y recalificar esta relación jurídica como una licencia de uso. El autor requeriría de mayor extensión que la admitida para el presente trabajo para argumentar con mayor contundencia sus razones que rechazan la posibilidad de calificar las actividades de las plataformas de *streaming* como una licencia de uso limitado.

¹² Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valory Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.396, de fecha 21 de agosto de 2018.

¹³ Reglamento Parcial de la Ley Orgánica de Impuesto Sobre la Renta en Materia de Retenciones. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36.203 del 12 de mayo de 1997.

JOSÉ IGNACIO ARCAYA D.

El párrafo tercero del artículo 7 de la LISLR¹⁴ desarrolla las causales por las cuales se entiende que una persona natural o jurídica no domiciliada está actuando por medio de una base fija o establecimiento permanente en Venezuela. Como es bien sabido, bajo el sistema de renta mundial que está en vigor en nuestro ISLR, en caso de que se determine que una persona no domiciliada actúa en Venezuela a través de un establecimiento permanente (o base fija, dependiendo del caso), dicha persona tributará por todos los ingresos de renta mundial atribuibles a dicho establecimiento o base.

En general, los escenarios en los que una persona jurídica puede tener un establecimiento permanente bajo la LISLR involucran (i) la existencia de un lugar fijo de negocios a través del cual se desarrolle la actividad generadora de rentas; (ii) la existencia de un agente o mandatario con facultades para suscribir contratos; (iii) prestación de servicios profesionales o artísticos; entre otros.

Las plataformas de *streaming* no domiciliadas no tienen presencia física de ningún tipo en Venezuela; no tienen agentes en el país encargados de llevar a cabo las actividades de estas compañías frente a sus usuarios; ni prestan servicios profesionales o artísticos en el país. Más aún, estas plataformas no tienen ni siquiera agentes en el país que permitan el pago de sus plataformas con moneda local, ni realizan mercadeo o publicidad en el país. En consecuencia, bajo la normativa tradicional de establecimiento permanente contenida en la LISLR no podemos afirmar que las plataformas de *streaming* poseen un establecimiento permanente en Venezuela.

Por otra parte, los Convenios para Evitar la Doble Tributación (“CDI”) (entre ellos el CDI EE. UU.¹⁵ CDI Suecia¹⁶, el modelo de CDI de la OCDE y de la ONU), establecen normas similares de determinación de establecimiento permanente, manteniendo un criterio asociado a presencia física (sedes, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, minas, obras, suministro de servicios mediante empleados, etc.). En vista de lo anterior, tampoco utilizando los CDIs que pudieran resultar aplicables pudiéramos afirmar que las plataformas de *streaming* no domiciliadas en el país están actuando en Venezuela a través de un establecimiento permanente.

b. ¿Y el establecimiento permanente digital?

Con el crecimiento del comercio digital, surge la pregunta de si una empresa que opera principalmente en línea y no tiene presencia física tradicional en un país específico debería estar sujeta a impuestos en ese país. La noción de

¹⁴ Decreto N° 2.163 de Reforma Parcial del Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.210 Extraordinario del 30 de diciembre de 2015.

¹⁵ Convenio entre Venezuela y Estados Unidos de América, con el objeto de Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto Sobre el Patrimonio. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.427 Extraordinario del 5 de enero del 2000.

¹⁶ Convenio entre Venezuela y Suecia, con el objeto de Evitar la Doble Tributación Materia de Impuesto Sobre la Renta y Prevenir la Elusión, Evasión y el Fraude Fiscal. Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 5.274 Extraordinario del 12 de noviembre de 1998.

JOSÉ IGNACIO ARCAYA D.

establecimiento permanente digital busca abordar esta cuestión, considerando factores como la presencia significativa en línea, la interacción con clientes, la presencia de los servidores y la generación de ingresos en un país en particular¹⁷, con el fin de determinar si la empresa debe tributar en ese país, incluso si no tiene una presencia física establecida.

En caso que existiera normativa venezolana que estableciera concretamente elementos de presencia digital significativa que pudieran subsumirse en la manera en la que las plataformas de transmisión online ofrecen sus servicios a los consumidores en Venezuela (como número de afiliados o número de ingresos), estas plataformas tendrían un establecimiento permanente en Venezuela, sobre el cual estarían obligadas a pagar ISLR sobre sus enriquecimientos netos gravables de renta mundial atribuibles a dicho establecimiento permanente digital.

Aunque es una figura interesante de estudiar en el derecho comparado, ni el ordenamiento jurídico venezolano en materia de ISLR ni los CDIs suscritos por Venezuela admiten por los momentos la figura del establecimiento permanente digital. Por lo tanto, podemos concluir que las plataformas de transmisión online no domiciliadas en ausencia de un lugar fijo de negocios, de un agente con facultades de obligarlas jurídicamente, o de prestar servicios profesionales, no poseerán establecimiento permanente en su concepción tradicional o digital en el país, y por lo tanto no serán contribuyentes de ISLR, al menos sobre sus enriquecimientos netos gravables de renta mundial.

c. Territorialidad de los ingresos

Ya sabiendo que las plataformas de *streaming* carecen de domicilio fiscal en Venezuela, y que es probable que tampoco posean un establecimiento permanente bajo las normas de la LISLR y los CDIs, debemos revisar las normas que habilitan la sujeción del ISLR venezolano a contribuyentes no domiciliados y sin establecimiento permanente en el país.

En Venezuela, el principio general en materia de ISLR es que toda renta de fuente venezolana será gravada, independientemente del domicilio del contribuyente (artículo 1, LISLR). La LISLR considera de fuente venezolana todo ingreso cuya causa eficiente ocurra en el país. El tema de la causa eficiente y sus características han sido ampliamente desarrollados y discutidos en doctrina y por los tribunales, sin embargo, para el presente estudio nos limitaremos a estudiar los elementos relevantes para determinar si los ingresos derivados de los servicios **prestados** por las plataformas de *streaming* no domiciliadas, a usuarios en Venezuela, pueden considerarse causados en el país.

El literal c del artículo 6 de la LISLR, establece que se consideran causados en el país “*las contraprestaciones por toda clase de servicios, créditos o cualquiera otra prestación de trabajo o capital realizada, aprovechada o utilizada en la República Bolivariana de*

¹⁷ KORODY TAGLIAFERRO, Juan Esteban. “El Establecimiento Permanente Versus un Impuesto Especial a los Servicios Digitales: Una lucha de la Voluntad Contra la Razón en la Tributación en la Era Digital” en *Memorias de las XVII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, de Asociación Venezolana de Derecho Tributario*, 2018, páginas 201-230.

JOSÉ IGNACIO ARCAJA D.

Venezuela”. Como bien indica ROCHE¹⁸, en cuanto a la prestación de servicios, el factor que determina la territorialidad de los ingresos es el lugar de prestación de los servicios. La interpretación correcta del literal c del artículo 6 de la LISLR debe hacerse correspondiendo cada categoría con su factor, es decir: (i) servicios – realizados; (ii) créditos – aprovechados; y (iii) prestación de trabajo o capital – utilizados. La anterior interpretación es la que garantiza mayor armonización con (i) el encabezado del artículo; (ii) las distintas disposiciones de asistencia técnica y servicios tecnológicos; y (iii) es la que se corresponde a la jurisprudencia reiterada sobre este asunto¹⁹.

Entendiendo que “realizar” es “efectuar, llevar a cabo algo o ejecutar una acción”²⁰, pareciera quedar claro que, en el caso estudiado, las plataformas de *streaming* no domiciliadas no realizan (efectúan, llevan a cabo, ejecutan o prestan²¹) sus servicios en el territorio nacional, por lo que sus ingresos no serían considerados como causados en la República. Nosotros somos de la opinión que esta es la interpretación correcta, y por lo tanto los ingresos derivados de la prestación de los servicios de *streaming* por parte de plataformas no domiciliadas a usuarios en Venezuela no son considerados territoriales y por lo tanto no están sujetos a ISLR.

Ahora bien, otra interpretación del artículo 6 de la LISLR (considerada errónea por ROCHE) indica que los ingresos pueden ser considerados como territoriales cuando los servicios sean “aprovechados” y especialmente “utilizados” en el territorio nacional²². Bajo esa tesis, no apoyada por nosotros, habría que analizar el “aprovechamiento” y “utilización” de los servicios en el país.

En nuestra opinión, el término “aprovechamiento” está vinculado a la obtención de un rédito económico del servicio prestado. Asumiendo esa postura, los servicios de *streaming* (al ser de consumo personal y estar expresamente prohibido la utilización de estos servicios con fines económicos) no podrían ser considerados como

¹⁸ ROCHE, Emilio J., “Parte General del Impuesto Sobre la Renta, Relatoría Tema I” en *Libro 70 años del Impuesto Sobre la Renta*, Asociación Venezolana de Derecho tributario (AVDT), 2013, páginas 41-44.

¹⁹ Entre otros, ROCHE destaca las siguientes decisiones que componen el criterio jurisprudencial que ratifica nuestra interpretación del artículo 6 de la LISLR: Tribunal Superior 1° de lo Contencioso Tributario sentencia No. 634 del 27 de junio de 1979 caso: Finalven vs. Fisco Nacional; Tribunal Superior 8° de lo Contencioso Tributario, sentencia No. E22149 del 17 de abril de 1984, caso: Orinoco Mining Co. vs. Fisco Nacional; Shell Química de Venezuela, C.A. vs. Fisco Nacional, Tribunal Segundo de Impuesto sobre la renta, sentencia No. 21 del 4 de abril de 1968; Shell Química de Venezuela, C.A. vs. Fisco Nacional, Tribunal Segundo de Impuesto sobre la Renta, sentencia No. 31 del 13 de agosto de 1968; Grace National Bank of New York vs. Fisco Nacional, Tribunal Segundo de Impuesto sobre la Renta, sentencia No. 44 del 25 de diciembre de 1968; The First National Bank of New York vs. Fisco Nacional, Tribunal Segundo de Impuesto sobre la Renta, sentencia No. 50 del 19 de diciembre de 1968; The First National Bank of Boston vs. Fisco Nacional, Tribunal Segundo de Impuesto sobre la Renta, sentencia No. 62 del 9 de julio de 1969; Chemical Bank New York Trust Company vs. Fisco Nacional, Tribunal Segundo de Impuesto sobre la Renta, sentencia No. 63 del 9 de julio de 1969, así como la Consulta No. HGIT-A-4144, SENIAT.

²⁰ “Realizar”, Diccionario de la Real Academia Española. Recuperado de: <https://dle.rae.es/realizar>

²¹ En la LIVA en vez de hacer referencia a “realizar” hace referencia a “ejecutar”, lo cual para estos efectos pareciera ser sinónimo.

²² PAREDES, Carlos Enrique, *El Principio de Territorialidad y el Sistema de Renta Mundial en la Ley de Impuesto Sobre la Renta Venezolana*. Andersen Legal, 2002, página 260.

JOSÉ IGNACIO ARCAYA D.

aprovechados en el territorio nacional. No obstante, en el caso de la “utilización” del servicio muy difícilmente podemos argumentar que los servicios brindados por las plataformas de *streaming* no son utilizados en Venezuela²³. Por lo que, asumiendo como cierta la interpretación amplia de la condición territorial (con lo cual no estamos de acuerdo), los ingresos de las plataformas de *streaming* serían considerados de fuente venezolana, según lo establecido en el literal c del artículo 6 de la LISLR.

d. Causación y exigibilidad del ISLR a las plataformas de streaming no domiciliadas en Venezuela por sus ingresos de fuente venezolana

Como se mencionó anteriormente, bajo una interpretación amplia (y en nuestro criterio, descontextualizante y por ende errónea) de lo establecido en el literal c del artículo 6 de la LISLR, podría considerarse que los ingresos que perciben las plataformas de *streaming* no domiciliadas por los servicios que ofrecen a usuarios domiciliados en Venezuela, son territoriales y por lo tanto sujetos a ISLR. Ahora bien, para su causación y eventual exigibilidad debemos distinguir dos escenarios: (i) la aplicación ordinaria de la LISLR y la normativa venezolana en materia de ISLR; y (ii) la aplicación de un CDI.

i. Aplicación ordinaria de la LISLR y la normativa venezolana en materia de ISLR

En vista de que los ingresos derivados de prestación de servicios de las plataformas de *streaming* no se encuentran dentro de los supuestos de rentas presuntas²⁴, debemos entonces remitirnos al Reglamento de Retenciones ISLR, cuyo numeral 11 del artículo 9 establece que están sujetos a retención: “*Los pagos que hagan las personas jurídicas, consorcios o comunidades a empresas contratistas o subcontratistas domiciliadas o no en el país, en virtud de la ejecución de obras o de la prestación de servicios en el país (...)*”.

Habiendo determinado que las actividades de las plataformas de *streaming* son consideradas servicios, pareciera que, según este numeral, los pagos a las plataformas de *streaming* deberían de estar sujetos a las siguientes retenciones²⁵: 15% hasta el monto de 2.000 Unidades Tributarias²⁶; 22% entre 2.000 y 3.000 Unidades Tributarias; y 34% por el monto que exceda de 3.000 Unidades Tributarias. Las tarifas de la mayoría de las plataformas de *streaming* rondan

²³ Cabe acotar que la distinción que hacemos entre “aprovechamiento” y “utilización” no ha sido ampliamente reconocida y muchos consideran ambos términos como sinónimos. Sin embargo, a los fines del IVA esta distinción podría ser importante para determinar el nacimiento de dicho impuesto o no.

²⁴ El hecho que las prestaciones de servicios no se encuentren en las rentas presuntas, aunado a una lectura detenida del artículo 44 de la LISLR evidencian nuevamente que la interpretación correcta del artículo 6 de la LISLR solo implica la prestación de los servicios, y no su aprovechamiento y utilización

²⁵ Parágrafo Primero del Artículo 9 del Reglamento de Retenciones ISLR.

²⁶ A la fecha de presentación de este trabajo (16 de abril de 2024), la Unidad Tributaria tenía un valor de Bs. 9 (o aproximadamente US\$ 0,25).

entre los US\$ 30 y US\$150 al año, por lo tanto, con el valor actual de la Unidad Tributaria, en principio y de forma individualmente, el porcentaje a retener sería del 15%.

Ahora bien, la redacción del precitado numeral tiene una particularidad, y es que hace referencia que están sujetos a retenciones “*Los pagos que hagan las **personas jurídicas**, consorcios o comunidades*” (negritas nuestras), es decir, el numeral solo incluye a las personas jurídicas (en sentido restringido, en nuestra opinión), consorcios o comunidades, y por lo tanto excluye a las personas naturales, quienes son la enorme mayoría de los usuarios regulares y naturales de este tipo de servicios. En virtud de lo anterior podemos concluir un primer punto fundamental: aun cuando se determinare que los ingresos de las plataformas de *streaming* no domiciliadas derivados de la prestación de sus servicios a usuarios en Venezuela, fueran efectivamente territoriales, si los usuarios fueran personas naturales, el fisco nacional no tendría acción alguna contra los pagadores del servicio, y al estar estas plataformas fuera de la esfera jurisdiccional del país, tampoco podría el fisco compeler el cumplimiento a estas plataformas de obligaciones tributarias en Venezuela. Por lo tanto, en este escenario tendríamos una obligación fiscal inexigible e inejecutable²⁷.

En el caso (no tan común) que el usuario de la plataforma de *streaming* sea una persona jurídica, consorcio o comunidad, pareciera que en virtud del numeral 11 del artículo 9 del Reglamento de Retenciones ISLR, estaría obligado a practicar una retención en el porcentaje correspondiente sobre el monto a pagar a la plataforma de *streaming*. Sin embargo, deben hacerse varias consideraciones sobre este asunto.

Debe mencionarse, aunque es obvio, que las plataformas de *streaming* son servicios con pagos automatizados y con contratos de adhesión, por lo tanto, no existe ningún escenario donde un usuario pueda retener (en sentido estricto) una porción del pago de su tarifa descontándosela a la plataforma para enterársela a la Administración Tributaria. Las plataformas no admiten pagos parciales y por lo tanto bajo ese supuesto las personas jurídicas, consorcios o comunidades tendrían, en todo caso, que desembolsar recursos adicionales para luego enterarlos a la Administración Tributaria escenario que FRAGA, SÁNCHEZ Y VILORIA²⁸ denominan “pago indebido a cuenta de tercero en calidad de retención”²⁹, lo cual, además de ser un absurdo, generaría un perjuicio económico adicional a estos contribuyentes e implicaría un trato desigual frente a la ley³⁰.

²⁷ Debe destacarse que ello no implica que dichos ingresos no sean gravables en Venezuela. En caso de determinarse como territoriales, estos ingresos serían gravables; lo que no existe es la obligación de retener de las personas naturales y, en consecuencia, tampoco surge la responsabilidad derivada de la ausencia de retención (responsabilidad solidaria de los agentes de retención); y por lo tanto no existe manera efectiva en la que el fisco pueda exigir el cumplimiento de la obligación.

²⁸ FRAGA PITTALUGA, L., SÁNCHEZ GONZÁLEZ, S., & VILORIA MÉNDEZ, M. (2002). *La Retención en el Impuesto Sobre la Renta*. Caracas: Fundación para la Defensa del Contribuyente. Páginas 223-229.

²⁹ En principio, el agente de retención tendría derecho al reintegro por parte del contribuyente de conformidad con el artículo 26 del Código Orgánico Tributario.

³⁰ Las condiciones estipuladas entre contribuyentes no son oponibles al fisco como una causa de excepción al cumplimiento de las obligaciones tributarias (artículo 16 del COT). Si el contrato celebrado entre

JOSÉ IGNACIO ARCAYA D.

Por otra parte, asumiendo la disparatada idea que las personas jurídicas, consorcios o comunidades estén sujetas a la obligación de retener y enterar ISLR sobre los pagos que hagan a las plataformas de *streaming*, estos serían entonces a su vez responsables solidarios por el importe no retenido frente al fisco nacional bajo la normativa tributaria venezolana, por lo tanto, el fisco podría (i) exigir la totalidad del ISLR generado a estas personas jurídicas, consorcios o comunidades; y (ii) imponer las sanciones establecidas en el COT en materia de retenciones no practicadas.

Tomando en cuenta todo lo anterior, en nuestra opinión, es absurdo e impráctico pretender que las personas jurídicas, consorcios o comunidades que pudieran estar suscritas a plataformas de *streaming* estén obligadas a realizar retenciones de ISLR por los pagos de sus membresías (las cuales en la práctica terminarían siendo pagos adicionales al fisco).

ii. Aplicación de CDIs

Tomando en cuenta que las plataformas de *streaming* por video más usadas en Venezuela (Netflix, YouTube, Max, Disney+, Star+ y Paramout+) están todas domiciliadas en los Estados Unidos, así como una importante cantidad de las principales plataformas de *streaming* de música (Apple Music, Amazon Music y YouTube Music), resulta de gran importancia revisar el CDI EE. UU. La única de las grandes plataformas de *streaming* que no ofrece sus servicios desde los Estados Unidos es Spotify, la cual opera desde Suecia, país que también tiene un CDI vigente con Venezuela.

En vista que pareciera que todas las principales plataformas de *streaming* no domiciliadas que ofrecen sus servicios desde el extranjero a usuarios en Venezuela están domiciliadas en un país con el que Venezuela tiene un CDI vigente, el tratamiento en materia de ISLR de estas plataformas no se regirá por lo establecido en la sección anterior (tratamiento ordinario de la LISLR y Reglamento de Retenciones ISLR), sino por lo establecido en los diferentes CDIs. El artículo 7 de los CDIs regula el tratamiento fiscal que debe darse a los beneficios empresariales (**ingresos** que una empresa obtiene por realizar sus actividades económicas). A continuación, podemos ver el tratamiento que los mencionados CDIs dan a los beneficios empresariales:

CDI EE. UU.:

“Los beneficios empresariales de una empresa de un Estado Contratante [EE. UU.] solamente pueden someterse a imposición en ese Estado [EE. UU.], a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante [Venezuela] por medio de un establecimiento permanente situado en él”

Netflix y los usuarios no permite ninguna detracción del monto por concepto de retención, pero la ley señala la obligación de retener sobre dichos pagos, el Fisco tiene derecho a exigir la responsabilidad solidaria del agente de retención, es decir, el usuario

CDI Suecia:

“Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante [Suecia] solamente podrán someterse a imposición en este Estado [Suecia], a no ser que la empresa realice actividades en el otro Estado Contratante [Venezuela] por medio de un establecimiento permanente situado en él”

Podemos ver que la redacción de los CDIs es materialmente similar (el Modelo de CDI de la OCDE y de la ONU también replican dicha redacción), y que la regla general implica que los beneficios percibidos por las empresas de *streaming* solo podrán ser gravados en el país de la residencia o domicilio del prestador del servicio, y la única excepción es operar bajo la existencia de un establecimiento permanente al que le sean atribuibles los ingresos en el país de la fuente.³¹

En virtud de lo anterior y en aplicación del artículo 7 de los mencionados CDIs, pareciera quedar claro que la Administración Tributaria venezolana no puede pretender gravar los ingresos de las plataformas de *streaming* no domiciliadas en Venezuela (y residenciadas en países con los que Venezuela tiene un CDI vigente) por los servicios que éstas provean a usuarios domiciliados en Venezuela, aun cuando estos servicios sean considerados como causados en Venezuela bajo la normativa de la LISLR.

5. Los servicios prestados por las plataformas de *streaming* bajo el IVA

a. Nacimiento del hecho imponible del IVA

El artículo 3 de la LIVA establece los supuestos que constituyen hechos imponibles de IVA. Bajo el numeral 3 dicho artículo, la prestación a título oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país constituye hecho imponible de IVA. Por lo tanto, para determinar si este hecho imponible se configura en el marco de las actividades desempeñadas por las compañías de *streaming*, debemos determinar si éstas: (i) son servicios, bajo la normativa de la LIVA, y (ii) son aprovechados en el país.

i. La definición de servicios en la LIVA

Como mencionamos anteriormente, la naturaleza jurídica de las actividades que desempeñan las compañías de *streaming* frente a sus usuarios es la de servicios; sin embargo, en el caso del IVA existen muchas menos dudas en cuanto a esta caracterización, ya que el numeral 4 del artículo 4 de la LIVA define de forma amplia lo que debe

³¹ Los comentarios del modelo de la OCDE mencionan que el principio general de gravar en la fuente los beneficios empresariales tienen “... una larga trayectoria histórica y reflejan el consenso internacional sobre el hecho de que no deba considerarse que una empresa de un Estado participa efectivamente en la vida económica de otro Estado, hasta el punto de quedar sometida a la jurisdicción fiscal de ese Estado, hasta el momento en que abre un establecimiento permanente en ese otro Estado. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio. OCDE. Recuperado de: <https://www.gloabal.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-abreviada.pdf>

entenderse como servicio a efectos del IVA. Ciertamente, bajo dicha definición pareciera no quedar duda, al menos a los efectos de la LIVA, que las actividades de las plataformas de *streaming* son consideradas servicios.

ii. *“Ejecución” o “aprovechamiento” como elementos que vinculan la prestación del servicio a la jurisdicción venezolana*

Para determinar si esos servicios constituyen hechos impositivos del IVA toca analizar una redacción similar a la ya estudiada en la sección de ISLR del presente trabajo. Veamos la primera parte del numeral 3 del artículo 3 de la LIVA: “La prestación a título oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país, incluyendo aquéllos que provengan del exterior, en los términos de esta Ley.” (subrayado nuestro). Dicho criterio de la territorialidad en la prestación y aprovechamiento de los servicios ha sido ratificado por la jurisprudencia (Caso C. Steinweg Venezuela, C.A, 10 de noviembre de 2003; Caso Trans-coal de Venezuela, C.A., 20 de diciembre de 2023).

Como quedó claro en la sección de ISLR, las plataformas de *streaming* no prestan sus servicios en el territorio nacional, pues las actividades que componen el objeto de sus obligaciones frente a los usuarios (la prestación) se ejecutan claramente fuera de Venezuela. En efecto, el único elemento o vínculo material que tienen estas plataformas con el territorio venezolano es el domicilio de los usuarios.

Ahora bien, nuevamente debemos entrar a la discusión del aprovechamiento de los servicios pues, en contraste de lo que ocurre y comentamos en materia de ISLR, el aprovechamiento del servicio por parte de su receptor sí constituye, a los efectos del IVA, un elemento esencial de territorialidad de los servicios de *streaming*. A diferencia de la redacción de la LISLR, la LIVA no establece la “utilización” de los servicios para determinar el hecho imponible, de modo que debemos referirnos únicamente al “aprovechamiento”³². En primer lugar, debe mencionarse que ni la LIVA ni sus reglamentos contienen una definición de lo que significa “aprovechamiento” y que no existe jurisprudencia que resuelva directamente esta duda.

En este sentido, PAREDES³³ indica que la doctrina extranjera analizando la figura venezolana del “aprovechamiento” ha indicado que esta figura es tan excesivamente amplia que puede dar lugar a controversias entre la Administración Tributaria y los sujetos pasivos³⁴.

Anteriormente hicimos referencia que el término “aprovechamiento” tiene una connotación económica involucrada, en vista que su definición³⁵ implica necesariamente un provecho o rendimiento. Por ello, nuestra postura se basa en

³² Sin embargo, podemos ver como en diversos artículos del RLIVA se hace mención del término “utilización” de manera indistinta a “aprovechamiento”, lo cual es, en nuestra opinión, un error.

³³ PAREDES, Carlos Enrique, Territorialidad de los Servicios en el Impuesto al Valor Agregado Venezolano, Imposición al Valor Agregado (IVA) en Venezuela, Asociación Venezolana de Derecho tributario (AVDT), 2004, páginas 580-598.

³⁴ PLAZAS VEGA, Mauricio Alfredo, Derecho Tributario Comunitario. La Armonización Tributaria en el Sistema Andino de Integración, ob. Cit., 2001, páginas 295-296.

JOSÉ IGNACIO ARCAÑA D.

que al “aprovechar” un servicio, necesariamente se debe obtener un rendimiento, provecho, beneficio o utilidad económica sobre el mismo. Asumiendo entonces que el aprovechamiento implica beneficio económico, debemos entonces afirmar que solo podemos imputar el aprovechamiento al territorio en el cual se hayan incorporado esos servicios a la actividad económica del receptor de la prestación. En esta postura coinciden PAREDES y PLAZAS VEGA.

Aunque la jurisprudencia no ha decidido directamente sobre este caso, la sentencia anteriormente citada (Caso C. Steinweg Venezuela, C.A, 10 de noviembre de 2003)³⁶ trata el asunto del “aprovechamiento” en la exportación de servicios, lo cual nos permite hacer una analogía válida a sobre cómo se configuraría el aprovechamiento de los servicios del territorio nacional. A saber, la sentencia determina lo siguiente:

*“(…) hace referencia al lugar de **utilización efectiva del servicio** a través de su aplicación o **puesta a disposición para producir rendimientos económicos o lucrativos. La utilización de un servicio es un verbo que se predica del destinatario y se relaciona con el hecho de disfrutar el resultado de la actividad desarrollada por el prestador** (...) se trata del servicio (...) realizado a favor de una persona jurídica no domiciliada en Venezuela (Casa Matriz), **que aprovecha o utiliza económicamente el servicio (incorporándolo a su giro o actividad)**. (....)”* (Negritas nuestras)³⁷

Sobre el anterior extracto debe advertirse, en primer lugar, el término “utilización” propio del lenguaje en materia de exportación de servicios de la LIVA y RLIVA, el cual, como podemos ver en la sentencia citada, se asemeja a un término de “utilización efectiva” del servicio³⁸, que pareciera funcionar de sinónimo en este caso de la palabra “aprovechamiento”, en contra de la diferenciación entre “utilización” y “aprovechamiento” que hemos venido desarrollando en este trabajo. Sin embargo, más allá de ese detalle, podemos evidenciar que el juez determinó que para poder hablar de aprovechamiento, el receptor debe disfrutar económicamente del resultado de los servicios e incorporarlos a su giro o actividad económica.

En fin, en vista de que los usuarios en Venezuela de las plataformas de *streaming* no domiciliadas no están obteniendo provecho o rendimiento económico de dichos servicios³⁹, no creemos que puedan considerarse como

³⁵ El diccionario de la Real Academia Española lo define como “Emplear útilmente algo, hacerlo provechoso o sacarle el máximo rendimiento”. Recuperado de: <https://dle.rae.es/aprovechar?m=form>

³⁶ Posteriormente ratificada por la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en Sentencia N. 00584 del 17 de junio de 2010.

³⁷ Sentencia N. 1.62. Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas. Caso C. Steinweg Venezuela, C.A, 10 de noviembre de 2003

³⁸ Por ejemplo, en la Ley de Impuesto al Valor Agregado del Perú, por ejemplo, se hace una interpretación del término “utilización del servicio” es equivalente al término “aprovechamiento económico del servicio”.

³⁹ Más aún puesto que los términos y condiciones suscritos con dichos proveedores de servicios establecen claramente que los usuarios no pueden usar los servicios para obtener rédito económico.

“aprovechados” en Venezuela. Por ello, es nuestra postura que no se genera IVA por los servicios brindados por las plataformas de *streaming* no domiciliadas a usuarios ubicados en Venezuela, en vista de que no se verifica el hecho imponible.

Resulta además interesante, que a falta de definición general del “aprovechamiento” establecida en la LIVA y el RLIVA⁴⁰, será el receptor del servicio quien deberá evaluar si el aprovechamiento del servicio ha ocurrido en el territorio nacional a los fines de determinar si está obligado a enterar el impuesto por cuenta del prestador no domiciliado⁴¹. En vista de lo anterior, procederemos a analizar el (incorrecto) caso que la Administración Tributaria o el receptor consideren que los servicios prestados por las plataformas de *streaming* no domiciliadas se entienden como aprovechados en el país y por lo tanto sujetos a IVA.

b. Los responsables del pago del IVA en caso de contribuyentes no domiciliados

Como mencionamos anteriormente, en el caso que asumiéramos que los servicios de *streaming* son aprovechados en el territorio nacional, estaríamos frente a un escenario en el cual una entidad no domiciliada presta servicios territoriales a un receptor domiciliado, caso en el cual el receptor de dicho servicio, en su carácter de responsable tributario⁴², debe enterar el impuesto por cuenta del prestador no domiciliado, lo anterior según lo establecido en el artículo 9 de la LIVA y 3 del RLIVA.

En línea con lo anterior, ante la imposibilidad material del fisco venezolano de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria de IVA generada en cabeza de una entidad no domiciliada por servicios considerados como aprovechados en Venezuela, el numeral 1 del artículo 9 de la LIVA designa al receptor del servicio como el responsable del pago del impuesto, por lo cual el receptor deberá (i) declarar el impuesto causado sobre el pago a la entidad no domiciliada; (ii) enterar el monto a la Administración Tributaria en el período correspondiente; y (iii) cumplir con determinadas obligaciones formales establecidas en el artículo 3 del RLIVA⁴³.

La declaración y pago debe hacerse en el período correspondiente a la verificación del hecho imponible (la prestación del servicio) según el literal d del numeral 3 del artículo 13 y el primer aparte del artículo 48 de la LIVA, y el artículo 34 del RLIVA. Por lo que en el momento que el usuario tenga acceso a la biblioteca de películas, series o música de la plataforma de *streaming*, se entenderá que se causó el IVA, y, por lo tanto, éste debe ser declarado y pagado.

⁴⁰ Reglamento General del Decreto con Rango Valory Fuerza de Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.363 del 12 de julio de 1999.

⁴¹ PAREDES, Carlos Enrique, *ob. cit.*

⁴² Artículo 25 del COT: “Responsables son los sujetos pasivos que, sin tener el carácter de contribuyentes, deben por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a los contribuyentes.”

⁴³ PAREDES, Carlos Enrique, *ob. cit.*

JOSÉ IGNACIO ARCAYA D.

El receptor, en su carácter de responsable, hará el pago de los servicios en su totalidad (sin retener –descontar– el monto del impuesto) y luego pagará el monto del impuesto para enterarlo a la Administración Tributaria. Sin embargo, más allá de esta discusión doctrinaria, en la práctica los efectos terminan siendo los mismos: el receptor deberá hacer una erogación económica adicional la cual las plataformas de *streaming* no reconocerán ni reembolsarán, con el único efecto de liberarse de la obligación fiscal en carácter de responsable solidario.

Ahora bien, en términos de control fiscal del IVA generado por la prestación de servicios desde el exterior y aprovechados en Venezuela, en la práctica es bastante claro que, si el receptor es una persona jurídica o un contribuyente ordinario de IVA, el sujeto pasivo responsable tiene mecanismos claros para cumplir la obligación fiscal y los deberes formales (la autofactura y los registros en los distintos libros, según lo establecido en el artículo 3 RLIVA). Asimismo, si el receptor es una persona jurídica o contribuyente ordinario de IVA, los montos enterados en calidad de IVA del no domiciliado fungen como créditos fiscales que podrán ser aprovechados por el contribuyente en su declaración de IVA, siempre y cuando estén asociados a sus actividades económicas gravadas por el IVA (artículos 33 y 34, LIVA), lo cual en el caso de los servicios prestados por las plataformas de *streaming*, pareciera ser un reto demostrar cómo los servicios de *streaming* de series, películas y música están asociados a sus actividades gravadas.

Sin embargo, las personas naturales (no contribuyentes ordinarios del IVA), aunque parecieran estar obligados en calidad de responsables del IVA, no tienen en la práctica un mecanismo para cumplir con la obligación de enterar los montos correspondientes al IVA del no domiciliado, ya que las personas naturales no están obligadas a llevar facturas ni libros de contabilidad. Este asunto es particularmente relevante, en vista que, como se mencionó antes, los usuarios de las plataformas de *streaming* son en su gran mayoría personas naturales. Por ello, a los efectos del IVA que se pueda generar, aunque las personas naturales receptoras son técnicamente las responsables del pago del impuesto, la Administración Tributaria no tiene manera en la práctica de exigir su cumplimiento.

6. Conclusiones

- Las plataformas de *streaming* no domiciliadas prestan sus servicios a usuarios domiciliados en Venezuela sin mediación de un establecimiento permanente, bajo los criterios de la LISLR y los CDIs.
- Bajo la normativa actual de la LISLR y RISLR, los ingresos de las plataformas de *streaming* no domiciliadas en Venezuela no tienen su causa efectiva en el país en vista que los servicios no son realizados/prestados por las plataformas en el territorio nacional, por lo tanto, en este escenario dichos ingresos no están sujetos a ISLR en Venezuela, salvo que sean atribuibles a un establecimiento permanente en Venezuela.
- En caso de que se hiciera una interpretación incorrecta de la LISLR, y se considerara que los ingresos de las plataformas de *streaming* no domiciliadas en Venezuela tienen su causa efectiva en el país en vista del criterio de

JOSÉ IGNACIO ARCAYA D.

“utilización” de los servicios en el país, para determinar su tratamiento deberá distinguirse entre la existencia de un CDI o el trato ordinario de la LISLR, RISLR y Reglamento de Retenciones ISLR:

- En la mayoría de los casos, las plataformas de *streaming* están domiciliadas en países con los que Venezuela tiene un CDI vigente. El tratamiento en materia de ISLR de los ingresos de las plataformas de *streaming* no domiciliadas cuando hay un CDI en vigor establece que el país de residencia tiene el derecho exclusivo para gravar los beneficios empresariales, salvo cuando haya un establecimiento permanente, por lo tanto, las plataformas de *streaming* no domiciliadas no tributan ISLR en Venezuela.
- En caso de que una plataforma de *streaming* preste sus servicios desde un país con el cual Venezuela no haya suscrito un CDI, nace la obligación tributaria y la responsabilidad del prestador del servicio como contribuyente en Venezuela. Esto se manifiesta en la práctica de la siguiente manera: las personas jurídicas, consorcios y comunidades estarán obligados a retener el ISLR de la entidad no domiciliada y enterarlo a la Administración Tributaria, de conformidad con lo establecido en el artículo 9 del Reglamento de Retenciones ISLR. Ahora bien, si el receptor del servicio es una persona natural, ésta no está obligada de retener el impuesto, y la Administración Tributaria no puede exigirle el cumplimiento solidario de la obligación fiscal.
- Los servicios prestados por las plataformas de *streaming* a usuarios domiciliados en Venezuela no están sujetos a IVA, en vista que no se configura el hecho imponible de los servicios prestados en el exterior, pero aprovechados en Venezuela. En nuestra opinión, para que haya “aprovechamiento” de los servicios, debe haber provecho económico e incorporación de esos servicios a la actividad económica del receptor de la prestación, y los términos y condiciones de las plataformas de *streaming* excluyen expresamente la obtención de beneficio económico de la prestación de servicios.
- En caso de que, incorrectamente en nuestra opinión, se determinara que los servicios que brindan las plataformas de *streaming* a usuarios domiciliados en Venezuela están sujetos a IVA, y que los receptores sean personas jurídicas o contribuyentes ordinarios de IVA, estos estarán obligados a enterar a la Administración Tributaria el monto equivalente al impuesto, y podrán aprovechar dicho monto como un crédito fiscal en su declaración de IVA. Por otra parte, en caso de que los receptores de los servicios sean personas naturales (no contribuyentes ordinarios del IVA), estos no tienen en la práctica mecanismos para cumplir con su obligación bajo la condición de responsables.