

# Notas para el avance de la fiscalidad internacional en el impuesto sobre transmisiones gratuitas (sucesiones y donaciones) en Venezuela

Juan Carlos COLMENARES ZULETA\*

**Resumen:** Estas breves notas tiene como objetivo trazar líneas de pensamiento y acción en materias de tanto interés para el estudioso de la fenomenología tributaria como lo es la estructura y tradición del impuesto sobre las sucesiones y donaciones, tributo directo, personal y progresivo que integra el Sistema Tributario venezolano, en especial, dentro del entorno del Derecho Tributario Internacional y su conexión con la necesaria adecuación de tributos que reclama un escenario actualizado y moderno de la fiscalidad sobre formas de imposición que graven las transmisiones gratuitas de bienes, activos y

---

\* Abogado Universidad Católica Andrés Bello 1981. Especialista en Derecho Tributario Universidad Central de Venezuela 1994. Miembro de Número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario en 1989. Master Internacional en Derecho Internacional de los Derechos Humanos y Bioderecho. Instituto Internacional de Estudios Globales para el Desarrollo Humano Madrid-Centro Unesco 2019. Profesor jubilado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas Centro de Estudios de Postgrado. Abogado consultor y litigante en derecho tributario.

patrimonios de las personas naturales que defieren sus herencias a herederos o beneficiarios que serán gravadas, bien por razón del domicilio tributario del causante o de sus causahabientes o bien por razón de la territorialidad de los bienes y activos objeto de la transmisión, así como de las reglas similares al tratamiento del tema en materia de liberalidades y donaciones ciertas y presuntas entre personas naturales y jurídicas, en una aproximación al problema recurrente de falta de normas internacionales capaces de armonizar el ámbito de las diversas potestades tributarias entre los países y sus distintas soberanías, a fin de que surjan a futuro propuestas para colmar muchos vacíos legales en particular sobre el escenario normativo venezolano.

**Palabras clave:** Fiscalidad internacional, territorialidad, domicilio, convenios internacionales, residencia, normas anti elusivas.

***Abstract:** These paper aims to present brief notes on matters of much interest to any tax professional, such as the structure and tradition of the tax on inheritances and donations, a direct, personal and progressive tax that integrates the Venezuelan Tax System, especially within the environment of International Tax Law and its connection with the necessary adaptation of taxes that demands an updated and modern scenario of taxation on forms of taxation that tax the free transfers of goods, assets and estates of natural persons who defer their inheritances to heirs or beneficiaries who will be taxed, either by reason of the tax domicile of the deceased or his successors or by reason of the territoriality of the goods and assets object of the transfer, as well as the rules similar to the treatment of the issue in matters of certain and presumed liberalities*

*and donations between natural and legal persons, in an approach to the recurrent problem of lack of international standards capable of harmonizing the scope of the various tax powers between the countries and their different sovereignties, so that proposals may arise in the future to fill many legal gaps, particularly in the Venezuelan regulatory scenario.*

**Keywords:** *International taxation, territoriality, domicile, international agreements, residence, anti-avoidance rules.*

### Sumario:

I. CRITERIOS LEGALES VIGENTES EN MATERIA DE TERRITORIALIDAD Y DOMICILIO TRIBUTARIO EN LAS SUCESSIONES Y DONACIONES. II. NORMAS ANTI ELUSIVAS EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES GRATUITAS POR SUCESIÓN Y DONACIÓN. III. LA PRESENCIA DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES GRATUITAS POR SUCESIÓN Y LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN: VACÍOS LEGALES Y PROPUESTAS. CONCLUSIONES.

### I. CRITERIOS LEGALES EN MATERIA DE TERRITORIALIDAD Y DOMICILIO TRIBUTARIO EN LAS SUCESSIONES Y DONACIONES

Como principios básicos de la teoría del tributo y de la obligación tributaria, uno de los elementos configurativos de las formas de tributación es tanto su validez temporal, es decir, el momento fundamental de la causación de los hechos imponibles y la aplicación *ratio temporis* (*tempus regit actum*) de la ley que crea el tributo, así como de su validez espacial, *ratio loci*, es decir, en cuál jurisdicción aplica la ley tributaria (*ratio loci-locum regit actum*); conforme a la territorialidad, los tributos son causados y exigibles en la jurisdicción del territorio donde se

produce el enriquecimiento, la obtención de la renta, nacionalización y tránsito aduanero, la prestación del servicio y venta de bienes y consumos, y en particular los impuestos que gravan la transmisión gratuitas de bienes por sucesión y donación, con independencia del domicilio del contribuyente o de su nacionalidad como sujeción personal<sup>1</sup>; los diferentes países organizan sus sistemas tributarios de tal manera que sus ciudadanos puedan o deban ser sujetos a sus normas de tributación, empleando cualesquiera de tales criterios especiales, abarcando incluso a personas igualmente residentes como no residentes (personas naturales y jurídicas) con establecimiento permanente o base fija de negocios y ejercicio de actividades económicas en general, distinguiendo los elementos que permiten calificarlos de esta forma para así ser objeto de gravámenes sucesivos de acuerdo a la capacidad contributiva como garantías bajo tutela constitucional en muchos casos<sup>2</sup>.

Es especialmente de interés conocer cuáles son los criterios legales que, en ejercicio de la potestad tributaria aplican la ley de la materia para gravar las sucesiones abiertas conforme a la legislación civil sustantiva<sup>3</sup> y a los actos inter vivos de transmisiones gratuitas asimilables como las donaciones y liberalidades; en este sentido la vigente Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás

---

<sup>1</sup> Código Orgánico Tributario publicado en la Gaceta Oficial No. 6507 de fecha 29 de enero de 2020, artículo 11.

<sup>2</sup> Constitución de la República Bolivariana de Venezuela 1999, artículo 316.

<sup>3</sup> Ley de Reforma Parcial del Código Civil de la República de Venezuela publicada en la Gaceta Oficial No. 2990 de fecha 26 de Julio de 1982.

Ramos Conexos<sup>4</sup> del año 1999,<sup>5</sup> aprobada mediante Decreto Ley con ocasión de la Ley Habilitante de ese entonces,<sup>6</sup> señala en su artículo 2 la obligación al pago del impuesto establecido en la ley, a los beneficiarios de herencias y legados que comprendan bienes muebles o inmuebles, derechos o acciones situados en el territorio nacional, con lo cual el legislador ya plasmó e integró la territorialidad del hecho imponible que, en el caso de las sucesiones, se genera al momento de ocurrir la apertura de la sucesión del fallecido<sup>7</sup> -uno de los principales efectos jurídicos de la muerte-, y así la Ley de la materia lo recoge en forma expresa en su artículo 5 al indicar que el impuesto sobre herencias y legados se causa donde estén situados los bienes gravados y en el momento de la apertura de la sucesión, o bien si se tratase de situaciones pre existentes de ausencias declaradas presuntas o de presunciones de muerte por accidente bajo declaración judicial, dicha apertura de la sucesión solo ocurrirá cuando conforme a las normas del Código Civil sea acordada la posesión provisional de los bienes a los llamados a la sucesión<sup>8</sup> y en lo

---

<sup>4</sup> Las entonces denominadas contribuciones conexas ya habían sido derogadas con ocasión de la promulgación de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos del año 1982 ya que las mismas correspondieron al tratamiento de los ramos varios de la Renta Nacional que entonces regulaban tanto la Ley sobre Varios Ramos de la Renta Nacional del año 1923 como la Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Otros Ramos de la Renta Nacional del año 1936 y sus reformas del año 1941 en particular, sugerimos la revisión de los artículos 2 y 59 de ésta última Ley de Reforma Parcial de 1941.

<sup>5</sup> Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial No 5.391 de fecha 22 de octubre de 1999.

<sup>6</sup> Ley Orgánica que autoriza al Presidente de la República para dictar Medidas Extraordinarias en Materia Económica y Financiera requeridas por el Interés Público publicada en la Gaceta Oficial No. 36.687 de fecha 26 de abril de 1999.

<sup>7</sup> Código Civil de Venezuela, artículo 993: La sucesión de abre en el último domicilio del causante y al momento de la apertura de la sucesión.

<sup>8</sup> Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos 1999, artículo 6.

referente al impuesto que grava las donaciones, la Ley de la materia señala en su artículo 64 que el impuesto sobre donaciones se causa desde el momento en que se manifiesta al Fisco Nacional la voluntad de donar<sup>9</sup>; tratándose de la sujeción a la territorialidad del hecho imponible sobre ambas formas de transmisiones gratuitas de bienes (sucesión y donación) la ley especial señala en su artículo 3: Se entienden situados en el territorio nacional:

1. Las acciones, obligaciones y títulos valores emitidos en Venezuela y los emitidos en el exterior por sociedades constituidas o domiciliadas en el país.
2. Las acciones, obligaciones y otros títulos valores emitidos fuera de Venezuela por sociedades extranjeras cuando sean poseídos por personas domiciliadas en el país.
3. Los derechos o acciones que recaigan sobre bienes ubicados en Venezuela.
4. Los derechos personales o de obligación cuya fuente jurídica se hubiere realizado en Venezuela.

Con excepción de lo dispuesto en el numeral 2 antes transcrito, la territorialidad es el principio rector de la sujeción al impuesto de sucesiones venezolano en caso de sucesiones abiertas, cuyos titulares (causantes o fallecidos) tuvieron derechos de propiedad sobre inmuebles, muebles, derechos y acciones v. gr. activos mobiliarios, inmobiliarios, acciones mercantiles, cuotas sociales, derechos tangibles, derechos crediticios, derechos intangibles e inmateriales susceptibles de valoración económica y que integran el patrimonio hereditario deferido y dichas reglas son igualmente aplicables al impuesto sobre donaciones y/o liberalidades presuntas en los términos de la ley

---

<sup>9</sup> Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos 1999, artículo 64.

de la materia<sup>10</sup>. En el supuesto indicado en el numeral 2 de la norma del artículo 3 supra citado, el legislador de 1999 -ya la Ley de Sucesiones del año 1982 lo había previsto-, incorpora el criterio del domicilio del causante como factor de sujeción a la tributación sobre las sucesiones abiertas con independencia del ámbito territorial y de jurisdicción donde se encuentren los activos y demás bienes; en este sentido, es vinculante para el gravamen sucesorio venezolano el domicilio fiscal o tributario del causante, que no necesariamente coincidirá bien con su último domicilio legal o donde se hubiere abierto su sucesión. Sobre la calificación del domicilio tributario resultan aplicables las normas que sobre el particular prevé el Código Orgánico Tributario, en especial, tratándose de que quien transmite por sucesión hereditaria es la persona natural, y según el citado, se califica como residente tributario la persona natural que hubiese permanecido en el país por un período continuo o discontinuo de más de ciento ochenta (180) días en un año calendario o en el año inmediatamente anterior, e igualmente califica como residente presunto la persona natural de nacionalidad venezolana, salvo que demostrase su permanencia en otra jurisdicción o país por igual periodo de tiempo y que haya adquirido la residencia fiscal en el mismo<sup>11</sup>, de modo que la relación causal que desencadena entonces el impuesto de sucesiones en este supuesto normativo condicional el domicilio tributario del causante en el territorio de la República de Venezuela, sin considerar el domicilio tributario de los herederos o causahabientes como así lo previa la hoy derogada Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de, año 1966 que condicionaba por igual al impuesto en aquellas transmisiones sucesorias cuando los beneficiarios de herencias, legados y donaciones en el caso de bienes muebles que, aun cuando se encontraren en el extranjero sean transmitidos a personas

---

<sup>10</sup> Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos 1999, artículo 59.

<sup>11</sup> Código Orgánico Tributario publicado en la Gaceta Oficial No. 6507 de fecha 29 de enero de 2020, artículo 30.

domiciliadas en el país<sup>12</sup>; en lo referente al impuesto sobre donaciones y/o liberalidades presuntas resulta igualmente aplicable, como antes se dijo, en lo dispuesto en el artículo 59 de la vigente Ley de la materia.

## II. NORMAS ANTI ELUSIVAS EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES GRATUITAS POR SUCESIÓN Y DONACIÓN

La vigente Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de 1999, al igual que las anteriores leyes de sucesiones de los años 1966 y 1982 agregaron una serie de normas que hoy pueden calificarse como normas anti elusivas por naturaleza, esto es, a los fines esencialmente de orden tributario, que en ciertos y determinados casos, el causante en vida pudiere ejecutar operaciones y negocios jurídicos de especiales resultados que, a la fecha de la apertura de su sucesión no figuren dentro de su patrimonio económico transmitido a sus herederos o causahabientes sin perjuicio de la prohibición legal de celebrar pactos o acuerdos sobre sucesiones futuras por expresas normas del Código Civil<sup>13</sup>; en este sentido, la ley de la materia distingue diferentes supuestos normativos en los

---

<sup>12</sup> Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial No. 1.077 de fecha 17 de enero de 1967, artículo 2. Podemos comentar que la norma citada solo refería el gravamen sobre la parte del patrimonio hereditario constituido por bienes muebles que, según el texto, igualmente abarcaba derechos y acciones propiedad del causante. A mayor abundamiento sugerimos la consulta de nuestro Libro *Temas de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Lizcalibros, 2ª Reimpresión, 2008.

<sup>13</sup> Igualmente reconocidas en otras legislaciones civiles comparadas como Sucesiones Contractuales en muchos casos permitidas y autorizadas. Prohibición de pactos sobre sucesiones futuras Código Civil de Venezuela artículos 6, 1022, 1156, 1433, 1484, 1893. En derecho comparado y sobre el tema de las sucesiones contractuales y su tratamiento puede consultarse a SIMÓ SANTOJA, Vicente, *Derecho Sucesorio Comparado, Conflicto de Leyes en materia de Sucesiones*, Editorial Tecnos, Madrid, 1968, pp. 325 y ss.

cuales pudiera entenderse que habría habido formas de elusión del impuesto que, en opinión de Corina Crer Francés es necesario precisar su concepto, dada la diversidad de criterios que ha habido en la doctrina al no existir un criterio uniforme sobre su significado y alcance<sup>14</sup>; en opinión de Tulio Rosembuj la elusión tributaria significa esquivar la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente que no se realizaría si no se pudieran en práctica por su parte hechos y actos jurídicos o procedimientos contractuales con la finalidad dominante de evitarla<sup>15</sup>; en líneas generales y sin pretender hacer un análisis exhaustivo de tales normas, la ley de la materia señala ciertas operaciones que pudieren haber sido ejecutadas en vida del causante y que, por los mecanismos anti elusivos y presuntivos, se consideran como integrados dentro los activos hereditarios de su sucesión a los fines impositivos correspondientes; a este respecto, el artículo 18 de la Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones<sup>16</sup> distingue, entre otros: la enajenación de bienes inmuebles para el momento de la apertura de la sucesión mediante documentos no protocolizados -en el tratamiento actual de la Ley de Registros y Notarías se entenderían como documentos no inscritos en el Registro Público-, como podrían ser documentos otorgados por vía de autenticación o reconocimiento judicial, advirtiendo como condicionante la variable de tiempo transcurrido entre la fecha de la operación y la apertura de la sucesión con un mínimo de dos (2) años, es decir, si en el caso concreto no operó la variable de tiempo señalada, el activo tendrá interés fiscal en ser incluido en las respectivas declaraciones y ser gravado conforme a la ley; otro supuesto que podemos comentar es el relativo a aquellas operaciones y

---

<sup>14</sup> CRER FRANCÉS, Corina Daniela, *Evasión Tributaria*. Elusión, la Defraudación y la Economía de Opción, Vadell Hermanos, 2011, pp. 54-55.

<sup>15</sup> ROSEMBUJ, Tuio, *El Fraude a la Ley, Simulación y el Abuso de Formas en el Derecho Tributario*, Ediciones Marcial Pons, 1999.

<sup>16</sup> Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos 1999, artículo 18.

negocios onerosos (y no gratuitos) llevados a cabo por el causante en vida, sean estos de enajenación (disposición) de bienes tanto muebles como inmuebles, derechos, acciones, etc., tomando como variables para ser gravados en primer lugar el tiempo transcurrido entre la fecha de la operación y la apertura de la sucesión, que es de un (1) año, y en segundo lugar si los beneficiarios, interesados o involucrados en las operaciones económica fuesen herederos *ab intestato*<sup>17</sup> del causante (los llamados a suceder según el Código Civil), o de los herederos y/o legatarios instituidos bajo testamento válido y eficaz, o de personas calificadas como interpuestas entre causante y beneficiario conforme al Código Civil<sup>18</sup> o bien a nombre personas morales que pertenezcan a unos u otros, es decir, si fuesen además accionistas, socios, fundadores o terceros con vinculaciones comerciales, civiles, societarias, participativas o similares, con independencia de su relación o lazo de parentesco por consanguinidad o afinidad. Igualmente, la ley de la materia abarca dentro de las normas anti elusivas del impuesto, las operaciones de cesiones o desmembramiento de la propiedad mediante usufructos y nuda propiedad ejecutadas en vida del causante, tanto cuando éste sea adquirente de bienes a título oneroso en tal carácter, es decir, cuando funja como usufructuario y sus nudo propietarios sean cualesquiera de los sujetos anteriormente mencionados arriba, con el condicionante de la variable tiempo transcurrido entre la fecha de la operación o del contrato de cesión de derechos de uso y la fecha de la apertura de la sucesión de tres (3) años, de manera que, cualquier sucesión abierta teniendo como preexistentes tales estructuras operacionales si tendrían interés fiscal y serían objeto de gravamen correspondiente y con igual sentido, a la inversa, si el causante enajene a título oneroso los bienes en nuda propiedad y con reserva de usufructo a tales personas, tomando como variable de tiempo transcurrido entre la fecha de la operación onerosa

---

<sup>17</sup> Sucesión *ab intestato* o intestada en los términos del Código Civil, en su artículo 807 cuando se defiere sin testamento válido y eficaz.

<sup>18</sup> Código Civil de Venezuela, artículo 848.

y la fecha de la apertura de la sucesión de cinco (5) años, tal como hemos afirmado, cualquier sucesión abierta teniendo como preexistentes tales estructuras operacionales si tendrían interés fiscal y serían objeto de gravamen correspondiente. No obstante lo anterior, y en advertencia de la propia ley, cualquier otro bien salido del patrimonio del causante mediante actos encajinados a defraudar los derechos del Fisco, siempre que ello aparezca de circunstancias claras, precisas, concordantes y fundadas, no solo deben calificarse como activos gravables con el impuesto sino que su omisión conlleva un carácter no elusivo sino de evasión o defraudación tributaria tipificada como delito tributario en los términos del Código Orgánico Tributario<sup>19</sup> y sin perjuicio de la norma sobre el poder calificante de la Administración Tributaria<sup>20</sup> y el desconocimiento de formas jurídicas adoptadas con la finalidad -no elusiva ni de evasión- de disminuir la cuantía de las obligaciones tributarias, en la cual el presupuesto principal, en lugar de configurar el hecho elusivo, prevé la calificación de hechos o actos inapropiados a la realidad económica perseguida por el contribuyente, es decir, en palabras de José Rafael Bermúdez, el desconocimiento y recalificación de negocios jurídicos<sup>21</sup>.

### III. LA PRESENCIA DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES GRATUITAS POR SUCESIÓN Y LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN: VACÍOS LEGALES Y PROPUESTAS

Ante la pregunta sobre si aplican hoy en día para Venezuela, en materia de impuesto de sucesiones y donaciones las

---

<sup>19</sup> Código Orgánico Tributario publicado en la Gaceta Oficial No 6507 de fecha 29 enero 2020, artículos 118, 119 y 120.

<sup>20</sup> Código Orgánico Tributario publicado en la Gaceta Oficial No 6507 de fecha 29 enero 2020, artículo 16.

<sup>21</sup> A mayor abundamiento puede consultarse a BERMÚDEZ, José R., "Interpretación Jurídica y Calificación de los Hechos", *60 Años de Imposición a la Renta en Venezuela*, AVDT, Caracas, 2003, p. 765 y ss.

normas sobre fiscalidad internacional, la respuesta es negativa, no obstante ello, debemos precisar primeramente qué debe entenderse por fiscalidad internacional; la realidad sobre la que opera el Derecho tributario está cambiando de forma tal que puede afirmarse que los Estados, como consecuencia del elevado grado de mundialización de la economía, se encuentran en una encrucijada en cuyo centro de hallan un conjunto de ciencias entre las que se cuenta el Derecho Tributario en general y la fiscalidad internacional en particular<sup>22</sup>. La fiscalidad internacional es el conjunto de normas y principios que regulan el funcionamiento de los distintos sistemas fiscales en el marco de las relaciones económicas globales<sup>23</sup>; si la fiscalidad internacional comprende los escenarios propios de la tributación internacional como rama del derecho tributario o derecho fiscal, justifica entonces la suscripción, negociación, ratificación y vigor de los Convenios Internacionales de Doble Imposición que buscan garantizar, por un lado el justo tratamiento tributario de personas y comunidades entre países soberanos y por otro, servir de mecanismos para evitar el fraude internacional, promover la lucha contra las conductas defraudatorias, funcionar, operativamente como modos de negociación y atracción de capitales e inversiones protegidas y/o favorecidas con cláusulas propias de modelos tributarios flexibles y en consonancia con los entornos mundiales y evitar la doble o múltiple tributación reconocida como la aplicación simultánea de tributos a los mismos contribuyentes en un mismo tiempo y por iguales formas de capacidad contributiva, sean por la obtención de rentas, patrimonios, activos y similares. En el derecho interno venezolano a nivel constitucional, los convenios de doble imposición como tratados internacionales están enmarcados dentro de los

---

<sup>22</sup> *Fiscalidad Internacional y Convenios de Doble Imposición. Doctrina y Jurisprudencia de los Tribunales Españoles 1996 1997*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Aranzadi Editorial, Navarra, 2000.

<sup>23</sup> <http://universidadeuropea.com>.

contratos de interés público y relaciones internacionales<sup>24</sup> y en el marco de los derechos humanos y garantías los convenios de doble imposición por contener normas de orden tributario que morigeran la capacidad contributiva como garantía del ciudadano, tienen jerarquía constitucional y prevalecen en el orden interno en la medida en que contengan normas más favorables a las establecidas en la Constitución y leyes de la República y son de aplicación inmediata y directa por los tribunales y demás órganos del Poder Público<sup>25</sup>. Ahora bien, ¿cuáles métodos se aplican en el derecho tributario interno venezolano en materia de impuesto de sucesiones y donaciones para evitar así la doble o múltiple tributación? Únicamente la derogada Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de 1966 reconoció lo que hoy en día podemos calificar como sistema de crédito de impuesto (tax credit) o imputación ordinaria de impuesto cuando en su artículo 2 señalaba: “Al impuesto que corresponda a las transmisiones gratuitas de bienes muebles ubicados en el exterior en favor de personas domiciliadas en el país, se les deducirá la contribución que por razón de los mismos hayan pagado sus beneficiarios en el exterior y esta deducción no excederá en ningún caso del 75% del impuesto venezolano aplicable a dichos bienes, con clara distinción de una imputación integral que permitiría aplicar la totalidad de un 100% al impuesto de sucesiones venezolano<sup>26</sup>, de manera que, para ese entonces, pocas o casi ninguna otra ley tributaria venezolana admitía métodos o formas para evitar o eliminar o bien reducir el impacto de la doble tributación como dicha ley; con ocasión de la promulgación y entrada en vigencia de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de 1982, tal ventaja fiscal fue eliminada de

---

<sup>24</sup> Constitución de la República Bolivariana de Venezuela 1999, artículos 150 a 155.

<sup>25</sup> Constitución de la República Bolivariana de Venezuela 1999, artículo 23.

<sup>26</sup> Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial No. 1077 de fecha 17 de enero de 1967, artículo 2.

su texto final aprobado<sup>27</sup> e igualmente la Reforma Parcial de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de 1999 dejó de incluir alguna ventaja o método para evitar la doble tributación en el caso concreto del ya descrito y comentado numeral 2 de su artículo 3 citado<sup>28</sup>.

No existen válidamente en la actualidad convenios internacionales de doble tributación entre la República Bolivariana de Venezuela u otro país miembro de la comunidad internacional que pudieren ser armonizados en cuanto a sus formas de tributación sobre transmisiones gratuitas, no siendo aplicables a estos efectos los actuales convenios de doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y sobre patrimonio suscritos y ratificados por Venezuela a nivel internacional siguiendo en su mayoría los dictados sugeridos por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico OCDE; en este sentido, y ante la ausencia de normas internacionales sobre el particular surgen entre otras hipótesis a considerar para abordar el problema entre otras, la nacionalidad del causante como hecho determinante del ejercicio de potestades tributarias, o bien su domicilio fiscal, o bien sobre el contenido y alcance del principio de territorialidad sobre bienes que eran propiedad del causante y que se someterán a la tributación local con exclusión de otra pretensión fiscal extranjera de gravar dichos bienes; ante estas interrogantes, la autora y Especialista en Derecho Tributario Anais Delgado en su Trabajo Especial de Grado se pregunta:

1. ¿Cuál sería la ley aplicable para saber quién tiene derecho a heredar cuando alguno de los tres elementos de la

---

<sup>27</sup> Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial No. 3007 de fecha 31 de agosto de 1982 que derogó la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de 1967.

<sup>28</sup> Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos de 1999 publicada en la Gaceta Oficial No. 5391 de fecha 22 de octubre de 1999.

sucesión (causante, herederos o bienes) está en el extranjero?

2. ¿Cuáles son las causas que dan origen a la Doble Tributación Internacional en materia de sucesiones?

3. ¿Cuáles son las consecuencias que genera la Doble Tributación Internacional en materia de sucesiones?

4. ¿Cuáles son los convenios que ha suscrito Venezuela para evitar la Doble Tributación Internacional en materia de impuesto sobre sucesiones?<sup>29</sup>

En el sentido antes anotado, el autor Vicente Simó Santoja, aclara que el derecho de efectuar el devengo -la liquidación y recaudación del impuesto de sucesiones-, pertenece en primer lugar al Estado en el que el difunto tenía su domicilio o su residencia habitual y no al Estado nacional del causante o al Estado del domicilio de los herederos, legatarios o beneficiarios<sup>30</sup>.

No obstante lo anterior, y sin perjuicio de los criterios excluyentes sobre determinados derechos de imposición de los Estados sobre bienes pertenecientes a sucesiones abiertas o no dentro del territorio nacional donde se halle la propiedad de los bienes objeto de transmisión sucesoria o bien en atención al domicilio y/o nacionalidad tanto del causante o de sus causahabientes, los actuales convenios de doble imposición contienen una denominada Cláusula de No Discriminación donde cabe la posibilidad no solo de la inclusión de impuestos que graven las transmisiones gratuitas por sucesión y por donación normalmente incluidos en las versiones finales aprobadas de dichos convenios y posteriormente ratificadas en el lenguaje

---

<sup>29</sup> DELGADO, Anaís, *La Doble Tributación Internacional en el Impuesto sobre Transmisiones Gratuitas*, Trabajo Especial de Grado para obtener el Título de Especialista en Derecho Tributario Universidad Central de Venezuela, Caracas, 2017.

<sup>30</sup> SIMÓ SANTOJA, Vicente, *Derecho Sucesorio Comparado. Conflicto de leyes en materia de Sucesiones*, Editorial Tecnos, Madrid, 1968.

internacional de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados y considerada como ley aprobatoria del mismo en el derecho interno de cada uno de los países suscriptores; en este sentido, citando al Modelo de Convenio Internacional de Doble Imposición sugerido por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico OCDE la cláusula o principio de No Discriminación señala, entre sus supuestos normativos, que los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular respecto de la residencia. No obstante lo dispuesto en el art. 1 de la presente disposición se aplica también a los nacionales de cualquiera de los Estados Contratantes, aunque no sean residentes de ninguno de ellos e igualmente, la norma señala que, no obstante las disposiciones del art. 2 (impuestos comprendidos en el convenio), lo dispuesto en esta norma citada se aplica a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación<sup>31</sup>, lo que sugiere que, siendo pre existente un convenio de doble imposición entre países soberanos en materias como el impuesto sobre la renta y de impuestos al patrimonio, sin haber incluido normas de armonización tributaria respecto del impuesto sobre transmisiones gratuitas por sucesión o donación, es posible que, los sucesores herederos, legatarios, beneficiarios y/o donatarios puedan verse afectados por doble o múltiple imposición sobre transmisiones gratuitas en varios de los países signatarios, sin contar con ventajas, incentivos, exenciones o deducciones y/o créditos de impuestos pagados, o bien que las tarifas impositivas en jurisdicciones comparadas sean mucho más gravosas y sin ningún tratamiento favorable al impacto de la tributación, sean estas determinaciones efectuadas sobre una única base imponible

---

<sup>31</sup> DE ARESACOCHAGA, Joaquín, *Planificación Fiscal Internacional. Convenios de Doble Imposición. Tributación de no residentes*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998.

de caudal relicto de los bienes o sobre alícuotas partes o cuotas partes o legítimas hereditarias, lo que podría activar los mecanismos internacionales que debe prever el convenio de doble imposición, habida cuenta que es ante todo un tratado internacional cuyas normas son de derecho internacional público (*ius cogens*) de obligatoria observancia y tutela por parte de los órganos internacionales con competencia en materias como denuncias de incumplimiento y determinación de las responsabilidades de cada jurisdicción que decididamente agrave la condición jurídico fiscal de los integrantes de esa sucesión o bien de esas transmisiones gratuitas por liberalidades y donaciones. Sin perjuicio de lo anteriormente detallado y explicitado, no podemos dejar de citar al maestro Fritz Neumark cuando hace referencia al tema de la composición cualitativa de un sistema fiscal ideal, nos indica que un sistema fiscalmente productivo y susceptible de crecimiento justo y económicamente racional ha de comprender necesaria, pero también solamente, entre otros un impuesto de sucesiones<sup>32</sup>.

## CONCLUSIONES

Vistas las anteriores razones de por sí explícitas del problema tratado, nos permitimos concluir:

1. El Estado Venezolano no ha abordado en primer lugar un plan integral de reforma al impuesto sobre las transmisiones gratuitas por sucesión y donación que permita su evolución frente a los actuales escenarios mundiales y a los nuevos conceptos de activos potencialmente gravables con estos impuestos como lo son los bienes intangibles, activos digitales, cripto activos, monetizaciones por actividades digitales y otros susceptibles de valoraciones económicas, así como agregar a una nueva normativa interna beneficios o incentivos fiscales e incluir métodos de acreditación o

---

<sup>32</sup> NEUMARK Fritz, *Principios de la Imposición*, Obras Básicas de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994, p. 418.

imputación de impuestos similares cuando sean pagados por los herederos y legatarios en caso que su causante hubiese tenido como domicilio fiscal el territorio venezolano al abrirse su sucesión, así como también la necesaria reactivación del ejercicio de la potestad reglamentaria asignada constitucionalmente al Ejecutivo Nacional que urja en reglamentar la Ley de Impuesto sobre Transmisiones Gratuitas que sea dictada por la Asamblea Nacional.

2. En concordancia con el apartado anterior, vista igualmente la ausencia de voluntad en la suscripción, negociación y ratificación de convenios de doble imposición en materia de impuestos sobre transmisiones gratuitas donde sea parte la República Bolivariana de Venezuela, se propone el estudio a fondo del problema capaz de justificar como modelo de política internacional suscribir dichos convenios, sea bajo los dictados de la OCDE u otro organismo similar donde se agreguen formas para suprimir o aliviar la doble imposición por tales impuestos, basados bien bajo el criterio dominante de la residencia de los integrantes de la sucesión, o de la nacionalidad del causante o sus causahabientes, que presente ventajas competitivas como exenciones recíprocas, o tributación compartida habiendo calificando debidamente los conceptos de bases fijas o representación de dichos beneficiarios en los países signatarios.

## BIBLIOGRAFÍA

### *Normas Legales*

1. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela 1999.
2. Ley de Reforma Parcial del Código Civil publicada en la Gaceta Oficial No. 2990 de fecha 26 julio 1982.

3. Código Orgánico Tributario publicado en la Gaceta Oficial No. 6507 de fecha 29 de enero de 2020.

4. Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial No. 5391 de fecha 22 de octubre de 1999.

5. Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial No. 3007 de fecha 31 de agosto de 1982.

6. Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos publicada en la Gaceta Oficial No. 1077 de fecha 17 de enero de 1967.

7. Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Otros Ramos de la Renta Nacional, reforma parcial publicada en la Gaceta Oficial de los Estados Unidos de Venezuela Año LXIX Mes X Caracas, 06 de agosto de 1941 Reforma Parcial de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Otros Ramos de la Renta Nacional de fecha 17 de Julio de 1939.

#### OBRAS DE LOS AUTORES

BERMÚDEZ, José Rafael, *“Interpretación Jurídica y Calificación de los Hechos”*, *60 Años de Imposición a la Renta en Venezuela*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario AVDT, Caracas, 2003.

COLMENARES ZULETA, Juan Carlos, *Temas de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos*, Lizcalibros, Tercera Edición, Caracas, 2003, 2ª Reimpresión, 2008.

CRER FRANCÉS, Corina Daniela, *Evasión Tributaria, Elusión, La Defraudación y la Economía de Opción*, Vadell Hermanos, 2011.

DELGADO, Anaís, *La Doble Tributación Internacional en el Impuesto sobre Transmisiones Gratuitas*, Trabajo Especial de Grado Especialización en Derecho Tributario, Universidad Central de Venezuela, Caracas, 2017.

*Fiscalidad Internacional y Convenios de Doble Imposición. Doctrina y Jurisprudencia de los Tribunales Españoles 1996 1997*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Aranzadi Editorial, Madrid, 2000.

NEUMARK, Fritz, *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994.

ROSEMBUJ, Tulio, *El Fraude a la Ley, Simulación y el Abuso de Formas en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1999.

SIMÓ SANTOJA, Vicente, *Derecho Sucesorio Comparado. Conflictos de leyes en materia de sucesiones*, Editorial Tecnos, Madrid, 1968.

DE ARESPACOHAGA, Joaquín, *Planificación Fiscal Internacional. Convenios de doble imposición. Estructuras fiscales Tributación de no residentes*, Marcial Pons, 1998.