

AAS 5367

UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
ÁREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO

**IMPUESTO AL DIVIDENDO PRESUNTO DE LAS
SUCURSALES EXTRANJERAS**

Trabajo Especial de Grado,
presentado como requisito
parcial para optar al Grado de
Especialista en Derecho en
Financiero.

Autor: Corina Salazar Calderón

Asesor: Alberto Benshimol

Caracas, 21 de julio de 2011

UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
ÁREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO

APROBACIÓN DEL ASESOR

En mi carácter de Asesor del Trabajo Especial de Grado, presentado por la ciudadana Abogada Corina Salazar Calderón, para optar al Grado de Especialista en Derecho Financiero, cuyo título es: Impuesto al Dividendo Presunto de las Sucursales Extranjeras; Considero que dicho Trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la evaluación por parte del jurado examinador que se designe.

En la Ciudad de Caracas, a los doce (12) días del mes de julio de 2011



Alberto Benshimol
C.I. 6.949.074

UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
ÁREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO

**IMPUESTO AL DIVIDENDO PRESUNTO DE LAS SUCURSAES
EXTRANJERAS**

Por: Corina Salazar Calderón

Trabajo Especial de Grado de Especialización en Derecho Financiero,
aprobado en nombre de la Universidad Católica "Andrés Bello", por el
Jurado abajo firmante, en la ciudad de Caracas, a los _____ días del mes
de _____ de _____.

A mis padres

A la memoria de mis abuelos
y a la Sra. Flor Blanco

A mis maestros que tuvieron la
sabiduría y paciencia para prepararme
en la obtención de esta
especialización en Derecho
Financiero.

UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
ÁREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO

RECONOCIMIENTOS

Al abogado y profesor Alberto Benshimol por su colaboración y apoyo en la elaboración de este Trabajo Especial de Grado; así mismo a los maestros y colegas Leonardo Palacios y Juan Carlos Garantón por su valiosa colaboración.

A la Dirección General de los Estudios de Postgrado del Área de Derecho Financiero de la Universidad Católica Andrés Bello por sus gratas respuestas a las dudas planteadas y excelentes consejos.

ÍNDICE GENERAL

APROBACIÓN DEL ASESOR	ii
APROBACIÓN DEL JURADO	iii
DEDICATORIA	iv
RECONOCIMIENTOS	v
RESUMEN	viii
INTRODUCCIÓN	9
CAPÍTULO I. Antecedentes del Problema	
A. LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA PUBLICADA EN GACETA OFICIAL N°20.851 DE FECHA 17 DE JULIO DE 1942	12
B. LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA PUBLICADA EN GACETA OFICIAL EXTRAORDINARIA N°5.557 DE FECHA 13 DE NOVIEMBRE DE 2001 Y LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA PUBLICADA EN GACETA OFICIAL EXTRAORDINARIA N°5.566 DE FECHA 28 DE DICIEMBRE DE 2001	21
C. LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA PUBLICADA EN GACETA OFICIAL N°38.628 DE FECHA 16 DE FEBRERO DE 2007	22
CAPÍTULO II. Metodología y Aplicación Actual	
A. DEFINICIÓN	23
B. MÉTODO DE CÁLCULO	24
C. FICCIÓN LEGAL	27
CAPÍTULO III. Convenios para Evitar la Doble Imposición.....32	

CONCLUSIONES

44

BIBLIOGRAFÍA

46

UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
ÁREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO

**IMPUESTO AL DIVIDENDO PRESUNTO A LAS SUCURSALES
EXTRANJERAS**

Autor: Corina Salazar C.
Asesor: Alberto Benshimol
Fecha: Julio, 2011.

RESUMEN

En nuestro país, la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente establece como dividendo sujeto a impuesto aquél ingreso, abonado en cuenta, pagado en dinero o en especie, originado de la renta no exenta ni exonerada que exceda de la renta fiscal. Por tanto, el ingreso debe provenir de una renta que no haya sido previamente gravada por el impuesto sobre la renta para ser dividendo.

En el caso de las sucursales de empresas establecidas o constituidas en el extranjero, están sometidas a un impuesto proporcional equivalente al 34% de los enriquecimientos percibidos por la sociedad mercantil. Esta presunción legal afecta únicamente a las sucursales de las empresas extranjeras y no a las sucursales de las empresas nacionales, por lo cual es conocido como Impuesto al Dividendo Presunto de las Sucursales Extranjeras o *branch profit tax*, el cual se encontraba regulado desde 1966 en nuestro país.

A través de un estudio monográfico a nivel descriptivo, mediante la agrupación de diversas fuentes bibliográficas e instrumentos legales, se percibió un problema al observarse un tratamiento desigual en cuanto sucursales nacionales y extranjeras en lo que impuesto al dividendo se refiere.

La finalidad fue lograr un tratamiento igualitario y no confiscatorio en el tratamiento fiscal entre nacionales y extranjeros en la aplicación del impuesto al dividendo, como lo establece la comunidad internacional, lo que constituye un aporte importante al respetar los principios constitucionales, internacionales y los tratados internacionales lo que incentiva la inversión extranjera y el trato igualitario en nuestro país.

Descriptores: Dividendo, impuesto al dividendo presunto de las sucursales extranjeras, tratados para evitar la doble tributación.

INTRODUCCIÓN

El tratamiento fiscal percibido por las sucursales de empresas constituidas y domiciliadas en el extranjero o constituidas en el exterior y domiciliadas en nuestro país, no es el mismo tratamiento impositivo que las empresas venezolanas; debido a que las sucursales de empresas constituidas y domiciliadas en el extranjero o constituidas en el exterior y domiciliadas en nuestro país son sometidas a una tarifa proporcional e invariable del 34% y no se les aplica el procedimiento establecido en nuestra legislación tributaria al respecto.

Por el contrario, nuestra legislación patria establece que el excedente de la renta neta será aquél que resulte de restarle a ésta, la renta neta fiscal gravada y la renta derivada de los dividendos recibidos de otras empresas, todo ello constituirá la base imponible del impuesto al dividendo.

Por tanto, el dilema radica en la razón por la cual existe en nuestra legislación este tratamiento diferente entre nacionales y no nacionales cuando los tratados internacionales establecen un trato impositivo igualitario entre ambos de aplicación preferente en el orden interno como lo establece nuestra Carta Magna. La estructura ideológica e importancia del trabajo es demostrar el trato desigual entre nacionales y extranjeros en materia impositiva que es lo que se encuentra ampliamente prohibido por la cláusula de no discriminación que disponen los Convenios para evitar la Doble Imposición ratificados por la República Bolivariana de Venezuela.

Adicionalmente, cuando los tratados contengan normas más favorables a los ciudadanos que las establecidas en la Constitución de la

República Bolivariana de Venezuela (CRBV), son de aplicación preferente a las normas establecidas en el orden interno.

El principal objetivo es promover un trato igualitario que nos conviene a todos a nosotros con inversiones extranjeras y la estimulación de las inversiones de empresas extranjeras y por el otro lado, los inversionistas extranjeros observan buenas oportunidades para la realización de sus negocios en Venezuela.

Ahora bien, la sucursal no es una entidad jurídica distinta de la casa matriz, por tanto las ganancias obtenidas en el exterior serán gravadas en principio en el país de residencia de la casa matriz, quien será responsable de las obligaciones legales que adquiera la sucursal. Por el contrario, una subsidiaria es una persona jurídica distinta a sus accionistas, sus ingresos serán considerados como suyos así como sus obligaciones fiscales.

De acuerdo a la normativa interna de cada país, pudiere favorecer a cualquiera de los vehículos jurídicos, ya sea sucursal o subsidiaria, elegida por el inversionista extranjero.

Existen soluciones para evitar que surja el fenómeno de la doble imposición desde el punto de vista del derecho interno como desde el punto de vista bilateral, a través de convenios.

Los Modelos de Convenios para evitar la Doble Imposición con mayor relevancia son los de las Naciones Unidas y los de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico que sirven de guía para interpretar y entender prácticamente cualquier convenio alrededor del mundo entero, debido a que los modelos establecen principios generales

CAPITULO I

Antecedentes del Problema

A. LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA PUBLICADA EN GACETA OFICIAL N° 20.851 DE FECHA 17 DE JULIO DE 1942.

El Impuesto sobre la Renta (ISLR) empezó a regir en Inglaterra después de la Edad Media (período histórico de la civilización occidental comprendido entre el siglo V al siglo XV), específicamente a finales del siglo XVIII, como un impuesto extraordinario y provisional destinado a cubrir las necesidades excepcionales. Luego, a partir de las dos primeras décadas del referido siglo se empezó a aplicar este impuesto permanentemente.

El ISLR se fue extendiendo a Alemania y Francia; a los Estados Unidos y Latinoamérica.

Cabe destacar, que el ISLR grava la ganancia que produce una inversión o capital percibido en un período fiscal determinado. Por consiguiente, “el impuesto sobre la renta en Venezuela, haciendo abstracción del fenómeno económico de la traslación de la carga del impuesto, es un directo que grava los incrementos del capital invertido” (Candal, 2005, p.31).

En relación a la definición de este impuesto se ha pronunciado el conocido tributarista Leonardo Palacios (2003, p.107 y ss.) de la siguiente manera:

El impuesto sobre la renta es un impuesto típicamente directo por cuanto afecta al ingreso en consideración a la realización de determinadas actividades que componen el

CAPITULO I

Antecedentes del Problema

A. LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA PUBLICADA EN GACETA OFICIAL N° 20.851 DE FECHA 17 DE JULIO DE 1942.

El Impuesto sobre la Renta (ISLR) empezó a regir en Inglaterra después de la Edad Media (período histórico de la civilización occidental comprendido entre el siglo V al siglo XV), específicamente a finales del siglo XVIII, como un impuesto extraordinario y provisional destinado a cubrir las necesidades excepcionales. Luego, a partir de las dos primeras décadas del referido siglo se empezó a aplicar este impuesto permanentemente.

El ISLR se fue extendiendo a Alemania y Francia; a los Estados Unidos y Latinoamérica.

Cabe destacar, que el ISLR grava la ganancia que produce una inversión o capital percibido en un período fiscal determinado. Por consiguiente, “el impuesto sobre la renta en Venezuela, haciendo abstracción del fenómeno económico de la traslación de la carga del impuesto, es un directo que grava los incrementos del capital invertido” (Candal, 2005, p.31).

En relación a la definición de este impuesto se ha pronunciado el conocido tributarista Leonardo Palacios (2003, p.107 y ss.) de la siguiente manera:

El impuesto sobre la renta es un impuesto típicamente directo por cuanto afecta al ingreso en consideración a la realización de determinadas actividades que componen el

elemento material del hecho imponible que se denomina renta y la magnitud económica que permite la valoración de esos hechos que conforman un hecho imponible complejo, que denominamos renta neta y es el resultado de esa actividad en un período tributario gravable.

La primera Ley de Impuesto sobre la Renta (LISLR) que aparece en nuestra legislación patria fue publicada en Gaceta Oficial número 20.851 del 17 de julio de 1.942, con una *vacatio legis* que culminó el 31 de diciembre de 1942, entrando finalmente en vigencia el 1 de enero de 1943 (LISLR 1943).

En la LISLR 1943 se establece la definición legal del ISLR, la cual a pesar de las modificaciones, reformas y derogaciones en la materia, permanece idéntica hasta nuestros días. Tal definición legal sobre este impuesto dispone: "Artículo 1. Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en esta Ley" (LISLR 1943).

Ahora bien, la LISLR 1943 se encontraba estructurada bajo la forma de impuesto cedular, es decir, se determinaban las tarifas impositivas en base a los distintos tipos de actividad económica desarrollada por cada contribuyente.

En este sentido, es necesario resaltar que el término cedular se utiliza cuando se cobra el impuesto de acuerdo a categorías de contribuyentes, es decir, para el impuesto cedular, cada categoría de contribuyente se trata por separado, es distinta de las demás categorías. Por consiguiente, sí el impuesto cedular se clasifica en cinco cédulas y el contribuyente abarca las cinco cédulas o categorías, tendría la obligación de pagar un impuesto cedular por cada una de esas cinco cédulas.

El factor de conexión se encontraba determinado por la territorialidad, tal y como lo establece en su exposición de motivos de la LISLR 1943: “Se ha atribuido una especial importancia a la territorialidad del acto gravable. En cambio no se tiene en cuenta el lugar en donde esté el titular del enriquecimiento” (Carmona, 2000, p.23).

Por tanto, la posibilidad de gravar la renta en nada dependía de la residencia o domicilio de su beneficiario, sino del lugar en que se produce.

Se reformó en 1944 y 1946 la LISLR 1943, en la cual no se estudiaban a los dividendos como materia gravable por el ISLR.

En 1944 se incluyó un beneficio tributario nombrado “rebaja por inversión” consistente en excluir de la base imponible del impuesto a pagar la mitad de su valor hasta la concurrencia del costo de las inversiones efectuadas en el país, cuando se trataba de la expansión de los medios de producción de empresas. En este mismo año, también se reducen las tarifas para los trabajadores asalariados, excluyendo de la base imponible la totalidad de los dividendos de las sociedades, así las referidas sociedades no paguen ISLR; por último se amplían la lista de exoneraciones para incluir los intereses de los préstamos cuyo producto se invierte en la proliferación de exportaciones agropecuarias y se reducen los impuestos indirectos al consumo y a la producción.

Ahora bien, fue en 1948 mediante la Gaceta Oficial Extraordinaria número 216 de fecha 12 de noviembre de 1948 cuando se publicó la reforma de LISLR 1943, (LISLR 1948). En esta ley llevó a cabo la primera reforma de relevancia, en la cual se aumentó la tributación de actividades extractivas y se estableció un impuesto adicional a los ingresos derivados de la minería y de los hidrocarburos denominado el régimen 50-50.

El 8 de agosto de 1955 se derogó la LISLR 1948, la cual mantiene la estructura cedular de la LISLR 1943, (LISLR 1955). Su primera reforma data del 10 de julio de 1958 y se publicó en Gaceta Oficial Extraordinaria número 567 y el 19 de diciembre de 1958 se publicó la sustitución a la LISLR 1955, (LISLR 1958).

Su primera reforma se publicó el 17 de febrero de 1961 mediante Gaceta Oficial Extraordinaria número 669; así como una nueva LISLR se publicó en Gaceta Oficial Extraordinaria número 1069 el 23 de diciembre de 1966 (LISLR 1966).

Es necesario destacar, que fue en la LISLR 1966 donde por primera vez se incluyó dentro del articulado de esta legislación como materia gravable el hecho imponible o hecho generador del impuesto sobre los dividendos.

En relación a la definición de dividendos el destacado contador Candal (2005, p.190) establece:

La Ley define al dividendo sujeto a impuesto como el ingreso percibido a tal título, pagado o abonado en cuenta, en dinero o en especies, originado de la renta no exenta ni exonerada que exceda de la fiscal, es decir que provenga de una renta no gravada previamente por el impuesto a la renta a nivel de la empresa pagadora del dividendo.

Posteriormente, el 31 de julio de 1944 en la Gaceta Oficial N°21.471 se publicó la primera reforma a LISLR 1943, luego el 31 de diciembre de 1964 en Gaceta Oficial Extraordinaria N°187 se publicó la segunda reforma.

En este año se mejora la estructura técnica y su rendimiento, sin

embargo se concede nuevamente al Ejecutivo Nacional la facultad de conceder exoneraciones, beneficios fiscales que habían sido disminuidos de manera sustancial en la reforma de la LISLR 1961.

En relación a los beneficios fiscales establecidos en la LISLR 1966, López y Rodríguez (2001, p.10) establecen:

Tal como se lee en la exposición de motivos, “A fin de impulsar el desarrollo económico del país, los estímulos a la inversión de la renta han sido aumentados en forma apreciable, para las empresas que obtengan beneficios derivados de la elaboración de productos industriales, generación y distribución de energía eléctrica, agricultura, cría, pesca y transporte”. También, y en ello se apartan un tanto de la trayectoria anterior, se aumentan apreciablemente los incentivos a la inversión petrolera a través de rebajas de impuesto equivalentes al 8% del monto de las nuevas inversiones hechas en el país y del 12% para actividades exploratorias con el objeto de estimular la exploración y la recuperación secundaria ante el agotamiento de las reservas probadas. (Negritas añadidas).

Está nueva implementación de un impuesto progresivo a la renta global y la inclusión del impuesto al dividendo fue el resultado de las recomendaciones de la Misión Shoup en 1958.

El informe redactado por la Misión Shoup estaba orientado a lograr un sistema fiscal venezolano más justo, con una estructura del impuesto más equitativa, simplificando su liquidación y fiscalización.

Por tanto, la inclusión del impuesto a los dividendos en la LISLR 1966 se debió principalmente a las recomendaciones de la Misión Shoup. Se adopta un tratamiento fiscal distinto según se trate de personas naturales; personas jurídicas y/o una nueva categoría constituida por las empresas

mineras y de hidrocarburos.

Así, se establece que los dividendos percibidos por personas jurídicas no se encontraban sujetos al gravamen excepto cuando fuesen percibidos por personas naturales. Cabe destacar, que existían dos excepciones a este principio: cuando la persona jurídica no estuviese domiciliada en Venezuela se estaría sujeto al pago del impuesto y a la tarifa del 15% correspondiente a los no residentes y la segunda excepción incumbe a las personas naturales que percibieran dividendos provenientes de empresas petroleras y mineras se encuentran exentas al pago del impuesto por razones de política fiscal, debido a que el Estado no quiso aumentar la tributación sobre este tipo de empresas, sino que sólo la compañía se encontraba sujeta a gravamen.

En el año calendario siguiente se dictó otra reforma, (LISLR 1967), que continuó con la regulación del impuesto sobre los dividendos dentro de su articulado.

Esta ley se distanciaba de la estructura cédular del impuesto que caracterizaba a legislaciones anteriores, por lo cual mediante esta LISLR 1967 se logró unificar la mayor parte de las rentas bajo un único tipo de tarifa progresiva, aunque aún se conservaban algunas diferencias respecto ciertos tipos de renta.

Luego, en 1.970 se modificaron cinco artículos de la Ley; y otros siete, en el año 1.974, según publicación efectuada en la Gaceta Oficial Extraordinaria número 1.677 del 27 de agosto de ese año.

A partir de entonces se realizaron dos reformas más a la LISLR 1.966, según publicaciones efectuadas en las Gacetas Oficiales Extraordinarias números 1.720 del 25 de enero de 1.975 y 1.895 del 20 de

agosto de 1.976.

Sin embargo, fue en 1978 cuando finalmente se derogó la LISLR 1966 y sus reformas parciales, mediante la Gaceta Oficial Extraordinaria número 2.277 de fecha 23 de junio de 1978 (LISLR, 1978).

A partir de la LISLR 1978 se creó la obligación fiscal en cabeza de cada contribuyente, vigente en la actualidad, de presentar su declaración de impuesto sobre la renta con todas las rentas obtenidas durante el ejercicio fiscal, independientemente del origen de cada una de ellas, aplicándoles una única tarifa progresiva.

También se comienza a gravar a las personas jurídicas, y se estableció un capítulo dedicado exclusivamente a las rentas provenientes de actividades petroleras y mineras.

La LISR 1.978, fue reformada en varias oportunidades, a saber: 1.981, según Gaceta Oficial número 2.984 del 23 de diciembre de 1981; 1.986, según Gaceta Oficial número 3.888 del 3 de octubre de 1986, la cual se adapta a la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario (LISLR 1986).

El tipo impositivo máximo sobre el gravamen a los dividendos lo constituye el 20% con respecto a la LISLR 1986 y fue sustituida por la Gaceta Oficial número 4.300 de fecha 13 de agosto de 1991 (LISLR 1991).

Cabe destacar, que en la LISLR 1986 se incluyó la sujeción del impuesto al dividendo a las personas naturales y a las sociedades anónimas no domiciliadas en Venezuela, difiriéndose el pago del impuesto para la oportunidad del reparto de los dividendos y la creación de

mecanismos de control fiscal para evitar la fuga de capitales.

En la LISLR 1991 se eliminan los artículos números 23 al 31, los cuales regulaban a los dividendos, establecidos en la LISLR 1986. Por tanto, se elimina el impuesto sobre los dividendos.

La eliminación de este gravamen tuvo como motivo principal atraer a los inversionistas extranjeros al país e incentivar a las empresas nacionales al comercio internacional.

En nuestro país, el sistema del impuesto al dividendo existente hasta la LISLR 1991 sólo se aplicaba a las personas naturales o a las sociedades anónimas no domiciliadas; los préstamos y adelantos de dividendos, transferencias unilaterales, a los accionistas eran considerados dividendos; por el contrario, no se aplicaba a los dividendos recibidos en acciones de las propias empresas pagadoras.

Por último, existían dividendos presuntos en el caso de las sucursales de empresas constituidas en el exterior y con sucursales en Venezuela, que obligaban a repartir la utilidad cada año y retener el ISLR correspondiente.

Luego, se publicaron las siguientes reformas se publican mediante la Gaceta Oficial número 4.628 de fecha 9 de septiembre de 1993; Gaceta Oficial número 4.727 de fecha 27 de mayo de 1994, la cual incorpora el concepto de Unidad Tributaria; Gaceta Oficial número 5.023 de fecha 18 de diciembre de 1995; Gaceta Oficial número 5.390 de fecha 22 de octubre de 1999 (LISLR, 1999).

En 1995, según Gaceta Oficial N° 5.023 del 18 de diciembre de 1995; y en 1999 según Gaceta Oficial N° 5.390 del 22 de octubre de 1.999; se

llevó a cabo una importante reforma a la LISLR mediante la cual se modifica el sistema de renta territorial al sistema de renta mundial

La LISLR 1999 representó un cambio substancial en nuestro sistema tributario al modificar el sistema territorial que había sido implementado en nuestro país durante medio siglo a un sistema de renta mundial.

En este sentido, desde la publicación de la primogénita LISLR en 1942 se adoptó como factor de conexión la territorialidad de manera exclusiva hasta 1999, con excepción de los ejercicios comprendidos entre 1987 y 1991, donde rigió la LISLR 1986.

Las sociedades o comunidades constituidas en el exterior y domiciliadas en Venezuela o constituidas y domiciliadas en el exterior que tengan en el país un establecimiento permanente se encuentran obligadas a pagar, en su carácter de responsables, por cuenta de sus socios, accionistas o comuneros, un impuesto del 34% sobre su enriquecimiento neto, no exento ni exonerado, que exceda del enriquecimiento neto gravado por el ISLR en el ejercicio correspondiente.

Cabe destacar, que al reinvertirse totalmente el excedente de la renta neta fiscal gravada y mantenerse en el país por un plazo mínimo de cinco años, la ficción legal del dividendo presunto no sería procedente.

El retorno a nuestro sistema del Impuesto al Dividendo y el Impuesto al Dividendo Presunto de las Sucursales Extranjeras empezó a regir en nuestro país partir del 1° de enero de 2001, lo importante es que la sociedad tenga un establecimiento permanente en Venezuela, por ello es que un nombre más preciso sería impuesto al dividendo presunto de los establecimientos permanentes. Ahora bien, todas las utilidades percibidas

por los socios u accionistas de empresas extranjeras con establecimientos permanentes en Venezuela obtenidas con anterioridad al 1° de enero de 2001 no se encuentran sujetas a este Impuesto al Dividendo, todo ello de conformidad con la garantía constitucional del debido proceso que supone entre otras cosas que ninguna persona pueda ser sancionada por actos u omisiones que no fueren previstos como delitos, faltas o infracciones por leyes preexistentes a su comisión (principio de la irretroactividad de la ley).

Luego la LISLR 1999 fue reformada en 2001, mediante la Gaceta Oficial Extraordinaria número 5.557 de fecha 13 de noviembre 2001 y Gaceta Oficial Extraordinaria número 5.566 de fecha 28 de diciembre de 2001.

B. LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA PUBLICADA EN GACETA OFICIAL EXTRAORDINARIA N° 5.557 DE FECHA 13 DE NOVIEMBRE DE 2001 Y LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA PUBLICADA EN GACETA OFICIAL EXTRAORDINARIA N° 5.566 DE FECHA 28 DE DICIEMBRE DE 2001.

Ambas leyes constituyen reformas parciales a la LISLR 1999, continúan conjugando el principio de la territorialidad del impuesto con un sistema de tributación basado en la renta mundial, gravando subsidiariamente a la renta extranjera, y reconociendo los créditos por impuestos pagados en el extranjero a través del método de acreditamiento.

El 16 de febrero de 2007 se reformó la LISLR 2001 mediante la Gaceta Oficial número 38.628 (LISLR 2007).

C. LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA PUBLICADA EN GACETA OFICIAL N° 38.628 DE FECHA 16 DE FEBRERO DE 2007.

La LISLR publicada en Gaceta Oficial N°38.628 del 16 de febrero de 2007 (LISLR 2007) continúa con ámbito de aplicación sobre todos los bienes adquiridos gravables y al enriquecimiento anual neto disponible en razón de actividades económicas realizadas tanto en dentro del país como fuera del territorio independientemente de quien las realice, sea nacional o no.

Esta LISLR 2007 constituye otra reforma a la LISLR 1999, continúan los dividendos dentro del ámbito de aplicación y sigue el régimen de renta mundial, por lo cual se pueden acreditar las rentas extraterritoriales.

CAPITULO II

Metodología y Aplicación Actual

A. DEFINICIÓN.

El impuesto sobre los dividendos recae sobre el excedente de la renta neta que exceda la renta neta fiscal gravada por el ISLR, de acuerdo a la tarifas establecidas en la LISLR, según cada caso concreto.

Así, la LISLR establece en relación a la renta neta lo siguiente: Artículo 67. Se crea, en los términos en este Capítulo, un gravamen proporcional a los dividendos originados en la neta del pagador que exceda de su renta neta fiscal gravada.

A todos los efectos de este Capítulo, **se considerará renta neta aquella aprobada por la Asamblea de Accionistas y con fundamento en los estados financieros elaborados de acuerdo a lo establecido en el artículo 91 de la presente Ley.** Los bancos o instituciones financieras o de seguros regulados por Leyes especiales en el área financiera y de seguro deberán igualmente considerar como neta, la anteriormente señalada. Asimismo, se considerará como renta fiscal gravada, la sometida a las tarifas y tipos proporcionales establecidos en esta Ley diferente a los aplicables a los dividendos conforme a lo previsto en este Capítulo.

Parágrafo Único. La Administración Tributaria aplicará las reglas de imputación establecidas en este Capítulo y determinará la parte gravable de los dividendos repartidos, en los casos en que la sociedad no haya celebrado Asamblea para aprobar el balance y el estado de resultados. (Negrilla añadida).

En este sentido, el artículo 91 conforme al cual deben elaborarse los estados financieros señala:

Artículo 91. **Los contribuyentes están obligados a llevar**

en forma ordenada y ajustados a principios de contabilidad generalmente aceptados en la República Bolivariana de Venezuela, los libros y registros que esta Ley, su Reglamento y las demás Leyes especiales determinen, de manera que constituyan medios integrados de control y comprobación de todos sus bienes activos y pasivos, muebles e inmuebles, corporales e incorporeales, relacionados o no con el enriquecimiento que se declara, a exhibirlos a los funcionarios fiscales competentes y a adoptar normas expresas de contabilidad que con ese fin se establezcan.

Las anotaciones o asientos que se hagan en dichos libros y registros deberán estar apoyados en los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que estos merezcan surgirá el valor probatorio de aquellos. (Negrilla añadida).

Como vemos, la cantidad gravable por el impuesto sobre los dividendos recae sobre el monto que resulte de restar de la renta neta financiera, aquélla que fuere aprobada por la Asamblea de Accionistas de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados (PGA), la renta neta fiscal gravada por el impuesto sobre la renta y los dividendos procedentes de otras sociedades mercantiles.

B. MÉTODO DE CÁLCULO.

Así, la fórmula para fijar la base de cálculo del excedente sobre el cual recae el impuesto sobre los dividendos de acuerdo a LISLR vigente es la siguiente:

Excedente= Renta Neta Financiera – Renta Neta Fiscal Gravada –
Dividendos procedentes de Otras Empresas.

Es importante destacar que los dividendos sólo pueden ser pagados con base en utilidades líquidas y recaudadas.

Los PGA son el resultado de muchos años de experiencias, en los que han creado un conjunto de normas generales para la contabilidad. Surgen a los efectos de que cada persona interesada pueda tener un entendimiento básico sobre las cifras que presente una determinada empresa para ser comparadas con otras y poder cualquier balance o probabilidades de venta, publicidad o mercadeo necesarias.

Los PGA tienen el propósito fundamental de establecer normas y reglar la presentación de estados financieros de manera uniforme de todas las empresas para poder realizar las comparaciones necesarias cuando se emitan las transacciones financieras de cada una de las distintas compañías, debido a que existe una alta probabilidad de que se establezcan criterios diferentes entre los contadores de cada empresa.

Así, los mencionados principios han sido elaborados tomando en cuenta los postulados básicos para que la información financiera sea una herramienta de gran utilidad al momento de tomar decisiones claves en materia empresarial. Es por ello, que los PGA son considerados como supuestos básicos y de aceptación general para realizar el registro, tratamiento y presentación de las transacciones financieras o económicas.

Se encuentran establecidos en la Declaración de Principios de Contabilidad N° 0 (DPC-0), creados por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela y se dividen en tres categorías distintas:

1. Principios derivados del ambiente económico.

2. Principios que establecen la base para cuantificar las operaciones de la entidad y los eventos económicos que la afectan.
3. Principios que deben reunir la información importante y objetiva para futuros estudios de comparabilidad.

La Federación de Contadores Públicos de Venezuela, en su boletín de Publicaciones Técnicas, N° 3, al referirse a las Normas Básicas y Principios de Contabilidad de aceptación general, entre otras cosas, manifiesta:

Los países que en nuestra opinión han desarrollado en forma escrita un cuerpo de normas y principios, que reflejan la práctica aplicada en el continente americano y que se ciñen a los postulados básicos de contabilidad del Congreso Mundial de Conferencias Interamericanas han sido los Estados Unidos y México. Por consiguiente opinamos que mientras nuestro gremio no emita pronunciamientos expresos sobre Principios de Contabilidad, que se basen en serios y profundos estudios sobre la materia y consultas con los entes económicos del país, nos guiaremos, por analogía, por los principios de contabilidad aceptados en México y publicados en los boletines de la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores, A.C. (IMCP).

Por tanto, en los casos en que no existan principios o reglas particulares, expresamente mencionados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, nos guiaremos por los pronunciamientos del American Institute of Certified Public Accountants (Instituto Americano de Contadores Públicos) y por la Financial Accounting Standard Board (Junta de Normas de Contabilidad Financiera).

Ahora bien, el impuesto sobre el dividendo se encuentra sujeto a una tasa proporcional según cada caso concreto a uno de los siguientes porcentajes: 34%; 50% ó 60%. El 34% es el impuesto proporcional que

generalmente se utiliza para gravar el impuesto al dividendo; en el caso de las personas jurídicas y sus similares dedicadas a la explotación de hidrocarburos y sus actividades conexas el impuesto sobre los dividendos se grava con un 50%; las regalías y demás participaciones análogas provenientes de la explotación de minas y de los enriquecimientos derivados de la cesión de tales regalías y participaciones que posean las personas naturales y sus asimilados se les aplica un porcentaje equivalente al 60%.

C. FICCIÓN LEGAL.

En el caso de las sucursales de empresas domiciliadas o constituidas en el extranjero se encuentran sometidas a un impuesto proporcional equivalente al 34% sobre los enriquecimientos percibidos por la empresa que no se encuentren exentos ni exonerados, a menos que se reinvierta en Venezuela este dinero, el cual deberá permanecer por un plazo mínimo de 5 años en nuestro país.

Para formular la base para el cálculo del impuesto sobre los dividendos de las sucursales de empresas extranjeras se le pueden imputar los impuestos que por este mismo concepto hayan sido pagados en el extranjero por esta empresa en el mismo período fiscal como sucede cuando se va a calcular el impuesto a pagar en el caso de los dividendos percibidos por una empresa nacional.

Es importante señalar que esta presunción legal de un enriquecimiento equivalente a una alícuota fija del 34% afecta únicamente a las sucursales de las empresas extranjeras, por el contrario esta alícuota

invariable no perjudica a las sucursales de las empresas nacionales, por lo cual es conocido como Impuesto al Dividendo Presunto de las Sucursales Extranjeras o *branch profit tax*.

El nombre de "Dividendo Presunto a las Sucursales Extranjeras" no refleja de manera completa y con exactitud el impuesto consagrado en nuestra legislación, sin embargo es la acepción generalmente utilizada por nuestro legislador y nuestros juristas. Como se señaló en el capítulo anterior, el nombre que abarca mejor el impuesto sería el impuesto al dividendo presunto de los establecimientos permanentes, porque lo necesario es que la sociedad constituida en el exterior domiciliada o no en Venezuela, tenga un establecimiento permanente en nuestro país.

En la exposición de motivos nuestro legislador no establece al igual que ocurre en las leyes de impuesto sobre la renta precedentes, la razón o razones que lo motivaron a incluir el gravamen sobre los dividendos presuntos de las sucursales en la LISLR.

En relación a los fundamentos de este impuesto Vecchio (2004, p.40) establece la siguiente hipótesis: "Sin embargo, consideramos que el mismo responde a las razones antes expuestas, en el sentido de tratar a las sucursales como si fuesen subsidiarias con relación a la repatriación de utilidades, y por lo tanto sujetas a un segundo nivel de gravamen cuando remitan las utilidades a sus casas matrices de la misma manera que las subsidiarias son gravadas cuando distribuyen dividendos a sus accionistas".

Sin lugar a dudas, se crea una ficción legal en la LISLR vigente, con la finalidad de evitar la fuga de capitales en nuestro país, específicamente en el Título V referente al Impuesto sobre Ganancias Fortuitas y Ganancias de

Capital en su Capítulo II Del Impuesto sobre Ganancias de Capital.

Se equipara a una subsidiaria domiciliada o constituida en Venezuela de una empresa extranjera configura una persona jurídica distinta a los accionistas, a una sucursal domiciliada o constituida en Venezuela que no constituye una persona jurídica distinta de la casa matriz foránea.

Por consiguiente, las obligaciones legales que adquieran las subsidiarias no afectan a sus accionistas y las subsidiarias son responsables por las mismas. Caso contrario, ocurre cuando es la sucursal quien adquiere las obligaciones legales, entonces es la casa matriz quien es la responsable ante todas esas obligaciones donde se encuentren involucradas las sucursales de empresas domiciliadas o constituidas en el extranjero.

Sí un inversionista utiliza como vehículo en nuestro país a una subsidiaria, lo más seguro es que la subsidiaria se encuentre obligada al pago del impuesto sobre la base de su renta neta. Ahora bien, para repatriar las utilidades que se obtengan con esa inversión es mediante el reparto de los dividendos aprobados en la asamblea de accionistas. Una vez decretados, los dividendos serán sujetos a retención en el país de la fuente. Se produce una doble imposición económica dado que los ingresos fueron gravados a nivel de la subsidiaria y luego a nivel de los accionistas cuando los dividendos sean distribuidos los dividendos.

Ahora bien, sí el vehículo utilizado para la inversión es una sucursal, si bien se encuentra sujeta al pago de impuesto sobre la renta al igual que la subsidiaria, la diferencia radica en que la distribución de beneficios de la sucursal a su casa matriz, no está contemplada como sujeta al pago de

impuestos, ya que la sucursal no constituye una persona jurídica distinta a su casa matriz. Es por ello, que mal podría una sucursal decretar y pagar dividendos. Cabe destacar, que en este caso lo que existe es un flujo de capitales de un país a otro pero dentro de una misma entidad jurídica.

Lo que se pretende con este impuesto al dividendo presunto que establece nuestra ley, es tratar a las sucursales como si fuesen subsidiarias, se crea la ficción legal al tratar la sucursal como si fuese una subsidiaria, al considerar que las transferencias de utilidades o beneficios entre una misma entidad como dividendos.

Ahora bien, existe el principio de neutralidad en la exportación de capitales y el principio de neutralidad en la importación de capitales también conocido como neutralidad foránea o competitiva. El primero de ellos señala que un país debe diseñar su sistema de tributación internacional de manera que no incentive ni desestime la fuga de capitales; el principio en la importación de capitales formula que el tratamiento entre inversionistas nacionales y extranjeros debe ser de la misma manera entre los CDI.

Por tanto, las sucursales de casa matrices nacionales y extranjeras deben gozar de los mismos beneficios y estar obligadas a los mismos gravámenes de la misma forma y cantidad.

CAPITULO III

Convenios para evitar la Doble Imposición o Doble Tributación

Los Convenios de Doble Imposición o de Doble Tributación (CDI) son tratados internacionales que contienen, específicamente, medidas para evadir y/o prevenir los supuestos de doble imposición fiscal que pueden surgir entre dos o más países.

La doble imposición surge en aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período impositivo -si se trata de impuestos periódicos y por una misma causa.

Así, Carmona (2000, p.20) en relación a la definición de doble imposición jurídica y sus requisitos establece:

La doble o múltiple tributación internacional tiene lugar, cuando un sujeto de derecho es sometido al pago del mismo tipo de tributo, por dos o más Estados soberanos, en el mismo período de tiempo y respecto de la misma materia imponible. Se requiere pues, identidad del tributo y por ende de hecho imponible, de sujeto y de período de tiempo.

Es necesario, además que concurran en la imposición del gravamen, dos o más Estados, dependiendo de lo cual, podrá calificarse al fenómeno de doble o múltiple imposición.

Como vemos, es necesario que convengan 5 requisitos para que surja la doble imposición jurídica: mismo sujeto; mismo tributo; mismo hecho imponible, mismo período de tiempo y dos Estados diferentes.

Adicionalmente el mismo autor, Carmona (2000, p.21), establece la definición de doble imposición económica de la siguiente manera: "Tiene

lugar en aquéllos casos en los que una misma renta, o un mismo capital está sujeto a imposición durante un mismo período, pero por parte de contribuyentes distintos y aún por impuestos disímiles pero que recaen sobre la misma materia imponible”.

Ahora bien, cada Estado elabora su propia legislación fiscal, por consiguiente van a existir múltiples legislaciones entre los distintos Estados y una superposición de soberanías fiscales, ya que un Estado puede aplicar el principio de territorialidad, mientras otro puede aplicar el principio de nacionalidad.

La doble tributación jurídica se produce por tanto cuando dos o más Estados soberanos que han adoptado diferentes factores de conexión o incluso en el caso que sean los mismos factores pero concebidos y regulados de manera distinta, se consideran ambos Estados con la potestad de cobrar los tributos correspondientes.

Así, las distintas administraciones tributarias de cada Estado establecen medidas para evitar que nazca este fenómeno de la doble imposición. Las medidas de carácter unilateral consisten en el establecimiento de deducciones para los casos de doble imposición, ante la insuficiencia o bajo rendimiento se crearon de las anteriores para resolver los problemas de doble gravamen las medidas de carácter bilateral.

Los CDI tienen carácter bilateral y tiene por objeto que la situación fiscal de los contribuyentes que ejercen actividades económicas en otros países, sea clarificada, unificada y garantizada.

Ahora bien, la primera investigación que analizó de forma global el fenómeno de la doble imposición fue el CDI celebrado entre Austria-Hungría

con Prusia el 21 de junio de 1889.

Este Convenio entre Austria-Hungría y Prusia y los tratados internacionales subsiguientes tienen un factor común al carecer todos de una buena tecnología y simplicidad jurídica que dejaba mucho que desear tanto a los países miembros como a los terceros interesados., debido a la falta de comprensión y por tanto de difícil aplicación a las distintas problemáticas mundiales.

A los fines de tratar de encontrar una solución que tuviese una aplicación mayor y por tanto de mejor comprensión universalmente se adaptó que cada CDI iba a adoptar un único factor de conexión de manera exclusiva y excluyente.

Como consecuencia los CDI que fueron redactados posteriormente se limitaban a atribuir al país de la fuente o al país de la residencia el poder tributario según cada caso concreto, constituyendo una solución radical y con un poco análisis del caso concreto.

En 1923 los profesores Bruins, Einaudi, Selligman y Sir, conocidos como el "Comité de los Cuatro Economistas" y en 1925 el "Comité de Expertos Fiscales" hicieron unos análisis sobre la solución más viable y con menos consecuencias ulteriores para adoptar como factor de conexión de los CDI.

Los trabajos en referencia brindan grandes aportes a la doctrina tributaria específicamente en referencia al tema del impuesto al dividendo.

En este sentido, el autor Calderón-Carrero (1997, p.35) destaca en

particular su gran importancia en el estudio de la doble imposición:

Ambos informes analizan los diferentes perfiles de la doble imposición internacional, llegando a la conclusión de que su resolución radica esencialmente en una cuestión de reparto de poder tributario entre los países implicados. Se considera que deben establecerse normas de distribución del poder tributario entre el país de la fuente y de la residencia a favor de la prioridad de gravamen de uno u otro, en función de la mayor o menor conexión económica que éstos presenten en relación con cada categoría de renta. (Negrilla añadida).

Como vemos, el "Comité de los Cuatro Economistas" y el "Comité de Expertos Fiscales" establecían que la solución más viable y justa radicaba en distribuir el poder tributario entre país de la fuente y el país de la residencia, en lugar de atribuir a alguno de los países de manera exclusiva el poder de gravar.

Es por ello, que los convenios presentados posteriormente por la Sociedad de Naciones en 1943 y 1946 eran más elaborados y poseían una técnica legislativa más avanzada.

Sin embargo, a pesar del gran avance doctrinario que representaban los anteriores estudios del Comité de los Cuatro Economistas y el Comité de Expertos Fiscales no se logró un consenso internacional, por lo cual en los siguientes años se continuó utilizando la otorgación exclusiva del poder tributario al país de la fuente del enriquecimiento ó de la residencia del obligado ó del asiento principal de negocios en cada caso concreto.

Así, el Modelo de México redactado por países latinoamericanos en su gran mayoría lo que trajo como consecuencia que se encontraban plasmados en el modelo sólo los intereses de estos países y se les concede

prioridad al gravamen del país de la fuente en la mayoría de los casos; es por ello que el Modelo de México tuvo poca aceptación mundial.

El segundo de los modelos fue conocido como el London Model se basa en una revisión de los criterios adoptados por los primeros estudios del comité fiscal.

El London Model teniendo como punto de partida para sus análisis el principio de conexión económica se establecen reglas de distribución del poder de imposición entre el país de la residencia y de la fuente, lo que constituye un gran avance en relación con los modelos sobre la materia promulgados con anterioridad.

Ahora bien, no fue sino la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) fundada en 1961, cuando en 1963 empezó una labor de redacción de comentarios y convenios-tipos ó convenios-modelos para la elaboración de convenios para la elaboración de tratados internacionales sobre este tema hasta nuestros días sobre los distintos aspectos de la tributación internacional y los convenios para evitar la doble imposición.

Conjuntamente con la labores realizados por la OCDE se encuentran los trabajos de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) o simplemente Naciones Unidas (NN. UU.), a través de su Comité Económico y Social (ECOSOC).

La ONU es la mayor organización internacional existente. En este sentido, la ONU se define como una asociación de gobierno global que facilita la cooperación en asuntos como el Derecho internacional, la paz y seguridad internacional, el desarrollo económico y social, los asuntos

humanitarios y los derechos humanos.

Por último, los países miembros del Pacto Andino y otros Estados llevaron acabo en 1971 en el seno de la Comisión del Acuerdo de Cartagena la redacción de un convenio-tipo, en el cual el poder tributario se concentraba en el país de la fuente, quien tenía la prioridad de gravar. Es por ello, que favorece a los países en vías de desarrollo, contrario a lo que postula el convenio-tipo de la OCDE.

El convenio-tipo redactado por el Pacto Andino no ha sido de mucha utilidad en la práctica, debido a que los países desarrollados lo consideran poco conveniente a sus intereses y siendo más populares los convenios-modelos elaborados por la ONU y la OCDE.

En relación al origen de estos convenios García-Moreno (2001, p.74) establece lo siguiente:

La finalidad de los Convenios puede variar en función de la posición de los países dentro del concierto económico internacional. Así, los países considerados relativamente "ricos", o exportadores de capital, desearán que sea el país de la fuente de las rentas aquél donde se destinan sus inversiones, (...). En este sentido está redactado el Convenio Modelo de la OCDE (...). Como "reacción" a este modelo, surgió el Convenio Modelo de la ONU, que preserva en mucha mayor medida la potestad tributaria del Estado de la fuente de las rentas. De todos modos, hay que tener en cuenta también el juego contrapuesto de los dos elementos siguientes: soberanía fiscal o posibilidad de gravar, y competitividad económica o posición para atraer inversiones frente a otros Estados. Si el país de la fuente de las rentas intenta preservar al máximo su soberanía fiscal sin apenas renunciar a ninguna parcela de la misma a través del convenio, posiblemente perderá inversiones extranjeras, que se destinarán a Estados con convenios que permitan una

tributación más ventajosa de dichas inversiones". (Negrilla añadida).

Ahora bien, cabe destacar que a pesar de que estos convenios-modelos sólo agrupan recomendaciones, éstas constituyen hoy en día principios internacionales de fiscalidad utilizados en la redacción de convenios bilaterales y multilaterales cuyo objeto es la prevención de la doble tributación.

De acuerdo a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, de conformidad con las constituciones modernas que han sido promulgadas, los CDI constituyen materia obligatoria y vinculante una vez que se incorporen en cada uno de sus ordenamientos jurídicos.

Los CDI son acuerdos internacionales entre dos o más Estados, mediante los cuales se produce una renuncia a un ámbito de la soberanía fiscal para garantizar que el mismo contribuyente no sea gravado dos veces sobre el mismo gravamen de la misma naturaleza y sobre la misma materia imponible, en el mismo período de tiempo por dos Estados.

Los CDI delimitan el alcance de la potestad tributaria de los Estados. En este sentido, Candal (2005, p.382) establece que: "los CDI cumplen un primer objetivo fundamental, el cual es el de evitar la doble tributación, y prevenir el fraude y la evasión fiscal. En los CDI se establece un mecanismo de intercambio de información entre las Administraciones Fiscales de los Estados, que resulta clave en el cumplimiento de este objetivo".

En este sentido, Evans (1999, p.47) señala al respecto, que: "Los convenios para evitar la doble tributación sirven para delimitar el alcance de

la potestad tributaria de los Estados. Esto se hace a través de un reparto de las materias imponibles entre los dos países, previéndose el derecho de tributación en forma exclusiva por parte de uno de los Estados Contratantes, en algunos casos, o de forma compartida, en otros casos”.

Otro aspecto importante que destaca el mencionado autor Evans (1999, p.49) se relaciona con el principio de no gravación por el cual deben regirse los CDI, así establece: “que se entiende por principio de no gravación aquél según el cual un CDI no puede hacer más gravosa la situación del contribuyente que aquélla prevista en la legislación nacional. Tiene su esencia en el respeto a la igualdad de las condiciones entre los residentes de un Estado a luz de la ley tributaria de éste”.

Así las cosas, los CDI al ser ratificados por los Estados Miembros y publicados pasan a formar parte de su ordenamiento interno.

Algunos países colocan en un rango superior a la legislación internacional sobre el ordenamiento interno, consintiendo de tal manera su autonomía como métodos para evitar la doble imposición internacional.

Por consiguiente, los tratados sólo podrán ser derogados o modificados de acuerdo a sus propias disposiciones o las normas del derecho internacional.

Calderón-Carrero (1997, p.46) establece en relación a la aplicación de las disposiciones de los convenios para evitar la doble imposición lo siguiente:

No obstante, lo que, a nuestro juicio, realmente acontece aquí es que **la norma de distribución del poder tributario**

establecido en el CDI no tiene efecto directo, en tanto que habilita al Estado contratante a gravar dichas rentas en la medida en que la ley fiscal interna general lo haga o en aplicación de una norma dictada por el legislador en desarrollo del CDI. Mas, en ausencia de éstas resulta imposible someter a imposición a un contribuyente en virtud de dicha habilitación por cuanto no es directamente ejecutable (*non-self executing*). (Negritas añadidas).

La gran mayoría de los convenios firmados por Venezuela con países europeos siguen los lineamientos del convenio-modelo de la OCDE. Así, el Modelo de la OCDE establece una norma que todos los CDI que siguen éste modelo la mantienen que dispone lo siguiente Modelo OCDE (2005, p.309):

Artículo 24

NO DISCRIMINACIÓN

1. 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 que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentra en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante las disposiciones del Artículo 1, la presente disposición es también aplicable a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los países contratantes.

2. Los apátridas residentes de un estado contratante no serán sometidos en ninguno de los Estados contratantes a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales del Estado en cuestión que se encuentren en las mismas condiciones, en particular, con respecto a la residencia.

3. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos afavorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las

deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

4. A menos que se apliquen las disposiciones del apartado 1 del Artículo 9, del apartado 6 del Artículo 11 o del apartado 4 del Artículo 12, los intereses, regalías y demás gastos pagados por una empresa, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado mencionado en primer lugar. Igualmente, las deudas de una empresa de un Estado contratante contraídas con un residente del otro Estado contratante serán deducibles para la determinación del patrimonio imponible de dicha empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del Estado mencionado en primer lugar.

5. Las empresas de un Estado contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, poseído o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado contratante, no se someterán en el Estado mencioando en primer lugar a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidas otras empresas similares del Estado mencioando en primer lugar.

6. No obstante las disposiciones del Artículo 2, las disposiciones del presente Artículo son aplicables a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación.

Como vemos, debe existir un tratamiento igualitario entre los nacionales de uno y otro Estado. Incluso en el caso de los apátridas no serán sometidos a ningún impuesto u obligación tributaria que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que puedan estar sometidos los nacionales del Estado respectivo.

En el caso de los establecimientos permanente de una empresa de un Estado tenga en el otro Estado, notamos que no pueden encontrarse en situaciones menos favorables que empresas que se encuentren en ese Estado y realicen trabajos similares; de la misma manera sucede en el caso de las empresas de un Estado contratante cuyo capital esté, total o

parcialmente poseído o controlado, directa o indirectamente por residentes del otro Estado.

Específicamente, en el caso de análisis que es el impuesto al dividendo presunto sobre las sucursales extranjeras están sujetas a un impuesto proporcional del 34%, pudiendo descontarle el impuesto pagado por este concepto fuera del territorio venezolano, pareciera ser que no se ajusta a este principio de no discriminación que postula un tratamiento igual desde el punto de vista impositiva entre dos o más Estados.

Este impuesto crea una ficción legal y se excluye a las sucursales de empresas constituidas y domiciliadas en el exterior o constituidas en el exterior y domiciliadas en nuestro país, del procedimiento para calcular el impuesto al dividendo, cuestión que se encuentra planteada en nuestra legislación vigente (LISLR 2007):

Artículo 68. El excedente de renta neta a considerar a los fines de la determinación del dividendo gravable, será aquel que resulte de restarle a ésta, la renta neta fiscal gravada y la renta derivada de los dividendos recibidos de otras empresas.

Parágrafo Primero. Los dividendos recibidos de empresas constituidas y domiciliadas en el exterior o constituidas en el exterior y domiciliadas en la República Bolivariana de Venezuela, estarán excluidas de la renta neta prevista en este artículo. En tal sentido, dichos dividendos estarán sujetos a un impuesto proporcional del treinta y cuatro por ciento (34%), pudiendo imputar el impuesto pagado por este concepto fuera del territorio venezolano, de acuerdo con lo previsto en el artículo 2 de esta Ley. (...) (Negrillas añadidas).

Por tanto, nuestra LISLR establece claramente un procedimiento distinto y por consiguiente disímil al procedimiento de cálculo para el

dividendo a pagar en caso de empresas venezolanas. Es necesario destacar, que se está aplicando no sólo métodos diferentes sino más gravosos para los nacionales del otro Estado, es decir para los extranjeros, los no-venezolanos.

Nuestra Carta Magna, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV) representa la norma suprema y máxima de nuestro territorio nacional, el fundamento de nuestro ordenamiento jurídico, político, económico y social, a la cual nos encontramos obligados.

Así, la CRBV señala con respecto a los tratados internacionales lo siguiente:

Artículo 23. Los tratados, pactos y convenciones relativos a derechos humanos, suscritos y ratificados por Venezuela, tienen jerarquía constitucional y prevalecen en el orden interno, en la medida en que contengan normas sobre su goce y ejercicio más favorables a las establecidas por esta Constitución y en las leyes de la República, y son de aplicación inmediata y directa por los tribunales y demás órganos del Poder Público.

Como vemos, existe un mandato constitucional que exige la aplicación preferente de los tratados internacionales cuando sus normas contengan un trato más favorable al ciudadano; por tanto si existe el riesgo de que un sujeto sea obligado a pagar dos veces por el mismo tributos, en el mismo período de tiempo por dos Estados diferentes es más conveniente aplicar el CDI correspondiente para que no se de el fenómeno de la doble tributación.

Los CDI ayudan en estos casos de doble imposición para que el sujeto no sea perjudicado, ni el país de la fuente de la residencia.

CONCLUSIONES

En la elaboración de este trabajo podemos resaltar como la aplicación de una norma ventajosa a las empresas nacionales disminuye la inversión extranjera en el país al colocar a las sucursales de empresas domiciliadas y constituidas en el exterior ó constituidas en el exterior y domiciliadas en Venezuela en una situación desventajosa desde el punto de vista impositivo, lo cual evidentemente afecta nuestro país.

El impuesto al dividendo presunto de las sucursales pretende equiparar a las sucursales como si fuesen una empresa distinta y separada de su casa matriz. Es por ello, que las sucursales de empresas constituidas y domiciliadas en el extranjero o constituidas en el exterior y domiciliadas en nuestro país, no gozan del mismo trato a nivel impositivo que las empresas venezolanas; puesto a que son sometidas a una tarifa proporcional e invariable del 34% y no se les aplica el procedimiento establecido en nuestra legislación tributaria al respecto.

El referido procedimiento señala que el excedente de la renta neta será aquél que resulte de restarle a ésta, la renta neta fiscal gravada y la renta derivada de los dividendos recibidos de otras empresas y ésta constituirá la base imponible del impuesto al dividendo.

Como sabemos, en nuestro país los tratados internacionales tienen aplicación preferente en el orden interno, en la medida en que contengan normas sobre su goce y ejercicio más favorables a las establecidas en nuestra Carta Magna; los referidos Convenios para evitar la Doble

Imposición ratificados por la República Bolivariana de Venezuela promueven un trato impositivo igualitario entre nacionales y no nacionales en aras de promover las inversiones en nuestro país y un buen tráfico comercial internacional, cuestión que es obviada por nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta.

También cabe destacar, que el impuesto no procede si se realizó una reinversión dentro de los seis meses siguientes al cierre del ejercicio y se efectuó totalmente en el país y se mantuvo por un lapso de 5 años. Cabe destacar, que si se reinvirtió sólo parcialmente sólo estaría sujeto a impuesto la parte que no se reinvirtió.

Aquéllos CDI que estipulen dentro de sus normas la cláusula de no discriminación prohíben la aplicación del impuesto al dividendo a las sucursales extranjeras porque promueve el trato igualitario entre nacionales y extranjeros y por tanto promueve una discriminación entre nacionales y no nacionales.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Asociación Venezolana de Derecho Tributario (2003). **60 años de Imposición a la Renta en Venezuela**. Caracas: AVDT.

Biblioteca de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales. (2000). **Comentarios a la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999**. Caracas: Anauco Ediciones.

Bravo, I; Castillo, M; Torrealba, M; Ascención, L; Andarcia, A; Villanueva, K. (2006). **Estatuto del Contribuyente y Usuario del Comercio Internacional en Venezuela**. Caracas: Ediciones SENIAT.

Bettinger, H. (2005). **Efecto Impositivo del Establecimiento Permanente**. Buenos Aires: Ediciones Fiscales ISEF.

Candal, M. (2005). **Aspectos Fundamentales de la Imposición a la Renta de Sociedades en Venezuela. (2º Ed.)** Caracas: Universidad Católica Andrés Bello.

Cabanellas, G. (1996). **Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual**. Buenos Aires: Editorial Heliasta.

Calderón, J. (2004). **Comentarios a los Convenios para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal concluidos por España**. Coruña: Editorial Instituto de Estudios Económicos.

Código Orgánico Tributario. (2001). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.305, Octubre 17 de 2001.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36.860, Diciembre 30 de 1999.

Convenios para evitar la Doble Imposición:

REPÚBLICA FEDERAL DE ALEMANIA. Suscrito en Caracas el 8.02.95. Publicado en la Gaceta Oficial Ordinaria N° 36.266 de fecha 11.08.97.

REPÚBLICA DE AUSTRIA. Suscrito en Viena el 12.05. 96. Publicado en la Gaceta Oficial Ordinaria N° 38.508 de fecha 05.01.07.

BARBADOS. Suscrito en Barbados el 11.12.98. Publicado en la Gaceta

Oficial Extraordinaria N° 5.507 de fecha 13.12.00.

REINO DE BÉLGICA. Suscrito en Bruselas el 22.04.93. Publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.269 de fecha 22.10.98.

CANADÁ. Suscrito en Caracas el 09.07.01. Publicado en la Gaceta Oficial Ordinaria N° 37.927 de fecha 29.04.04.

REPÚBLICA POPULAR DE CHINA. Suscrito en Caracas el 17.04.01. Publicado en la Gaceta Oficial Ordinaria N° 38.089 de fecha 17.12.04.

REPÚBLICA DE COREA. Suscrito en Caracas el 26.06.06. Publicado en la Gaceta Oficial Ordinaria N° 38.598 de fecha 05.01.07.

REPÚBLICA DE CUBA. Suscrito en Caracas el 12.05.03. Publicado en la Gaceta Oficial Ordinaria N° 38.086 de fecha 14.12.04.

REINO DE DINAMARCA. Suscrito en Caracas el 03.12.98. Publicado en la Gaceta Oficial Ordinaria N° 37.219 de fecha 14.06.01.

REINO DE ESPAÑA. Suscrito en Madrid el 08.04.03. Publicado en la Gaceta Oficial Ordinaria N° 37.973 de fecha 05.04.04.

ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA. Suscrito en Caracas el 25 de enero de 1999. Publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 4.635 de fecha 05.01.00.

REPÚBLICA FRANCESA. Suscrito en Caracas el 07.05.92. Publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 4.635 de fecha 28.09.93.

REPÚBLICA DE INDONESIA. Suscrito en Yakarta el 27.02.97. Publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.507 de fecha 13.12.00. Reimpresión publicada en la Gaceta Oficial Ordinaria N° 37.659 de fecha 27.03.03.

REPÚBLICA ISLÁMICA DE IRÁN. Suscrito en Caracas el 11.03.05. Publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 38.344 de fecha 27.12.05.

REPÚBLICA ITALIANA. Suscrito en Roma el 05.06.90. Publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 4.580 de fecha 21.05.93.

KUWAIT. Suscrito en Caracas el 30.04.04. Publicado en la Gaceta Oficial Ordinaria N° 38.347 de fecha 30.12.05.

MALASIA. Suscrito en Putrajaya el 28.08.06. Publicado en la Gaceta Oficial Ordinaria N° 38.842 de fecha 31.01.08.

REINO DE NORUEGA. Suscrito en Caracas el 29.10.97. Publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.625 de fecha 01.10.98.

PAÍSES BAJOS. Suscrito en San José de Costa Rica el 18 de febrero de 1994. Publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.180 de fecha 04.11.97.

REPÚBLICA DE PORTUGAL. Suscrito en Lisboa el 23.04.96. Publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.180 de fecha 04.11.97.

REINO UNIDO DE GRAN BRETAÑA E IRLANDA DEL NORTE. Suscrito en Caracas el 11.03.96. Publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.218 de fecha 06.03.98.

REPÚBLICA CHECA. Suscrito en Praga el 26.06.96. Publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.180 de fecha 04.11.97.

REINO DE SUECIA. Suscrito en Estocolmo el 08.09.93. Publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.274 de fecha 12.11.98.

CONFEDERACIÓN SUIZA. Suscrito en Caracas el 20.12.96. Publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.192 de fecha 18.12.97.

TRINIDAD Y TOBAGO. Suscrito en Caracas el 31.07.96. Publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.180 de fecha 04.11.97.

REPÚBLICA SOCIALISTA DE VIETNAM. Suscrito en Caracas el 20.11.08. Publicado en la Gaceta Oficial Ordinaria N° 39.183 de fecha 21.05.09.

Evans, R. (1999). ***Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional***. Caracas: McGraw Gill.

Ley Reforma Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta. (1999). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.390 (Extraordinario), Septiembre 12 de 1999.

Ley Reforma Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta. (2001). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.557 (Extraordinario), Noviembre 13 de 2001.

Ley Reforma Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta. (2007). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.628, Febrero 16 de 2007.

Queralt, J.; Lozano, S.; Casado, G.; Tejerizo, J. (1998). **Curso de Derecho Financiero y Tributario. (9° Ed.)**. Madrid: Editorial Tecnos, S.A.

Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta. (2003). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.662 (Extraordinaria), Septiembre 24 de 2003.

Universidad Católica Andrés Bello. (1997). **Manual para la elaboración del trabajo especial de grado en el área de derecho para optar al título de especialista**. Caracas.

Tinoco, P. (1950). **Comentarios a la Ley de Impuesto sobre la Renta Venezolana**. Caracas: Ediciones Ávila Gráfica.

Vallenilla, F. (2002). **Recomendaciones para realizar un ensayo y otras consideraciones en la redacción**. Caracas.

Villegas, H. (1998). **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. (7° Ed.)** Buenos Aires: Ediciones Depalma.

Yancys, J. (2008). **Curso Práctico de Impuesto sobre la Renta. (5° Ed.)** Caracas: Talleres de Corporación Marca, S.A.