

Los dividendos en el convenio de doble tributación sobre las rentas internacionales entre Estados Unidos de América y Venezuela*

Portillo Fernández, Edín J.**
González Hernández, Dennys I.***
Velazco Boscán, Ángel A.****

* Artículo resultado del Proyecto de Investigación “Impacto del nuevo régimen de dividendos en el Fisco Nacional y en los Contribuyentes”. Adscrito al Centro de Estudios de la Empresa de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de LUZ. Financiado por el CONDES. Los autores también agradecen las valiosas orientaciones y comentarios de José Guillermo García Chourio, Co-investigador Auxiliar del Proyecto y Jefe de la Unidad de Investigación del IZEPES.

** Profesor titular. Especialista Tributario. Contador Público. Investigador responsable del Proyecto.
E-mail: portillofernandez@terra.com.ve

*** Profesora titular. Especialista Tributario. Contador Público. Lic. en Filosofía. Co-investigadora del Proyecto.

**** Profesor Instructor. Especialista Tributario. Contador Público. Co-investigador Auxiliar del Proyecto.

Resumen

La doble imposición se ha considerado como una injusticia intrínseca y una falta de racionalidad por cuanto no contempla los postulados de justicia y de adecuada distribución de la carga tributaria. Entre los problemas que causa pudiera mencionarse que complejiza la actividad mercantil, obstaculiza la inversión internacional y las vinculaciones entre los pueblos, hechos contrarios a los esfuerzos encausados a facilitar el intercambio comercial y la inversión. Este artículo tiene como objetivo fundamental analizar el tratamiento dado a los dividendos en el Convenio de doble tributación sobre las rentas internacionales entre Los Estados Unidos de América y Venezuela, a la luz de los principios del Derecho Tributario Internacional. Esta investigación de carácter analítico descriptiva, se efectuó a partir del análisis comparativo de la normativa sobre dividendos en el Sistema Tributario venezolano y dicho tratado internacional. De tal análisis se concluye que este convenio proporciona más ventajas a los Estados Unidos que a Venezuela, por un lado, por cuanto la relación de las inversiones entre ambos países es más favorable a ese país, y, por ende, la distribución de beneficios y el impuesto a los dividendos que de ello se deriva; por el otro lado, el sistema de control fiscal es más efectivo en el primer país que en el segundo, dada la experiencia en materia tributaria que ambos poseen.

Palabras clave: Sistema tributario, tratado internacional, doble tributación, distribución de beneficios y dividendos.

Dividends in the Double Taxation Agreement Related to International Income Between the United States of America And Venezuela

Abstract

Double imposition is considered to be an intrinsic injustice and a lack of rationality since it does not contemplate the postulates of justice and of an adequate distribution of tributary charges. Among the problems it causes, more complex mercantile activity, and obstacles to international investment and relations between cultures can be mentioned, all of which are contrary to efforts made to facilitate commercial exchange and investment. The objective of this article is to analyze the treatment of dividends in agreements such as double imposition on international earnings between The United States of America and Venezuela, in view of the principles of International Taxation Law. This research is of an analytical-descriptive nature and was undertaken based on a comparative analysis of the norms as to dividends in the Venezuelan Tributary System and the aforementioned international treaty. Based on the analysis, the conclusion is that this agreement provides more advantages to the United States than to Venezuela on the one hand, since in relation to the investments made in both countries it is more favorable to the U.S., and as a result, the distribution of benefits and the taxation of dividends that derive from it, the fiscal control system is more effective in the aforementioned country than in the latter one, due to the experience in taxation that both countries possess.

Key words: Tributary system, international treaty, doble taxation, benefit and dividend distribution.

Recibido: 03-07-28 • Aceptado: 03-12-05

Introducción

En el marco de la “globalización”, la ampliación de las relaciones económicas internacionales entre los diversos países del mundo, a raíz de innumerables motivaciones, políticas, económicas, técnicas y culturales, ha venido aparejada con una multiplicidad de relaciones entre los individuos de diversas nacionalidades, favorecidas éstas por el desplazamiento de las personas por causa del turismo, la búsqueda de mayores oportunidades de empleo, la expansión de las firmas transnacionales y el desarrollo de las inversiones de capital realizadas por éstas últimas en países distintos al de su lugar de origen.

Este problema se profundiza a mediados de la década de los ochenta, trayendo como consecuencia reformas económicas unidas a un proceso de liberación del comercio exterior en América Latina, esto conlleva a una liberación del sistema de inversiones de los Estados para superar obstáculos en las relaciones comerciales. La nueva forma de invertir de los Estados, tuvo su repercusión en el mundo jurídico dirigida a producir un conjunto de disposiciones para otorgar un mejor trato a los inversionistas y a la eliminación de restricciones en los aportes de capital y sus respectivas ganancias, como incentivo a las inversiones.

Tal finalidad ha permitido a los países latinoamericanos y a los países exportadores de capitales, desarrollar la suscripción de convenios bilaterales de inversión. Inmerso en esta necesidad se encuentra la suscripción del tratado bilateral que realizan los Gobiernos de la República Bolivariana de Venezuela y de los Estados Unidos de América (EEUU). Este convenio tiene disposiciones para el tratamiento de dividendos pagados por las empresas a sus accionistas, donde se establece la reducción del impuesto sobre la renta que pagan las personas por los dividendos que perciben, los cuales ya han sido afectados por el impuesto pagado por la empresa que repartió los dividendos.

RCS-COMPLETA

El punto de partida de este análisis se basa en considerar que el Convenio en referencia parece no otorgar a Venezuela mayores beneficios en cuanto a la proporción de los impuestos recaudados en esta área, debido a las diferencias entre las significativas inversiones de los Estados Unidos de América con respecto a las de Venezuela.

Este trabajo presenta una primera aproximación al tema de los dividendos en el Convenio citado, organizado en cuatro importantes secciones: Primero se plantean aquellos aspectos que se consideran antecedentes de los temas tratados; En los puntos dos y tres se analizan los principios del Derecho Tributario Internacional considerados en este Convenio; por último se consideran aquellas disposiciones que permiten evitar la doble tributación entre ambos países. Se concluye con algunas observaciones sobre los asuntos más resaltantes del análisis.

1. Antecedentes

Los estudios internacionales sobre el problema de doble tributación internacional se iniciaron, a cargo de especialistas en la materia, en la década de los años 20 a través de la Sociedad de las Naciones. Se reiniciaron después de la segunda guerra mundial en 1943, con la 2° Conferencia Regional, del Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones Unidas, celebrado en México, en la que se aprueba un Modelo de Convención sobre doble imposición y evasión que recoge definitivamente la doctrina latinoamericana, la cual fue contradicha y sustituida en 1946, en la Conferencia de Londres, por la posición sustentada por los países desarrollados. A partir de ello los Tratados o Convenios encuentran en el Modelo de la Organización para el Comercio y el Desarrollo Económico (OCDE) una formulación que se ha ido imponiendo en el derecho comparado, incluso en los países latinoamericanos, en ocasión de los tratados celebrados con los países desarrollados.

Aun cuando el problema de la doble imposición tributaria internacional se viene ventilando desde las primeras décadas del Siglo XX, en nuestro país es de reciente data, debido a los inmensos ingresos provenientes de la bonanza petrolera que prevaleció hasta los años setenta. Sin embargo, en primer lugar, la disminución progresiva de estos ingresos petroleros, producto de la aparición de nuevas fuentes petroleras (países no cartelizados), del estancamiento de la producción nacional, por falta de inversiones, frente a los otros países del cartel de la OPEP y de los no cartelizados (México, Rusia, China, etc.), de la presión del mercado sobre los precios y de la pérdida de valor del Bolívar frente al Dólar; en segundo lugar, la mala utilización de dichos ingresos por muchos años, dado que fueron utilizados en gran medida para gastos corrientes que no correspondieron a inversiones, ni en la industria ni en ningún otra área y en algunos casos malversados por los políticos de turno; y por último, el peso de una alta deuda externa e interna, que crece cada vez más, que la agobia, y ha sumido a Venezuela en una de las más largas crisis económico-fiscal de los últimos tiempos. Estas circunstancias han hecho que el país requiera, cada vez más, de ingentes recursos que le permitan cumplir con las necesidades socioeconómicas mínimas para la supervivencia de la población. Igual suerte ha seguido la Administración Tributaria, la cual, desde sus inicios ha estado inmersa en el desorden que ha significado el manejo burocrático de la Administración Pública. Durante la década de los 90, se ha intentado dar respuesta a esta situación, con la reforma del Sistema Tributario y la creación (1994) del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

La doble tributación internacional surge entonces, "...porque existen dos grupos de países con intereses contrapuestos que en defensa de esos intereses hacen jugar principios distintos como factores de atribución del poder tributario. Tradicionalmente se habla de países importadores y exportadores de capital, observándose actualmente con la evolución del concepto, que en términos generales, los segundos, o sea, los países que exportan capital, son desarrollados, y los que reciben son subdesarrollados o en vías de desarrollo" (Villegas,

RCS-COMPLETA

1992: 483).

Por todo ello el Estado venezolano, comprometido, con los organismos multilaterales internacionales - principales acreedores -, ha llevado adelante un programa de reformas de tipo económico y social, entre las que se encuentran las medidas monetarias y fiscalistas, que incluyó la reforma del Sistema Jurídico Tributario y de la Administración Tributaria.

En este orden de ideas, en la regulación de sus relaciones económicas con otros países del continente y del mundo, ha sentido la necesidad de establecer Convenios o Tratados en distintos aspectos, entre ellos los Convenios para evitar la doble imposición internacional, con el propósito de proteger a sus nacionales, residentes y sus propias finanzas, así como también, la de orientar la inversión extranjera como elemento fundamental del desarrollo del país.

En este sentido, Venezuela ha suscrito el Convenio o Decisión 40 de la Organización de los Países del Pacto Andino y ha celebrado distintos Convenios bilaterales con varios países del mundo en el área de la navegación marítima y aérea. Igualmente ha celebrado Convenios amplios para evitar la doble imposición tributaria internacional con Alemania, Bélgica, Bolivia, Canadá, República Checa, Colombia, Ecuador, España, Francia, Holanda, Italia, Noruega, Perú, Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza, Trinidad y Tobago y más recientemente con México y Estados Unidos.

En el caso específico de la firma del Convenio celebrado entre el gobierno de Venezuela y el gobierno de los Estados Unidos el 30 de diciembre de 1999 y ratificado por Ley aprobatoria publicada en Gaceta Oficial N°. 36.863 Extraordinario del 5 de enero de 2000, con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio, constituye un intento de avance acerca del control en materia de impuestos para prevenir la doble imposición, especialmente del impuesto sobre la renta, debido a que es uno de los ingresos tributarios más antiguos y de importante recaudación.

Es así como, en el marco de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1999, aparece de nuevo la figura del gravamen a los dividendos como una imposición a la renta neta no gravada, en aras de mayores ingresos tributarios. En tal situación, ante la expectativa de la expansión del comercio, como requisito de la internacionalización económica, se hace preciso disponer del Convenio como mecanismo de negociación basado en principios que logren armonizar las relaciones entre los Estados.

De esta manera, ambos gobiernos firman el Convenio señalado cuya vigencia puede ser por tiempo indefinido, aunque se establece la alternativa de la terminación de los efectos del convenio por la vía de la denuncia en términos diplomáticos una vez transcurrido un tiempo mínimo de 5 años. Estos Convenios fundamentan su viabilidad en los principios universales del Derecho Tributario Internacional.

2. Principios básicos

La relación entre Estados contratantes con condiciones económicas, socio-políticas y tecnológicas en fuerte contraste exige que se establezcan principios que señalen deberes y derechos de cada uno, de modo de alcanzar una negociación justa, ante las diferencias de expectativas de cada Estado. En tal sentido, los principios consagrados en el convenio sustentan el esquema de entendimiento en el cual discurren las negociaciones de ambos Estados para dirigir la instrumentación del sistema tributario en la regulación del impuesto sobre la renta y, por consiguiente de la renta que tiene su origen en las ganancias de capital en el rubro de dividendos.

RCS-COMPLETA

Entre los principios básicos que cumplen esta finalidad se encuentran:

2.1. Ámbito de aplicación

Es una consecuencia de la superposición del gravamen de la renta mundial de los residentes a efectos fiscales en el Estado (con independencia del origen de la renta), y del gravamen de todas las rentas obtenidas en el Estado (con independencia del país de residencia de su perceptor). Este es el supuesto más característico de la doble imposición internacional.

Este Convenio se aplicará a las personas que sean residentes de uno o ambos Estados Contratantes, como lo establece el Artículo 1.

Para los propósitos de este Convenio los términos Venezuela y Estados Unidos, significan: República Bolivariana de Venezuela y Estados Unidos de Norte América, excluidos las posesiones y territorios que éste último posee, como lo establece el artículo 3.

El Convenio define además los términos: “un Estado Contratante” y “otro Estado Contratante (Venezuela y Estados Unidos); “persona” (natural o jurídica); “compañía” (persona jurídica o asimilada); “empresa de un Estado Contratante o del otro Estado Contratante”; “nacional” (persona natural o jurídica que posea la nacionalidad de un Estado Contratante); “autoridad competente”. (En EEUU el Secretario del Tesoro o su delegado, en Venezuela el SENIAT o su representante).

El Protocolo contiene disposiciones en cuanto a: 1) La condición de ciudadano para el pago de impuestos en los EEUU, la cual es extensible hasta 10 años luego de terminada esta condición; 2) La jurisdicción a regular por la imposición interna e internacional corresponde a las áreas del lecho marino y subsuelo adyacentes a los respectivos mares territoriales de cada país.

2.2. Principio de la fuente y de residencia

En la práctica los Estados conceden gran importancia tanto a la soberanía fiscal como a la capacidad recaudadora de sus sistemas tributarios, lo que motiva que sea habitual que las jurisdicciones nacionales apliquen de forma simultánea ambos principios fuente y residencia. Los conceptos “residencia o domicilio”, se rigen por las legislaciones internas de los dos países contratantes, siguiendo, además, el modelo OCDE. En este Convenio se aplica indistintamente uno u otro criterio por lo que podría decirse que se aplica un sistema mixto.

Habitualmente, la normativa legal de los distintos países suele definir la residencia a efectos fiscales en función de la permanencia en el territorio nacional. Si esto se combina con la residencia legal en cuanto a nacionalidad, pueden producirse supuestos de doble residencia: en el país de origen y en el país que se esté desarrollando algún tipo de actividad económica. Los casos de doble residencia se producen cuando un mismo contribuyente es residente, a efectos fiscales, en dos o más países de forma simultánea.

En el caso de sociedades pueden adoptarse distintos criterios de residencia: lugar de constitución, desembolso del capital, ubicación física de la actividad, gestión efectiva, etc., o alguna combinación de los mismos.

RCS-COMPLETA

En definitiva, la disparidad de criterios en las definiciones legales genera casos de doble residencia que son causa inmediata de doble imposición internacional, siendo también necesario establecer algún tipo de coordinación (bilateral o multilateral) que permita determinar con claridad que país tiene prioridad para la aplicación del principio de residencia.

El Convenio Estados Unidos - Venezuela establece las condiciones que deben seguirse para determinar la residencia real, tanto de personas naturales como jurídicas.

Para los Estados Unidos, cualquier persona que de acuerdo a la Ley esté sometida a imposición en dicho Estado por razón de domicilio, residencia, ciudadanía, lugar de constitución, o cualquier otro criterio de naturaleza similar. Para Venezuela, cualquier persona natural residente o persona jurídica, entidad o colectividad que sea creada, formada u organizada de acuerdo a las leyes tributarias.

En los casos de doble residencia el Convenio establece que se considerará residente del Estado: a) a quien tenga una vivienda permanente a su disposición o con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de sus intereses vitales); b) a quien tenga una vivienda habitual; c) del cual sea nacional y d) o mediante acuerdo mutuo.

Cuando no aplique alguna de las condiciones anteriores, la persona de que se trate no será considerada un residente de ninguno de los dos países contratantes para el disfrute de los beneficios del Convenio. En estos casos se aplicará el principio de residencia o domicilio o un sistema mixto.

A este respecto el numeral 3 del Protocolo indica otro alcance del término residente, el cual comprende: Una de sus subdivisiones políticas o autoridades locales y los Residentes de uno de los Estado Contratantes con rentas en fideicomiso y en lo científico, artístico, cultural o educativo.

2.3. Principio de no-discriminación

El principio de no-discriminación se encuentra establecido en casi todas las constituciones del mundo, en Venezuela dicho principio aparece consagrado en el numeral 1 del artículo 21 de la Constitución, así: “No se permitirá discriminaciones fundadas en la raza, el sexo, el credo, la condición social o la nacionalidad” (Asamblea Nacional, 1999: Art.21).

Dado que, de acuerdo al orden jerárquico tributario, la Constitución tiene primacía respecto a los tratados, convenios o acuerdos internacionales celebrados, esto fue considerado en el artículo 25 y en numeral 17 del Protocolo del Convenio firmado con Estados Unidos; el cual establece una diferencia entre una persona no residente de un Estado Contratante cuya renta mundial está sujeta a imposición en ese Estado por ser un nacional y una persona no residente de aquel Estado cuyas rentas sólo están sujetas a imposición en ese Estado.

2.4. Procedimiento amistoso

El procedimiento previsto en el artículo 155° de la Constitución Venezolana y contenido en el Artículo 26 del Convenio y en el numeral 18 del Protocolo, prevén las competencias, condiciones, formas y lapsos en que han de dirimirse las controversias, dificultades y dudas que surjan entre las personas naturales o jurídicas sometidas

RCS-COMPLETA

a este Convenio.

A tales efectos se deberá tomar en cuenta los recursos previstos en la legislación interna de ambos países contratantes, así como las normas de Derecho Internacional Tributario.

En el numeral 18 del Protocolo se deja la solución de los casos con carácter de prontitud, a las autoridades competentes.

2.5. Intercambio de Información

Este principio contenido en el artículo 27 del Convenio y en el numeral 19 del Protocolo, los cuales prevén el intercambio de información entre Estados Unidos y Venezuela, como una necesidad para el cumplimiento del Convenio o del derecho interno de ambos países. Dicho intercambio es respecto de las condiciones y desenvolvimiento de los contribuyentes de ambos países, sobre la base de la reciprocidad, pero anteponiendo el principio constitucional del secreto de las declaraciones tributarias contenidas en las respectivas leyes de ambos países.

En el caso venezolano este principio está contenido en la Constitución Nacional y ha sido desarrollado, tanto por el Código Orgánico Tributario (COT), como por las leyes tributarias especiales. Igual situación ocurre con el ordenamiento jurídico de Estados Unidos, por lo que los tratados no pueden desconocerlo. La Información así intercambiada sólo podrá ser utilizada a los fines y en las condiciones previstos en el Convenio.

El intercambio de información entre los Estados Contratantes, según señala el numeral 19 del Protocolo, ocurre porque cada Estado tiene la posibilidad, según sus leyes de obtener información a través de sus contribuyentes, instituciones financieras, agentes y fiduciarios.

2.6. Entrada en vigencia

El Convenio está sujeto a ratificación de conformidad con los procedimientos aplicables a cada Estado Contratante. Debiendo notificar cada Estado al otro Estado por vía diplomática, acompañando dicha notificación con el instrumento de ratificación, una vez completado los procedimientos requeridos.

Para Arvelo (2002:35) “El Convenio entre el gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el gobierno de los Estados Unidos de América con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, entró en vigencia el día 30 de diciembre de 1999, pues en dicha fecha se produjo su ratificación y el canje de notificaciones”.

2.7. Terminación

El artículo 30 prevé por vía diplomática las condiciones en que podrá denunciarse este Convenio, condición que pondría fin a todos los efectos del mismo, previo cumplimiento de los requisitos establecidos. En tal caso, el Convenio dejará de surtir sus efectos: a) respecto de los impuestos exigidos de conformidad con el Artículo 10

RCS-COMPLETA

(Dividendos), 11 (intereses) y 12 (Regalías), por las cantidades pagadas o exigibles a partir de enero siguiente a la fecha en la cual se realizó la notificación; y b) respecto de otros impuestos, por los ejercicios fiscales iniciados a partir del primero de enero siguiente a la fecha en la cual se realizó la notificación.

2.8. Limitación de beneficios

El Artículo 17 (parágrafos 1 al 6) del Convenio y el numeral 14 del Protocolo determinan el otorgamiento de los beneficios contenidos en éste, a las personas e instituciones que en él se indican y cumplan con los preceptos exigidos por el convenio:

1. Cuando sea una persona residente de uno de los Estados Contratantes con rentas procedentes del otro Estado, tendrá derecho a los beneficios del otro Estado, sólo cuando:

- a) Sea una persona natural no residente de otro país.
- b) Sea un Estado Contratante, subdivisión política, entidad o autoridad local, o compañía que sea totalmente propiedad directa o indirecta de ese Estado.
- c) Sea una entidad sin fines de lucro, exenta del ISLR en el Estado de su residencia.
- d) Sea una persona que conduzca activamente un comercio o negocio en un Estado Contratante (excepto inversiones distintas a banca o seguros) sobre las rentas obtenidas en el otro Estado.
- e) Sea una compañía que negocie la clase principal de acciones en forma substancial y regular en un mercado de valores reconocido.
- f) Sea una compañía de la que 50% ó más sea propiedad, directa o indirecta, de cinco o menos compañías con derecho a los beneficios, y cumpla con los requisitos exigidos.
- g) Sea una persona con más del 50% de participación en los beneficios o una compañía con más del 50% del número de cada clase de sus acciones que sean propiedad directa o indirecta de personas con derecho a los beneficios de este Convenio o sea una persona que posea rentas brutas menores al 50% que sean usadas, directa o indirectamente, para cumplir obligaciones (incluyendo obligaciones por concepto de intereses y regalías), con personas que no tengan derecho a los beneficios del presente Convenio.

2. Una entidad o colectividad (persona que la controle) legal venezolana, con derecho a los beneficios, no tendrán derecho a éstos si la misma posee una clase de intereses pendientes:

- a) Cuando los beneficios derivados de términos o arreglos acordados den a sus tenedores derechos a una parte de los beneficios de la entidad o colectividad derivados de los EEUU, mayor a lo que se percibiera si no existieren tales términos o arreglos.
- b) Cuando sea una persona con más del 50% de propiedad o derecho al voto, y no tenga derecho a los beneficios de este Convenio o sea un ciudadano de los EEUU.

3. Un ciudadano o un antiguo residente de los EEUU (por largo plazo) no tendrá derecho a estos beneficios

RCS-COMPLETA

(durante los diez años posteriores a la pérdida de dicha condición), cuando uno de los principales motivos para tal pérdida fuese la evasión de impuestos en los EEUU. Sin embargo, tendrá la opción de demostrar a las autoridades competentes del Estado origen de las rentas, su derecho a obtener tales beneficios, sujeto al cumplimiento de los preceptos exigidos.

4. El Convenio define, tanto para Venezuela como para los Estados Unidos, el término “mercado de valores reconocido”, así:

a) Las bolsas de valores registrada ante la Comisión Nacional de Valores de conformidad con la Ley de Mercado de Capitales Venezolana.

b) El sistema NASDAQ (National Association of Securities Dealers, Inc.) y cualquier bolsa de valores registrada ante la Securities and Exchange Commission como una bolsa nacional de valores para los fines de la Securities Exchange Act of 1934 de los EEUU.

c) Cualquier otra bolsa de valores aceptada por ambos Estados Contratantes.

5. Igualmente define que el término “rentas brutas” significa: los ingresos brutos, o las actividades empresariales realizadas por una empresa (ingresos brutos menos los costos de los materiales directos y la carga laboral).

Para el caso del término residente, el numeral 14 del Protocolo define su aplicación al introducir la figura de “residente a largo plazo” según las siguientes condiciones: debe ser legalmente residente de los EEUU; tener ocho o más años fiscales durante los quince años fiscales anteriores. A tales efectos se tomará en cuenta sólo la residencia en los EEUU y no la residencia en Venezuela u otro país.

3. Principios específicos

Uno de los rubros de importantes resultados fiscales son los dividendos, puesto que para el fisco se obtienen ingresos por el lado del tributo, o si la ganancia por dividendos es reinvertida, se producen entonces efectos económicos positivos. En consecuencia, parece obvio que el Convenio indicado identifique acciones para algunas actividades esenciales que generan dividendos.

En esta consideración se encuentran los principios siguientes:

3.1. Beneficios empresariales

En el ámbito de las sociedades es cada vez más habitual, la realización de operaciones en distintos países a través de filiales o sucursales, práctica que obliga a asignar o distribuir los beneficios de la sociedad a escala internacional.

El procedimiento de distribución comúnmente utilizado consiste en aplicar el método de la contabilidad separada para las distintas filiales, sucursales o establecimientos permanentes. Dicho método se basa en el principio de “vinculación efectiva”, que consiste en atribuir sólo los rendimientos o ganancias de capital “vinculados” o con “conexión efectiva”. Estos factores pueden ser el personal: nacionalidad, domicilio o residencia real, fuente de la renta, renta territorial; o un sistema mixto que combina los factores anteriores.

RCS-COMPLETA

Este método posibilita la utilización de diversas técnicas como los precios de transferencia (transfer pricing), repercusión de gastos, o extracción de beneficios que pueden falsear la correcta distribución de beneficios. El problema radica en las medidas que adoptan las Administraciones Tributarias de los distintos países para evitar estas prácticas, ya que puede producir una doble imposición internacional.

La Ley del Impuesto sobre la Renta venezolana en su origen prevé la aplicación del principio territorial para la determinación del enriquecimiento empresarial gravable; pero luego incluye el principio de rentas sobre actividades realizadas por el contribuyente en el exterior (renta mundial), acogándose de este modo al sistema mixto de determinación de beneficios empresariales.

El Convenio en estudio contempla este principio en su artículo 7 y en las disposiciones del numeral 6 del Protocolo. Este Convenio "...se aparta de los lineamientos del Convenio tipo previsto en el Acuerdo de Cartagena y sigue los del modelo de la OCDE" (León, 1998: 333).

Dicho artículo prevé, además, que los beneficios empresariales se graven por el principio territorial, salvo aquellos producidos en el otro país sobre la base del "establecimiento permanente".

En este caso, una empresa que sea residente en Estados Unidos será gravada en ese país, pero los beneficios que obtenga por medio de un establecimiento permanente en Venezuela serán gravados en este país, sobre la base de una unidad de producción independiente, en cuyo caso se aplica por vía de excepción el factor de conexión de la residencia o el domicilio. Estos beneficios se consideran producidos por una unidad económica autónoma; se establece la forma como se han de determinar los beneficios del establecimiento permanente en forma independiente: deducción de gastos específicos, gastos de dirección y costos, tanto del Estado donde funcione o del otro Estado.

Prevé el reparto de los beneficios de un establecimiento permanente de un Estado Contratante sobre la base del reparto de beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes; pero de acuerdo a los principios contenidos en este artículo.

Excluye a la simple compra de mercancías como atribución de establecimiento permanente e indica el período de aplicación de los beneficios imputables a un establecimiento permanente; y relaciona los principios del presente artículo con el resto de los artículos del Convenio.

Por su parte, en el numeral 6 del protocolo indica que para poder deducir los gastos en los EEUU, se debe aplicar el criterio de razonabilidad en cuanto a que éstos deben reflejar su relación con el establecimiento permanente y la empresa. Dichos gastos pueden producirse en cualquier lugar, con la condición de que no hayan sido deducidos por alguna de estas dos instituciones.

En el caso de Venezuela sólo se permite deducciones de gastos en el exterior que correspondan a rentas extraterritoriales con imposición en el país.

Según Evans, en el instrumento de ratificación, Venezuela aceptó ciertas condiciones impuestas por el Congreso de los Estados Unidos para la entrada en vigor del Convenio. A este respecto ambos Estados acordaron que cuando las rentas provenientes de los Beneficios Empresariales y Servicios Profesionales Independientes (artículos 7 y 14), den pie a una doble exención, "...en la medida que el principio de renta mundial previsto en la nueva Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana no es aplicable al ejercicio fiscal 2000 y dichos artículo (7 y 14) limitan la imposición de beneficios empresariales generados en los Estados Unidos, obtenidos por personas naturales o jurídicas residentes en Venezuela, los Estados Unidos podrán aplicar su legislación interna con el fin de evitar la mencionada doble exención" (Evans, 2001: 6). Según dicho autor esta medida fue temporal y dejó de tener efecto a partir del 1° de enero de 2001.

3.2. Establecimiento permanente

Las disposiciones sobre “establecimientos permanentes” se encuentran previstas en el Artículo 5 y los numerales 4 y 5 del Protocolo, así:

Estas normas definen ampliamente, para los propósitos de este Convenio, el término “establecimiento permanente”, tipificando, además las figuras físicas que comprende dicho término, así como los lapsos requeridos para las actividades desarrolladas por éstas o sus representaciones autorizadas o legales.

Estas normas igualmente indican las actividades desarrolladas por tales figuras jurídicas o físicas que se consideran excluidas del termino establecimiento permanente. Incluyendo las actividades realizadas por un corredor, comisionista o agente independiente por el simple hecho de realizar actividades en un Estado Contratante; así como, los casos de condiciones de empresas no relacionadas (“under arm’s length conditions”) , lo cual no será considerado un agente independiente.

El numeral 4 del Protocolo asimila a las empresas subcontratistas con la empresa general, por el tiempo dedicado al proyecto, y se le considera un establecimiento permanente cuando sus actividades se extiendan por más de 183 días continuos o discontinuos en el ejercicio fiscal, contados sólo desde la fecha de comienzo de la construcción, excluyendo el tiempo dedicado a las actividades de obtención de permiso por ser actividades preparatorias. El numeral 5 del Protocolo señala que la actividad realizada por el personal de venta de un Estado Contratante, se considera como establecimiento permanente por no ser esta una actividad preparatoria o auxiliar.

3.3. Empresas asociadas

El artículo 9 del Convenio prevé la inclusión e imposición de los beneficios imputables a empresas asociadas, cuando una persona o empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa del otro Estado Contratante que estén relacionadas comercial o financieramente bajo condiciones distintas a las acordadas por empresas totalmente independientes.

En estos casos deben estimarse los beneficios que hubiese podido obtener la empresa si no hubieren existido tales condiciones, determinándose así la base imponible real.

3.4. Impuestos comprendidos

El Convenio se aplicará a los siguientes impuestos: a) en Venezuela: el impuesto sobre la renta (incluyendo el impuesto a los dividendos) y el impuesto a los activos empresariales; b) en los Estados Unidos: los impuestos federales sobre la renta establecidos por el Código de Rentas Interno (“Internal Revenue Code”) (excluyendo las contribuciones a la seguridad social).

RCS-COMPLETA

3.5. Dividendos y participaciones

La fuente de los dividendos, incluida en el artículo 10 del Convenio y en el numeral 8 del Protocolo, se ubica en el lugar de constitución o residencia de la persona que los percibe (Principio de residencia). Sin embargo, estos dividendos también podrán ser imposables en el Estado en que resida la sociedad que los pague, siempre que la persona que los recibe sea un beneficiario efectivo (Principio de la fuente), aplicándose el sistema mixto de residencia y territorialidad.

Ejemplo: Si una empresa residente en Estados Unidos paga dividendos a un residente en Venezuela, estos serán gravados en Venezuela. También podrán ser gravados en Estados Unidos según la ley Norte Americana, si la persona es el beneficiario efectivo, pero el impuesto no podrá exceder del: a) 5% del monto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una compañía propietaria de al menos el 10% de las acciones con derecho a voto de la compañía que paga los dividendos; b) 15% del monto bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Esta disposición no afecta a la imposición de la compañía respecto de los beneficios con cargo a quienes paguen los dividendos. Ni impiden la imposición de los beneficios que originan los mismos.

En el caso de dividendos pagados por una Compañía de Inversión Regulada (RIC) o un Fideicomiso de Inversión de Bienes Raíces (REIT), no se aplicará el aparte a) del párrafo 2. En el caso de dividendos pagado por un RIC, se aplicará el aparte b) del párrafo 2. En el caso de dividendos pagados por un REIT, el aparte b) del párrafo 2 tampoco se aplicará a menos que: a) el beneficiario efectivo de los dividendos sea una persona natural que posea un interés que no exceda el 10% del REIT; y b) los dividendos pagados en relación con una clase de acciones negociadas públicamente y el beneficiario efectivo de los dividendos es una persona que posea un interés que no exceda el 5% de cualquier clase de acciones del REIT; o el beneficiario efectivo de los dividendos es una persona que posea un interés que no exceda del 10% del REIT y éste sea diversificado.

Las disposiciones de los párrafos 1 y 2, no se aplican si el beneficiario efectivo de los dividendos, siendo residente de un Estado Contratante, realiza negocios en el otro Estado, del que es residente la compañía que paga los dividendos. En estos caso se aplicarán las disposiciones de los Artículos 7 y 14 mencionados, según proceda.

Un Estado Contratante no puede exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por una compañía que sea residente del otro Estado, salvo en la medida en que estos dividendos sean pagados a un residente de ese Estado, o los dividendos sean atribuibles a un establecimiento permanente o a una base fija situada en ese otro Estado.

El numeral 8 del Protocolo, a los efectos del artículo 10 del Convenio referido a los Dividendos, extiende él termino “entidad gubernamental constituida y operada exclusivamente para administrar o suministrar beneficios de pensión”, tanto a entidades publicas, como privadas y mixtas, que operen bajo las condiciones establecidas en el artículo y el protocolo citados, para ambos países.

El impuesto a los dividendos y participaciones esta contemplado en la vigente Ley de ISLR (Impuesto sobre las Ganancias de Capital, Artículos 67 al 79).

3.6. Patrimonio

El patrimonio representado por los bienes inmuebles a que se refiere el Artículo 6 (Rentas Inmobiliarias),

RCS-COMPLETA

propiedad de un residente de un Estado Contratante y situado en el otro Estado Contratante, puede estar sujeto a imposición en ese otro Estado (Principio del domicilio).

El patrimonio representado por bienes muebles que forme parte de la propiedad empresarial de un establecimiento permanente que tenga una empresa de un Estado Contratante en el otro Estado, o por bienes muebles relacionados con una base fija disponible a un residente de un Estado Contratante en el otro Estado con los fines de prestar servicios personales independientes, puede estar sujeto a imposición en ese otro Estado (Principio de la fuente).

El patrimonio representado por buques, aeronaves y contenedores propiedad de un residente de un Estado Contratante y utilizados en operaciones internacionales, y los bienes muebles relacionados con la operación de dichos buques, aeronaves y contenedores será sujeto a imposición en ese Estado (Principio de la residencia).

Todos los demás elementos del patrimonio de un residente de un Estado Contratante serán sometidos a imposición solamente en ese Estado (Principio de residencia).

3.7. Otras rentas

Este Convenio igualmente aplica a las rentas provenientes de los siguientes conceptos: Rentas Inmobiliarias; Regalías de patentes, marcas y tecnologías; Intereses; Imposición sobre sucursales; y Ganancias de capital.

Dichas rentas inciden en este trabajo en cuanto sean obtenidas por sociedades de capital y sean objeto de reparto de beneficios.

3.7.1. Rentas inmobiliarias

La fuente para las rentas inmobiliarias a que se refiere el artículo 6 del Convenio está dada por el lugar de ubicación de los bienes inmuebles generadores de dichas rentas por lo que serán gravadas por el principio del territorio o de la fuente.

3.7.2. Regalías de patentes, marcas y tecnologías

Este tipo de rentas según en el artículo 12 y en el numeral 11 del Protocolo del Convenio se gravarán por el principio de residencia. (Ejemplo: El pago por una empresa de EEUU a un residente en Venezuela (inventos), la imposición se hará en Venezuela.

Sin embargo, estas rentas también serán gravadas en el Estado de donde provengan, ubicando la fuente en el país de origen; estableciendo un porcentaje entre un 5% y un 10% sobre el monto bruto de la regalía cuando se trate del beneficiario efectivo.

El numeral 11 del Protocolo establece que para los pagos por regalías tipificadas en el parágrafo 3 del Artículo 12, serán considerados pagos a los cuales se aplicarán las disposiciones del Artículo 7 (Beneficios

RCS-COMPLETA

Empresariales) o el Artículo 14 (Servicios Personales Independientes).

3.7.3. Intereses

La fuente de los intereses, incluidas en el artículo 11 y en el numeral 9 del Protocolo, se ubica en el país donde la renta del prestamista se genera, es decir, el país donde se invierte o coloca el capital. Se gravan por el principio de residencia o domicilio (Ejemplo: a un prestamista residente en Venezuela cuyo deudor sea norteamericano, los intereses serán gravados en Venezuela).

Estas rentas también podrán ser gravadas en el Estado de donde provengan, ubicando la fuente en el país de origen, estableciéndose un porcentaje del 4.95% sobre el monto bruto de los intereses si el beneficiario efectivo de los intereses es alguna institución financiera, y del 10% en todos los demás casos. E exentan del gravamen a las colectividades o personas jurídicas de derecho público de ambos países, de acuerdo a lo establecido en el propio convenio.

No obstante estas disposiciones, el interés pagado por un residente de un Estado Contratante determinado en relación con los ingresos, ventas, rentas, beneficios u otro flujo de caja del deudor o persona relacionada, con cambios en el valor de una propiedad del deudor o relacionado, dividendo, distribución de sociedad de personas o pago similar realizado por el deudor o un relacionado, y pagado a un residente del otro Estado; también pueden ser sometidos a imposición en el Estado Contratante donde surja (principio de la fuente u origen), de conformidad con las leyes de este Estado. Sin embargo, si el beneficiario efectivo es un residente del otro Estado Contratante, el monto total del interés puede ser sometido a imposición a la tasa que no exceda la tasa prevista en el aparte b) del Artículo 10 (Dividendos).

Los intereses que sean exceso (“excess inclusión”) en relación con el interés residual en un vehículo de inversión con hipoteca inmobiliaria (“real estate mortgage investmen conduit”) pueden ser sometido a imposición por cada Estado conforme a sus respectivas leyes internas.

Cuando el beneficiario efectivo de intereses reside en un Estado Contratante y los reciba mediante establecimiento permanente o base fija o perciban beneficios gravables sobre una base neta en este Estado de acuerdo al parágrafo 5 del Artículo 6 (Rentas mobiliarias) o al parágrafo 1 del artículo 13 (Ganancias), y si dicho interés se deriva de tal establecimiento, el mismo se considerará procedente del Estado donde estén situados dichos establecimientos o proceden dichos beneficios.

3.7.4. Imposición sobre sucursales

El artículo 11 A del Convenio contiene disposiciones respecto de este tipo de impuesto:

Sin perjuicio de lo dispuesto por el Convenio, una compañía domiciliada en un Estado Contratante podrá estar sujeta en el otro Estado a un impuesto adicional sobre los beneficios, siempre y cuando dicho impuesto adicional no exceda del:

a) 5% del monto equivalente al dividendo (“dividend equivalent amount”) sobre los beneficios de una compañía atribuibles a un establecimiento permanente en ese otro Estado o sobre beneficios sometidos a imposición en ese mismo Estado, aplicado a una base neta conforme a los dispuestos en los artículos 6 y 13 (Rentas

RCS-COMPLETA

Inmobiliarias y Ganancias).

b) 10% del “interés excedente” (“excess interest”), en los casos de las personas a que se refiere el aparte a) del párrafo 2 del Artículo 11 (Intereses), el impuesto aplicable, conforme al presente aparte, no podrá ser gravado con una tasa que exceda del 4,95%.

El numeral 10 del Protocolo y el referido Artículo 11 A Imposición sobre Sucursales definen el significado que tendrán, en el caso de los Estados Unidos, los términos: “cantidad equivalente de dividendos” e “interés en exceso”, al momento de calcular los beneficios de la compañía que sean atribuibles a un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante o sujeto a imposición en el otro Estado bajo el Artículo 6 (Rentas Inmobiliarias) o el Artículo 13 (Ganancias), sobre ii) el interés pagado por dicho establecimiento permanente o comercio o negocio.

El Convenio permite establecer un impuesto adicional a las distribuciones de utilidades que realicen las sucursales, a objeto de que dichas distribuciones tengan un tratamiento similar al impuesto a los dividendos que pagan las compañías, sin exceder de los impuestos previstos en él.

Los Estados Unidos al momento de la ratificación del Convenio dentro de las cláusulas interpretativas, aceptadas por Venezuela, incorporó “...una aclaratoria que establece que el impuesto a los dividendos presuntos a las sucursales previsto en la nueva Ley de Impuestos sobre la Renta venezolana, está comprendida dentro de este impuesto a las sucursales y por ende, sometido a los límites allí establecidos” (Evans, 2001: 16).

En esta parte se ha de considerar el tema de los beneficios encubiertos contemplados en los artículos 90 al 170, de la Ley del Impuesto sobre la Renta venezolana vigente, el cual regula, entre otros: El Régimen de transferencia Fiscal Internacional; Los Precios de Transferencias entre partes vinculadas; Los Métodos para la determinación del precio de transferencia; Los acuerdos anticipados sobre precios de transferencias. Dichos beneficios conllevan un reparto de dividendos que estarían sujetos al impuesto sobre dividendos contemplados en esta Ley y en el Convenio.

Con la inclusión de este aspecto de tributación internacional en la Ley Venezolana “...se pretende evitar que las empresas multinacionales busquen la vía menos impositiva, especie de evasión legal, para que sus empresas filiales cumplan cabalmente con la obligación tributaria en los países en desarrollo donde operan” (León, 1996: 23).

3.8. Ganancias de capital

La fuente de las rentas provenientes de la enajenación de bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante, incluyendo a las que se refiere el Artículo 6 (Rentas Inmobiliarias), situados en ese otro Estado y a una participación en una sociedad de personas, fideicomiso o herencia, en la medida en que sus activos consistan en bienes inmuebles situados en ese otro Estado. También incluye un interés en bienes inmuebles de los Estados Unidos o un interés equivalente en bienes inmuebles en Venezuela. Estas rentas aparecen incluidas en el artículo 13 del Convenio, y se ubican en el país donde estén situados dichos bienes. Gravándose por el principio del domicilio.

La fuente de las rentas provenientes de la enajenación de bienes muebles (“personal property”) que forman parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado, o sean atribuibles a una base fija (ejercicio de profesión independiente) que un residente de un Estado

RCS-COMPLETA

Contratante tenga a disposición en el otro Estado, incluyendo las provenientes de la enajenación de dicho establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa) o de dicha base fija, pueden someterse a imposición en este otro Estado. Las demás rentas provenientes de la enajenación de otros tipos de bienes distintos de los anteriores, se gravan por el principio de la residencia del cedente.

El Artículo 22 del Convenio incluye otro tipo de rentas que pueden ser aplicadas, tales como:

a) Los elementos que constituyen la renta de un residente de un Estado Contratante, independientemente de su procedencia, que no estén contemplados en este Convenio, deberán someterse a imposición sólo en ese Estado.

b) Sin embargo, estas disposiciones no se aplicarán a las rentas, distintas de rentas procedentes de bienes inmuebles, si el receptor de esta renta, siendo un residente de un Estado Contratante, realiza negocios en el otro Estado a través de un establecimiento permanente situado en el mismo, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes desde un lugar fijo situado en el mismo, y el derecho o bien con respecto al cual la renta es pagada es atribuible a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso, se aplicará lo dispuesto en los Artículos 7 y 14 (Beneficios Empresariales y Servicios Personales Independientes).

c) También pueden ser sometidos a gravamen en ese Estado, los elementos de renta de un residente de un Estado Contratante que surjan en este último. En cuanto estas rentas sean obtenidas por una empresa y distribuidas como beneficios por la misma, dado que se estaría en presencia de un pago de dividendos y los mismos deberán ser objeto de aplicación del respectivo impuesto. Además de los principios tributarios considerados en los puntos anteriores, los países contratantes acuerdan mecanismos para evitar la doble imposición tributaria.

4. Disposiciones para evitar la doble tributación

Entre los aspectos relevantes del Convenio se encuentra la inclusión de disposiciones para evitar la doble tributación, con la finalidad de tener un marco legal que permita el intercambio comercial de manera satisfactoria para ambos Estados. En materia de dividendos, disposiciones para evitar la doble imposición ofrecen beneficios a los Estados, puesto que constituye un incentivo para las inversiones cuando se cuenta con normas tributarias que no van en detrimento del capital invertido, al impedir que sean pechados los beneficios de la sociedad y los dividendos bajo el tratamiento del crédito de impuestos, deducciones o exenciones relacionadas con el monto del impuesto pagado en el país de la fuente de los dividendos.

El artículo 24 del Convenio prevé las normas que regulan la eliminación de la doble tributación en general, sin embargo, para los efectos de este trabajo son consideradas desde el punto de vista del concepto de dividendos, como sigue:

En el caso de Venezuela

Cuando un residente en Venezuela perciba una renta, de conformidad con lo dispuesto en este Convenio, que pueda ser sometida a imposición en los Estados Unidos. En este caso Venezuela deberá permitir la eliminación de la doble tributación a dicho residente, de conformidad con las disposiciones y sujeto a las limitaciones de sus propias leyes, en la manera en que estas puedan ser reformadas oportunamente sin cambiar el principio general de las mismas. La eliminación puede consistir, alternativamente, de: a) una exención de dicha renta del impuesto

RCS-COMPLETA

venezolano, o b) un crédito contra el impuesto venezolano.

En el caso a) se aplica el Método de deducción por impuestos no pagados (**Tax sparing**), el cual “ Consiste en un beneficio fiscal otorgado por un Estado al permitir deducir impuestos extranjeros de sus propios impuestos, aun cuando éstos no han sido realmente pagados, por haber sido declarados exentos o por disfrutar de algún tipo de bonificación, como consecuencia de las medidas de política fiscal por el país extranjero” (Portillo, 1999:149).

De acuerdo a Evans (1999:36) “El Tax sparing tiene como finalidad impedir que cualquier reducción o exención de impuestos establecida en el país en vías de desarrollo en aras de promover la inversión extranjera, sea desaprovechada y transferida la base imponible de ese país al país desarrollado, anulando de esta forma la política de incentivos dirigida al inversionista extranjero”. Según este autor, el “Comité Fiscal de la OCDE ha planteado la necesidad de una eliminación gradual de esta cláusula.

En el caso b) se aplica el Método de imputación del crédito fiscal (**Tax credit**), el cual “...consiste en gravar, por el país de residencia, todas las rentas de un contribuyente, con independencia de su país de origen, permitiéndole una deducción en la parte que resulte del impuesto de los importes efectivamente pagados en el exterior por rentas sujetas y gravadas en el país de residencia...” (Portillo, 1999:148).

En el caso de los Estados Unidos

Los Estados Unidos deberán permitir a sus residentes o ciudadanos como crédito contra el impuesto sobre la renta a su favor (**Tax credit**):

a) el impuesto sobre la renta pagado a Venezuela por él o por cuenta de dicho residente o ciudadano. b) en el caso de una compañía de los Estados Unidos propietaria de al menos el 10% de las acciones con derecho a voto de una compañía residente en Venezuela y de la cual la compañía Americana recibe los dividendos, el impuesto sobre la renta pagado en Venezuela por, o por cuenta de, la compañía que distribuye dichos dividendos, respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

Dicho crédito deberá ser permitido de conformidad con las disposiciones y sujeto a las limitaciones de las leyes de los Estados Unidos (según pueden ser enmendadas oportunamente sin cambiar el principio general de las mismas).

Conclusiones

A lo largo del desarrollo de esta investigación se han expuesto las razones por las cuales se considera que la firma de los Convenios para evitar la doble tributación internacional y prevenir el fraude y la evasión fiscal suscritos con países desarrollados, incluyendo el firmado con Los Estados Unidos de Norteamérica, en nada o poco favorecen a países en vías de desarrollo como Venezuela, y aun cuando a los mismos se les ha dado un sentido de igualdad en las relaciones tributarias, éstos han generado una gran desventaja económica para el país, en virtud de las condiciones de ventajas económicas, tales como mayores inversiones, desproporcionadas relaciones comerciales, tipo de controles arancelarios, etc., de estos países frente a Venezuela.

RCS-COMPLETA

El Derecho Tributario Internacional, en el cual se basan los Tratados o Convenios de doble tributación, se soportan en principios o normas que regulan las relaciones tributarias de ambos países contratantes. Los Convenios, de esta naturaleza, firmados por Venezuela contienen principios comunes a todos los países. Sin embargo, algunos de esos principios difieren en su contenido o especificidad dependiendo ello de las particulares relaciones entre los países contratantes.

En el caso del Convenio objeto de este análisis prevalecieron algunas consideraciones específicas a exigencia del propio Estado Norteamericano, como se menciona en el desarrollo de este trabajo, con lo cual se denota una preeminencia de ese Estado con respecto al nuestro, circunstancia que es común en las relaciones económicas entre un país desarrollado y uno que esté en vías de serlo.

La inserción del impuesto a los dividendos dentro del sistema tributario venezolano y dentro de estos convenios bilaterales pudiera tener el aparente atractivo de atraer capitales foráneos o propiciar la reinversión de capitales extranjeros en el país, dada la compensación que el régimen permite para evitar la doble tributación por un lado, y por el otro el diferimiento del pago de impuesto a los dividendos cuando las ganancias son reinvertidas en el país.

Este nuevo régimen de dividendos, desde el punto de vista de las relaciones tributarias internacionales, en poco a favorecido al país en el tiempo que hasta la fecha lleva de instaurado. Sin embargo, habría que esperar, puesto que en el tiempo transcurrido, el país ha transitado por un período de recesión económica y de conflictos de carácter políticos y sociales, variables intervinientes que de alguna manera condicionan el intercambio comercial entre ambos países.

Respecto del Control Fiscal Tributario, la corta experiencia de Venezuela en materia de tributación, en especial en el Derecho Tributario Internacional, aun cuando en los últimos tiempos se han intentado esfuerzos importantes en cuanto a la modernización de la Administración Tributaria (creación del SENIAT), esto representa una desventaja para Venezuela por cuanto la misma incide en el cumplimiento de los principios contenidos en el Convenio, en especial en aquellos de alta complejidad como “precios de transferencias” o “establecimiento permanente” o “renta mundial”, dado que los mismos son de reciente incorporación en el Sistema Tributario venezolano, lo que sin duda ha de influir en los resultados esperados de dicho Convenio.

Bibliografía citada

Arvelo Villamizar, Roquefelix (2002). “Vigencia temporal del convenio entre el gobierno de la República de Venezuela y el gobierno de los Estados Unidos de América, con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el patrimonio”. **Revista de Derecho Tributario N° 86**. Órgano Divulgativo de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. LEGIS. LEC. Editores. Venezuela. pp. 1-38.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. “Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela”. Gaceta Oficial. N°. 36.860. Caracas, diciembre 1999.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. “Ley aprobatoria del Convenio entre el gobierno de Venezuela y el gobierno de los Estados Unidos con el objeto de evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio”. Gaceta Oficial. N°. 36.863 Extraordinario. Caracas, 5 de enero 2000.

RCS-COMPLETA

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. “Ley aprobatoria de la Ley de Impuesto sobre la Renta”. Gaceta Oficial. N°. 5.566 Extraordinario. Caracas, diciembre 2001.

Evans Márquez, Ronald (1999). “Régimen jurídico de la doble tributación internacional”. McGRAW HILL, Colombia, pp. 357

Evans Márquez, Ronald (2001). “Análisis jurídico del Convenio para evitar la doble tributación con los Estados Unidos.” Colegio de Contadores Públicos del Estado Zulia. Instituto de Desarrollo Profesional IDEPRO. III Jornadas Tributarias. Maracaibo, Venezuela., pp.17.

León Rojas, Andrés Eloy (1996). “La Transferencias de Beneficios al Exterior”. **TRIBUTUM. Revista Venezolana de Ciencias Tributarias**. Tomo I. Publicación del Centro de desarrollo Empresarial. Postgrados en Gerencia Tributaria y Derecho Tributario. Universidad Católica del Táchira. Venezuela. pp. 21-36.

León Rojas, Andrés Eloy (1998). “La doble tributación internacional diferencia entre países desarrollados y en desarrollo”. Órgano Divulgativo de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. IV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. LIVROSCA. Venezuela. pp.313-339.

Portillo F., Edín J. (1999) “Aspectos Resaltantes del Convenio celebrado entre Francia y Venezuela para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y el fraude fiscal”. **TRIBUTUM. Revista Venezolana de Ciencias Tributarias**. Tomo VII. Publicación del Centro de desarrollo Empresarial -Postgrados en Gerencia Tributaria y Derecho Tributario. Universidad Católica del Táchira. Venezuela. pp. 139-194.

Villegas, Héctor (1992). “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Tomo único. Ediciones Depalma. Buenos Aires. Argentina. pp. 857.