



Gravamen a los Dividendos

Con ocasión a la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta efectuada el 22 de octubre de 1999, se produjeron cambios importantes en nuestro sistema impositivo venezolano, entre ellos se encuentra la inclusión de los dividendos en la base imponible a los fines del cálculo del impuesto correspondiente, es decir, el gravamen a los dividendos. Vigente a partir del 1 de enero de 2001. La reforma del 28 de diciembre de 2001, aclaró algunos conceptos, introdujo modificaciones al gravamen a los dividendos, de aplicación a partir del 01 de enero de 2002.

Las normas que regulan este gravamen están contenidas en los artículos 67 al 79 de la Ley, Capítulo II, Del impuesto sobre las Ganancias de Capital, Título V.

Los últimos cambios relevantes que se encuentran son; en primer lugar, en el nuevo artículo 67 de la Ley se establece que los contribuyentes, incluyendo los bancos y las instituciones financieras y de seguros reguladas por leyes especiales en el área financiera y de seguros, están obligados a declarar los dividendos tomando en consideración la renta neta aprobada por su Asamblea de Accionistas y con fundamento en los estados financieros elaborados de acuerdo con lo establecido en el artículo 91 de la Ley, esto es, conforme a "los principios de contabilidad generalmente aceptados".

En Venezuela y de acuerdo a la aplicación del artículo 307 del Código de Comercio, la única fuente con cargo a la cual pueden pagarse dividendos son las utilidades líquidas y recaudadas de la compañía, producidas por sus operaciones realizadas anualmente, reflejadas en su estado anual de ganancias y pérdidas.

En Venezuela se utilizan principalmente tres sistemas contables para la elaboración de estados financieros: (1) el sistema de la contabilidad histórica; (2) el sistema de la contabilidad ajustada por inflación de conformidad con las disposiciones de la Ley; y (3) el sistema de la contabilidad

reexpresada, llevada de acuerdo con el DPC 10 (declaración de principios contables 10). La Ley ordena la aplicación del sistema de ajustes por inflación a los fines de determinar el enriquecimiento neto gravable y el impuesto sobre la renta del ejercicio. Es importante destacar, sin embargo, que dicho sistema solo es aplicable a efectos fiscales y no está concebido para servir a ningún fin distinto de los previstos en las leyes impositivas. En tal sentido, en Venezuela la contabilidad financiera puede ser llevada de conformidad con el sistema de contabilidad histórica y con el sistema de contabilidad reexpresada.

Las restricciones legales a la distribución de dividendos están contenidas como ya lo señalamos, en el artículo 307 del Código de Comercio, el cual dispone que "No pueden pagarse dividendos a los accionistas sino por utilidades líquidas y recaudadas". La expresión "utilidades recaudadas" abarca los beneficios derivados no solo de los incrementos patrimoniales determinados con base en el sistema de efectivo, sino también de los ingresos determinados con base en el sistema de la realización. Cuando las utilidades reflejadas en los estados financieros de una compañía no son líquidas y recaudadas, la sociedad no puede decretar la distribución de dividendos a sus accionistas, so pena de incurrir en la distribución de dividendos ficticios hecha a expensas del capital social.

En conclusión, el cálculo del impuesto a los dividendos parte de la base de la utilidad líquida y recaudada distribuida por el contribuyente de conformidad con las normas del Código de Comercio o con el principio de contabilidad DPC-10, siempre y cuando ésta última se encuentre líquida y recaudada.

El segundo cambio relevante en materia de dividendos es que se redujo el impuesto a la renta aplicable a las personas jurídicas que se dediquen a la explotación de hidrocarburos y actividades conexas de 67,7% a 50% (como compensación al aumento de la regalía a un 30%). Ahora se establece que el gravamen a estos dividendos será del 50% (Art.74, Parágrafo Segundo).

La otra reforma es el establecimiento de un anticipo del 1% del monto bruto de los dividendos que se paguen en acciones como mecanismo de control fiscal. La empresa pagadora deberá exigir el comprobante del pago del anticipo a fin de registrar la titularidad de las acciones en su libro de accionistas. (Art.74, Parágrafo Primero).

En relación a la fuente del dividendo, lugar donde se encuentre constituida la empresa pagadora del mismo, el tratamiento aplicable será el siguiente:

Cuando el dividendo proviene de una empresa constituida en el exterior se gravará con un tarifa proporcional del 34% (si no existe Convenio para Evitar la Doble Tributación).

En cuanto a la determinación del impuesto al dividendo pagado por empresas constituidas en Venezuela, es preciso señalar que a los fines de la Ley de Impuesto sobre la Renta, cuando el dividendo provenga de una empresa constituida en Venezuela será considerado gravable para el receptor y por ende sujeto al impuesto sobre la renta, sólo el dividendo que se origine en la renta del pagador que exceda de su renta neta fiscal gravada.

Se entiende por renta neta del pagador en términos generales la financiera -base para la distribución de dividendos- y por renta neta fiscal gravada, la que sirvió de base para la determinación del impuesto del ejercicio, bien sea mediante la aplicación de la tarifa progresiva o de tipos proporcionales (diferentes al aplicable para los dividendos).

Es importante señalar, que la renta neta financiera que sirve de base comparativa con la renta neta fiscal debe ser determinada con fundamento a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela, es decir, sobre la base de los Estados financieros ajustados por inflación siguiendo la DPC-10.