



UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA
VICERRECTORADO ACADÉMICO
DECANATO DE INVESTIGACIÓN Y POSTGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA

**ANÁLISIS Y ALCANCE DE LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA
RENTA**

**Proyecto de Trabajo Especial
de Grado, para optar al Grado
de Especialista en Gerencia
Tributaria.**

Autor: Lic. Rosmary Rivera González

San Cristóbal, septiembre de 2009

A Dios y la Virgen María quienes han rodeado mi vida de seres
maravillosos,

A mis abuelas Paula y Florinda, que desde el cielo guían mis pasos por
el camino correcto.

A mis padres Rosa Marina y Rigoberto, quienes me han enseñado con
su ejemplo el verdadero significado de la palabra amor.

A mis hermanos: Rinamari, Wendy y Rigoberto, quienes hacen que mi
mundo sea mejor gracias a su alegría y solidaridad.

A mis compañeras de trabajo, quienes a mi lado cumplen una doble
misión, contribuir a mi formación profesional y mostrarme el valor de la
verdadera amistad.

UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA
DECANATO DE INVESTIGACIÓN Y POSTGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA

ACEPTACIÓN DEL ASESOR

Por la presente hago constar que he leído el Proyecto de Trabajo Especial de Grado, presentado por la ciudadana ROSMARY RIVERA GONZÁLEZ, para optar al Grado de Especialista en Gerencia Tributaria, cuyo título tentativo es: **ANÁLISIS Y ALCANCE DE LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**; y que acepto asesorar a la estudiante, durante la etapa de desarrollo del Trabajo hasta su presentación y evaluación.

En la Ciudad de San Cristóbal, a los _____ días del mes de septiembre de 2009.

Pablo José Pérez Herrera
CI. V-13.960.184

ANÁLISIS Y ALCANCE DE LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

POR: LIC. ROSMARY RIVERA GONZÁLEZ

TRABAJO DE GRADO PARA OBTENER EL TITULO DE ESPECIALISTA EN GERENCIA TRIBUTARIA, APROBADO EN NOMBRE DE LA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA, POR LOS MIEMBROS DEL JURADO QUE SUSCRIBEN LA PRESENTE, EN SAN CRISTÓBAL; ESTADO TÁCHIRA, A LOS _____, DÍAS DEL MES DE SEPTIEMBRE DEL AÑO DOS MIL NUEVE.

JURADO
NOMBRES:
APELLIDOS:
C.I.V-

JURADO
NOMBRES:
APELLIDOS:
C.I.V-

JURADO
NOMBRES:
APELLIDOS:
C.I.V-

ÍNDICE GENERAL

-Abreviaturas.....	vii
-Resumen.....	viii
-Introducción.....	9
Capítulo I. EL PROBLEMA.....	14
1.1. El Problema.....	14
a) Planteamiento del problema.....	14
b) Formulación del problema.....	16
c) Sistematización del problema.....	16
1.2 Objetivos.....	16
a) Objetivo general.....	16
b) Objetivos específicos.....	17
1.3 Justificación.....	17
1.4 Alcance y Limitaciones.....	18
1.5 Variables.....	19
1.6 Marco Metodológico.....	21
a) Tipo de investigación.....	21
b) Diseño de la investigación.....	21
c) Técnicas de recolección de datos.....	22
d) Instrumentos de recolección de datos.....	22
e) Técnicas de procesamiento y análisis.....	23
1.7 Antecedentes de la Investigación.....	23
1.8. Bases Teóricas.....	25
1.9. Definición de Términos.....	28

Capítulo II. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

2.1 Definiciones.....	30
2.2. Ámbito subjetivo de aplicación.....	35
2.2.1. Personas naturales o físicas y personas jurídicas o morales.....	36
a) Personas naturales o físicas.....	36
b) Personas jurídicas o morales.....	37
2.2.2. Contribuyentes.....	43
2.3. Personas y rentas exoneradas y exentas del Impuesto Sobre la Renta.....	47
2.3.1. Exoneraciones.....	47
2.3.2. Decretos de exoneración.....	50
2.3.3. Exenciones.....	51

Capítulo III. LA EXENCIÓN TRIBUTARIA

3.1. Generalidades.....	53
3.2. Base legal de las exenciones en Venezuela.....	54
3.3. Sujetos y rentas exentas.....	57
3.4. Análisis de los supuestos de hecho contenidos en el artículo 14 de la LISLR.....	60
3.5. Deberes formales de los contribuyentes del ISLR.....	84
3.6. Causas que originan la pérdida de la exención.....	117

Capítulo IV. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1 Conclusiones.....	122
4.2 Recomendaciones.....	125

Bibliografía.....	129
-------------------	-----

ABREVIATURAS

1. **COT:** Código Orgánico Tributario.
2. **CRBV:** Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.
3. **LISLR:** Ley de Impuesto Sobre la Renta.
4. **LIVA:** Ley de Impuesto al Valor Agregado.
5. **RLISLR:** Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.
6. **RPRISLR:** Reglamento Parcial en Materia de Retenciones de Impuesto Sobre la Renta.
7. **ISLR:** Impuesto Sobre la Renta.
8. **IVA:** Impuesto al Valor Agregado
9. **RIF:** Registro de Información Fiscal.
10. **U.T.:** Unidad Tributaria

RIVERA GONZÁLEZ, Rosmary. **Análisis y Alcance de la Exención del Impuesto Sobre la Renta. Investigación Documental. San Cristóbal, Universidad Católica del Táchira, 2009, 132 p. Trabajo Especial de Grado para optar al Título de Especialista en Gerencia Tributaria.**

RESUMEN

La exención en un sentido amplio no es más que la no exigibilidad del tributo. Su definición en la legislación venezolana se encuentra en el Código Orgánico Tributario, entendiéndose como la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, otorgada por Ley. Analizando los supuestos de exención contenidos en el artículo 14 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, se evidencia una serie de vacíos legales que dejan en un limbo jurídico a los contribuyentes favorecidos con éste beneficio fiscal. Es por ello, que la presente investigación pretende analizar de forma sistemática y minuciosa los supuestos de procedencia para todos los casos de exención contenidos en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, los deberes formales más relevantes, así como las causas que originan la pérdida del mencionado beneficio fiscal. Seguidamente del análisis, se propone la creación de un instrumento legal que regule la exención en Venezuela, tomando como referencia comparativa la normativa existente en legislación española.

Palabras claves: impuesto sobre la renta, exención, contribuyente, deberes formales.

INTRODUCCIÓN

El Estado, en ejercicio de su poder de imperio establece impuestos con la finalidad de obtener ingresos y contribuir al desarrollo del país a través del gasto público. Estos impuestos poseen características propias, que los distinguen del resto de categorías tributarias, y obedecen a principios básicos, que a saber son: justicia, igualdad, certeza, comodidad, economicidad, generalidad del impuesto, legalidad, capacidad contributiva del tributo, no confiscatoriedad y anualidad. En líneas generales, y resumiendo su significado, quieren decir que todos los ciudadanos de un país deben coadyuvar, en la medida de sus posibilidades al sostenimiento de los gastos del Estado, para ello y sólo mediante ley pueden crearse. Su recaudación debe estructurarse de forma simple y eficiente, cuya determinación se causará anualmente por cada ejercicio fiscal en el caso del impuesto sobre la renta, donde tanto los ingresos como los gastos son autónomos.

No obstante, se encuentran excepciones a algunos de estos principios cuando se crean las exenciones y exoneraciones, pues para esos casos, aún y cuando se configuran dentro del hecho imponible, no nace la obligación tributaria de pagar el tributo. La definición y alcance de la exención y exoneración pueden variar dependiendo del país. En Venezuela, su definición se encuentra contenida en el Código Orgánico Tributario y dice que es *“la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria; en el caso de las exenciones otorgadas por Ley y en las exoneraciones concedidas por el Ejecutivo, en aquellas situaciones autorizadas por la Ley”*. Esta definición no siempre fue así, pues antes del Código Orgánico Tributario

de 2001, a los contribuyentes exentos y exonerados se les dispensaba no sólo del pago, sino adicionalmente del cumplimiento de los deberes formales.

Es así como la exención se entendió tradicionalmente como un beneficio fiscal que aislaba del marco de regulación de la Ley de Impuesto Sobre la Renta a los contribuyentes exentos, pues al no estar obligados al cumplimiento de deberes formales, operaban bajo criterios flexibles que les permitían desarrollar sus actividades con riesgos mínimos de pérdida del beneficio.

En la presente investigación se ha tratado de sistematizar y analizar el régimen de la exención tributaria en el impuesto sobre la renta. Para cumplir con ello, se parte de los conceptos básicos en materia de esta categoría tributaria, desarrollando aspectos como sus bases constitucionales, ámbito subjetivo de aplicación, con especial atención en los contribuyentes exentos, posibles interpretaciones que derivan del análisis para cada uno de los casos subsumibles en el artículo 14 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, así como las recientes posiciones asumidas por la Administración Tributaria en torno a ellos, esto es, deberes formales a los cuales se debe dar cumplimiento y las causas que originan la pérdida de la exención.

Así pues, el estudio de la materia ha permitido una valoración general de las implicaciones y alcance del mencionado beneficio fiscal, los vacíos legales que enfrentan los sujetos exentos para cada uno de los casos contenidos en el artículo 14 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y una serie de propuestas, adaptadas a los principios que rigen el sistema impositivo venezolano – renta mundial- como solución ante la falta de certeza jurídica y operativa que enfrentan los sujetos y rentas favorecidas con la exención.

En lo que respecta a la estructura de la presente investigación, llevada a cabo y a su división, en función del contenido que es pertinente conocer, la misma ha sido ordenada en cuatro capítulos, notoriamente discriminados. En el primer capítulo se describen las situaciones que motivaron la realización del estudio, los objetivos que se pretenden cumplir, las posibles limitaciones que se enfrentarán, la conceptualización de términos básicos que coadyuvan a la comprensión del tema analizado, y todas aquellas bases metodológicas utilizadas durante la fase investigativa.

El capítulo segundo toca aspectos relativos al impuesto sobre la renta. Este impuesto de gran representatividad, constituye una de las principales fuentes de ingreso del Estado, y tiene su fundamento en la Constitución Nacional, al establecer la obligación que tienen los ciudadanos de contribuir a sufragar el gasto público. El mismo se sustenta sobre principios de aplicación general e igualdad entre las personas. Sin embargo, existen sujetos y rentas que constituyen la excepción a dichos principios, por razones de interés para el Estado y fundamentadas jurídicamente en la Carta Magna. En esta sección de la investigación se conocerán estos fundamentos jurídicos, así como los sujetos sobre los cuales recae la obligación y la forma bajo la cual deben tributar.

Igualmente, se presentan aquellos sujetos y rentas que configurándose dentro del hecho imponible constituyen la excepción a los principios tributarios de generalidad e igualdad: las personas y rentas exoneradas y exentas del impuesto sobre la renta. Se hará una descripción de la diferencia existente entre ambas, las bases legales de cada una de estas figuras, así como los decretos de exoneración vigentes a la fecha de realización del estudio.

El tema desarrollado en el capítulo tercero constituye el cuerpo central de la investigación. En esta sección se analizará en detalle el artículo 14 de la Ley de la Impuesto Sobre la Renta, se expondrán los supuestos de hecho contenidos en él, con la finalidad de crear las bases que sustentarán las opiniones emitidas y que podrían hacer frente a los vacíos legales contenidos en algunos de los numerales del mencionado artículo. Estos vacíos legales surgen por falta de claridad en la redacción de las normas, y que se traducen en un riesgo potencial para los sujetos exentos de perder el beneficio fiscal.

En la misma línea, también se presentarán los deberes formales que deben cumplir los contribuyentes exentos, en lo referente al Impuesto Sobre la Renta, y que se encuentran contenidos en el texto de la propia Ley, Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, y el Reglamento Parcial en Materia de Retenciones de Impuesto Sobre la Renta. Resulta vital que los sujetos beneficiados con la exención conozcan las obligaciones de contenido no patrimonial, para que así puedan desarrollar sus actividades dentro del marco legal establecido.

Otros aspectos que se desarrollan dentro de este Capítulo son las causas que originan la pérdida de exención. Considerando que la pérdida de este beneficio pudiera resultar para algunas instituciones en la incorporación de elemento adicional en su estructura de costos, como es el pago del Impuesto Sobre la Renta, resulta primordial conocer el régimen sancionatorio estipulado en el Código Orgánico Tributario. Este tema se estructura exponiendo su base legal para luego extraer de ella los deberes formales contenidos en la misma.

Respecto al cuarto y último Capítulo, se encuentran las conclusiones y recomendaciones, en las que se presenta de manera sistemática una síntesis de los aspectos más relevante de cada capítulo y se sugiere una serie de recomendaciones que podrían ser tomadas en cuenta por los contribuyentes exentos en la toma de decisiones. También se hace una descripción del contenido del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales del “mecenazgo” de la legislación española.

Es así como la presente investigación ha requerido analizar el papel de las exenciones en el marco de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, poniendo de manifiesto sus condiciones de procedencia, posibles interpretaciones, recomendaciones que hagan frente a las inquietudes planteadas y contribuir con la claridad jurídica propia de las normas tributarias; proporcionando a los contribuyentes exentos elementos legales y teóricos que resulten de utilidad para resolver las dudas y problemas que enfrentan en la actualidad.

CAPITULO I

EL PROBLEMA

1.1. EL PROBLEMA

a) Planteamiento del problema

La Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISLR) no se limita a una estricta regulación de aquellos aspectos tributarios propios de la imposición, sino que también contempla determinados beneficios que pueden favorecer a los sujetos pasivos a quienes va dirigida. Algunos de estos beneficios son denominados exenciones. Los beneficiarios de las exenciones contempladas en el artículo 14 de la LISLR carecen de seguridad jurídica en cuanto al alcance y modo en que se opera bajo dicho beneficio fiscal.

La ausencia de una normativa que regule tanto a los sujetos como a las rentas exentas, conlleva como principal consecuencia la existencia de un vacío legal referido al tratamiento de algunas rentas exceptuadas del impuesto, así como el modo en que deben operar las instituciones que son beneficiadas con la calificación de exención. Ello se traduce en un riesgo potencial de incurrir en interpretaciones erróneas ante los ojos de la Administración Tributaria que puede derivar en la pérdida de la exención.

Los sujetos exentos operan con restricciones que surgen de interpretaciones dadas al referido artículo de la LISLR, pero que no se

encuentran contenidas de manera expresa en él, generándose una contradicción con el principio de la certeza tributaria, una de las características definitorias del sistema tributario. En otros casos, se asumen posiciones más conservadoras que los llevan a limitar sus fuentes de ingreso y operaciones por temor a perder el citado beneficio fiscal.

Para ampliar la interpretación del artículo objeto de estudio, y específicamente en los numerales 3° y 10°, se acude al documento emanado del órgano competente: la calificación de exención de la Administración Tributaria, particularmente aquel focalizado a las instituciones sin fines de lucro, instituciones benéficas e instituciones de asistencia social. En relación con este documento, se encuentra que la redacción no es homogénea, aunque se trate de instituciones dedicadas exactamente a la misma actividad. El empleo de algunos términos poco precisos trae consecuencias que serán determinantes en el marco de acción de las mencionadas instituciones.

Un vacío legal deja en poder de terceros la interpretación de la norma, hecho que lleva a las personas o instituciones con rentas exentas a ser objeto de sanciones en el mejor de los escenarios, pues la pérdida de dicho beneficio se podría traducir en la incorporación de un elemento más en su estructura de costos, como lo sería el pago del Impuesto Sobre la Renta (ISLR).

Indistintamente de la posición que se asuma, debe contarse con argumentos que sustenten el criterio adoptado, que le permitan a las instituciones exentas defenderse, bien sea ante la posibilidad de pérdida de la calificación de exención, o bien de incurrir en errores de cálculo de la renta neta por las actividades no exentas.

b) Formulación del problema

¿Cuál es el alcance de la exención en materia de Impuesto Sobre la Renta?

c) Sistematización del problema

¿Cuáles son los vacíos legales contenidos en el artículo 14 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta?

¿Cuáles son las posibles interpretaciones ante los vacíos legales?

¿Qué posición resulta más conservadora ante la Ley?

1.2. OBJETIVOS

a) Objetivo general

Analizar el alcance de las exenciones contenidas en cada uno de los numerales del artículo 14 de la LISLR.

b) Objetivos específicos

Exponer los deberes formales a los que se encuentran sujetos los contribuyentes exentos.

Explicar las causas que conllevan a la pérdida de la exención.

Proponer las bases para la creación de un instrumento legal que regule la exención del Impuesto Sobre la Renta dentro de la República Bolivariana de Venezuela.

1.3. JUSTIFICACIÓN

La presente investigación se hace sobre la base de la situación que se experimenta en una institución sin fines de lucro, debido a la existencia de una confusión en lo referente a las principales causas, consecuencias y efectos que conlleva la calificación de exención del Impuesto Sobre la Renta. Esta situación es extensible a todos los sujetos y rentas contenidas en el artículo 14 de la Ley mencionada.

Contar con un instrumento que analice de forma racional y sistemática el alcance de la exención, ayudará considerablemente al personal que tiene bajo su responsabilidad la aplicación de la normativa tributaria, pues podrán contar con una herramienta de consulta diseñada específicamente para las ellos.

Del mismo modo, resulta de vital importancia conocer cuáles son los deberes formales a los que se encuentran sujetas esta categoría de contribuyentes, de manera que se asegure su correcto cumplimiento y evitar que incurran en ilícitos tributarios que traigan como consecuencia la pérdida de la exención del ISLR.

1.4. ALCANCE Y LIMITACIONES

Se trata de un proceso basado en la búsqueda de información y soluciones, que puede ser aplicado a cualquier institución o persona jurídica sin fines de lucro beneficiaria de la exención tributaria, con el propósito de orientar el cumplimiento de deberes derivados del Impuesto Sobre la Renta. Así mismo, se indagará sobre el tratamiento de las rentas y sujetos exentos de otras legislaciones tributarias, con la finalidad de proponer las bases para la creación de un instrumento legal que complemente el contenido de la LISLR en materia de exenciones.

Las limitaciones que se pueden presentar durante el proceso de investigación radican en la falta de certeza jurídica que en materia impositiva existe en el país, de forma que los órganos encargados de definir los criterios necesarios para delimitar su alcance fijan posiciones contradictorias entre ellos mismos, e incluso ante la propia Ley. En este orden de ideas, existe la posibilidad que se realicen reformas a los textos legales que sirven de base para la investigación, lo que implicaría repetir el proceso de análisis y por ende se extendería el tiempo de ejecución de la misma.

Otra limitación viene dada por la escasa bibliografía y documentación en cuanto al tema, pues la mayoría de las investigaciones que se realizan en

materia de impuesto, van enfocadas a aquellos contribuyentes que deben cumplir con el pago del tributo. La exención se configura como un privilegio para un sector reducido, comparado con el universo de contribuyentes sometidos a la Ley, y en consecuencia el material de consulta es más limitado.

1.5. VARIABLES

La variable es todo aquello que puede asumir diferentes valores, desde el punto de vista cualitativo o cuantitativo. En este orden de ideas Arias, F. (2006) acota que un sistema de variables puede ser definido como el conjunto de características cambiantes que se relacionan según su dependencia o función en una investigación.

En función de la investigación que se pretende desarrollar se pueden puntualizar como únicas variables de estudio, la obligación tributaria contextualizada en las instituciones educativas de corte universitario sin fines de lucro y el alcance de la exención tributaria otorgada a las mismas.

a) Definición nominal:

El alcance de la exención tributaria viene determinado por los límites legales y administrativos que se establecen a los sujetos o rentas receptores del beneficio impositivo.

b) Operacionalización de la variable:

De acuerdo con Kerlinger, F. (1979) una definición operacional está constituida por una serie de procedimientos o indicaciones para realizar la medición de una variable definida conceptualmente. En la definición operacional se debe tener en cuenta que se intenta obtener la mayor información posible de la variable seleccionada, de modo que se capte su sentido y se adecue al contexto.

Tratándose el caso en estudio del alcance de la exención tributaria en materia de Impuesto Sobre la Renta, el indicador viene dado por el análisis del contenido de la LISLR y la doctrina vinculada a tales situaciones.

c) Variables intervinientes:

Son aquellas características o propiedades que de una manera u otra afectan el resultado que se espera y están vinculadas con las variables independientes y dependientes. Se pueden mencionar a continuación:

1. Promulgación de una nueva Ley de Impuesto Sobre la Renta. Debido a que esto podría significar un cambio en los procedimientos a seguir para el cumplimiento de los deberes formales.
2. Cambio en las condiciones bajo las cuales se otorga la calificación de exención. Posibilidad que siempre estará latente, debido a que la exención procede previa verificación de la Administración Tributaria y ésta se otorga bajo ciertos requisitos que en determinado momento pudieran ser considerados que no se cumplen.

1.6. MARCO METODOLÓGICO

a) Tipo de investigación

Se puede decir que de acuerdo con la profundidad del conocimiento, la investigación es de tipo exploratoria. Según Arias, F. (2006:23) es aquella que se efectúa sobre un tema u objeto desconocido o poco estudiado, por lo que sus resultados constituyen una visión aproximada de dicho objeto, es decir, un nivel superficial de conocimientos.

Según el propósito, se trata de una investigación pura o básica, pues se analizará el alcance de la exención de ISLR contenida en el artículo 14 de la LISLR, plasmando los diferentes puntos de vistas que al respecto existen.

b) Diseño de la Investigación

La estrategia que se pretende aplicar para responder al problema se basa en una investigación documental. Según Balestrini, M. (1998), los estudios documentales son aquellos que sugieren la incorporación de un esquema de investigación en el cual la recolección de información se encuentra vinculada a la determinación de un diseño bibliográfico.

De acuerdo con Arias, F. (2006:27) la investigación documental es un proceso basado en la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios, es decir, los obtenidos y registrados por otros en fuentes documentales: impresas, audiovisuales o electrónicas. Como en toda investigación, el propósito de este diseño es el aporte de nuevos conocimientos”.

c) Técnicas de recolección de datos

Se explica aquí el procedimiento y las condiciones para la recolección de la información. Dentro de las técnicas por utilizar se debe mencionar, en primer término, la lectura documental de las fuentes, pues ésta aportará la información que será objeto de análisis. Se selecciona esta técnica porque a partir de la lectura el investigador podrá sustentar sus opiniones con fundamentos legales.

Otra técnica a utilizar será el resumen analítico basado en el criterio de fuentes. Esto permitirá tener un extracto de los escritos y documentos más relevantes contenidos en las obras consultadas. Adicionalmente facilitarán la redacción del trabajo. Finalmente, como técnicas operativas, se recurrirá al subrayado, fichas bibliográficas, de citas y notas de referencias bibliográficas.

d) Instrumentos de recolección de datos

Según Arias, F. (2006:69) la aplicación de una técnica conduce a la obtención de información, la cual debe ser guardada en un medio material de manera que los datos puedan ser recuperados, procesados, analizados e interpretados posteriormente. A dicho soporte se le denomina instrumento. En el caso que nos ocupa, los instrumentos que se utilizarán para la captación de información son: computador (hardware y software), dispositivo de almacenamiento masivo de puerto USB y hojas de folder.

e) Técnicas de procesamiento y análisis

Una vez que se culmine la fase de recolección de la información, la misma debe ser sometida a un proceso de elaboración técnica que permitirá organizarlos para su explicación. Tal como lo refieren Selltiz, Jahoda et al. (1971), el propósito del análisis es resumir las observaciones llevadas a cabo de forma tal que proporcionen respuestas a las interrogantes de investigación.

Las técnicas de procesamiento y análisis de datos seguirán el siguiente proceso: 1) organización de la información, 2) aplicación de técnicas de análisis y por último, 3) la interpretación de los documentos encontrados. En lo referente al análisis, se definirán los procedimientos lógicas, (inducción, deducción, análisis – síntesis).

1.7. Antecedentes de la investigación.

La revisión de fuentes documentales efectuada permitió inferir que las investigaciones referidas a la exención del impuesto sobre la renta es escasa. No obstante se cuenta con la normativa legal contenida en: La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el Código Orgánico Tributario, la Ley de Impuesto Sobre la Renta, el Reglamento de la Ley ISLR, la Ley de Universidades, sentencias del Tribunal Supremo de Justicia, instructivos de la Administración Tributaria, texto del autor Ruiz Montero, José F. (2004). Finalmente tesis concernientes a las obligaciones tributarias en materia de ISLR.

La Guía Práctica para la Declaración del Impuesto Sobre la Renta (2002), LEGIS Editores. Constituye una orientación para las personas

sometidas al régimen del Impuesto Sobre la Renta. Analiza la Ley y su Reglamento sobre la base de una descripción de todos los deberes de los contribuyentes en materia de Impuesto Sobre la Renta de acuerdo con la legislación vigente.

Noguera L. (2006), en su estudio realizado “Instructivo de Obligaciones Tributarias (en materia de Impuesto Sobre la Renta – Sector Agropecuario)”, en la Universidad Católica del Táchira, para optar al título de Especialista en Gerencia Tributaria, abordó el tema de la obligación tributaria en el Impuesto Sobre la Renta. Se trató de una investigación descriptiva que utilizó como población productores agropecuarios del Municipio Ezequiel Zamora. La muestra se determinó mediante la aplicación de un procedimiento de muestreo probabilístico por conglomerados y posteriormente estratificados. El trabajo investigativo se estructuró en seis capítulos: el Capítulo I: El problema, Capítulo II: Marco Teórico, Capítulo III; Marco Metodológico, Capítulo IV Análisis e Interpretación de Resultados, Capítulo V; Conclusiones y Recomendaciones, Capítulo VI Instructivo de Obligaciones Tributarias. Las conclusiones más relevantes versan sobre la carencia de un instructivo por parte de la Administración Tributaria (SENIAT) que permita orientar a los contribuyentes del sector agropecuario; así como el desconocimiento del Código Orgánico Tributario y la Ley de Impuesto Sobre la Renta, por parte de los contribuyentes, que los lleva al incumplimiento de sus obligaciones tributarias patrimoniales y no patrimoniales.

El trabajo desarrollado por esta autora trata sobre el cumplimiento de la obligación tributaria en materia del impuesto sobre la renta para el sector agropecuario. En la presente investigación se pretende analizar el alcance de la exención de ISLR y las obligaciones que la misma conlleva. Dado que el cumplimiento de los deberes formales son de carácter obligatorio para todas

las personas naturales y jurídicas sometidas a la Ley, ambas investigaciones concurren en un análisis de la ley, para puntualizar de forma ordenada los compromisos del contribuyente frente al Estado.

Se apoya la iniciativa de proporcionar información a los contribuyentes, que les permita cumplir a cabalidad con sus obligaciones tributarias, para así evitar ser sancionados por desconocimiento del marco jurídico – tributario.

1.8. Bases teóricas.

Los principios y definiciones afines con el problema, se encuentran relacionados directamente con una adecuada comprensión de la exención, la obligación tributaria y deberes formales.

a) Obligación tributaria:

La definición de obligación tributaria se encuentra en el artículo 13 del COT que señala *“La obligación tributaria surge entre el Estado, en las distintas expresiones del Poder Público, y los sujetos pasivos, en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales”* y sus principales características radican en que no nace de un acuerdo de voluntades, es imperativa y constituye un vínculo de carácter personal entre el Estado, en las distintas expresiones del poder público, y los sujetos pasivos (contribuyentes).

Según Giuliani, F. (1.996) la obligación tributaria es el vínculo personal entre el Estado y el contribuyente en el cual se trata siempre de una

obligación de dar sumas de dinero o cantidades de cosas, que tiene como fuente única la ley y que nace al producirse la situación de hecho a la cual vincula la norma legal el establecimiento del gravamen, o sea el presupuesto generador del respectivo tributo. Los elementos de la obligación tributaria se definen de la siguiente manera:

1. **Sujeto activo:** Se trata del ente público acreedor del tributo. Es aquel que tiene la facultad legal de exigir el cumplimiento de la obligación. Puede ser nacional, estatal o municipal.
2. **Sujeto pasivo:** Es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la Ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero. Persona autora del hecho gravado que es obligada al pago del gravamen.
3. **El hecho imponible:** Según la Ley, el hecho imponible, es un elemento material, el presupuesto establecido para tipificar el tributo y cuya circunstancia origina el nacimiento de la obligación tributaria. Conforme a lo señala Ataliba, G. (2002:114) es el aspecto personal, aspecto material, aspecto temporal y aspecto espacial, que indican los sujetos activo y pasivo, los hechos objetivos para tipificar el tributo, la materia gravable y la base imponible, las circunstancias de lugar donde sucede el hecho y las circunstancias de tiempo en el cual ocurre.
4. **La base imponible:** Es la magnitud sobre la que se aplica el tipo de gravamen y el resultado es la cuota, es decir, la cantidad de dinero que hay que ingresar en el tesoro para extinguir la obligación tributaria.

5. **Tarifa:** Unidad de medida que según la ley debe aplicarse a la base gravable para determinar la cuantía del impuesto. Puede ser proporcional, si mantiene invariable independientemente de la base imponible o progresiva, si aumenta en la medida en que aumenta la base imponible. Será regresiva si disminuye en la medida en que aumenta la base imponible.

El Código Orgánico Tributario define los beneficios fundamentales: la exención y la exoneración del pago de los tributos. La exención es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria. Según esta definición, a los contribuyentes acreedores de este beneficio, sólo se les exime del pago del tributo, debiendo cumplir con los deberes formales impuestos para los contribuyentes en general. La exoneración es la dispensa total o parcial de la obligación tributaria, concedida por el Ejecutivo Nacional en los casos autorizados por la ley.

b) Delimitación del enriquecimiento

El artículo 4 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta define el enriquecimiento neto. A tal efecto, la ley dispone que para obtener el enriquecimiento neto, a los ingresos brutos le serán deducidos los costos y los gastos permitidos por la misma Ley.

Dentro de los principios que rigen la Ley de Impuesto Sobre la Renta encontramos el principio de enriquecimiento neto, conceptualizado como todo incremento en el patrimonio obtenido en dinero o en especie. Éste

principio implica que la LISLR gravará solamente el incremento patrimonial neto que genere el sujeto, bien sea persona natural o persona jurídica.

Comúnmente se asocia a las instituciones sin fines de lucro, de asistencia social y de asistencia benéfica como organizaciones que no obtienen enriquecimiento, es decir, que equilibran sus ingresos con sus costos y gastos. Esta concepción es totalmente errada, la condición de éstas instituciones no está relacionada con la obtención o no de enriquecimiento, sino al destino de ese enriquecimiento, el cual debe ser invertido en su actividad y en ningún caso distribuido entre quienes dirigen la institución. Su misma condición de exenta lo precisa, pues sólo están exentos quienes aún configurándose dentro del hecho imponible, no son gravados. El hecho imponible dentro del Impuesto Sobre la Renta es la obtención de enriquecimiento, por lo que queda claro que estas instituciones pueden desarrollar actividades que generen enriquecimientos.

1.9. Definición de términos.

Actividades exentas: actividades que en principio están sujetas a gravamen, pero que en virtud de su finalidad específica o de las circunstancias que concurren en el titular que las realiza, quedan excluidas del impuesto de que se trate.

Contribuyente: aquel sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho imponible.

Deberes formales: Obligaciones impuestas por el Código Orgánico Tributario o por otras normas tributarias a los contribuyentes, responsables o determinados terceros.

Enriquecimiento: Monto que se obtiene después de hacer las deducciones permitidas en la Ley.

Gravar: establecer impuestos y gravámenes.

Incentivo fiscal: Instrumento a través de los cuales se pretende estimular, beneficiar, e incentivar a determinados agentes económicos con el fin de que realicen determinadas actividades orientadas a ordenar algún sector en específico o a sencillamente desarrollar todas aquellas actividades que contribuyan al mejoramiento de la estructura productiva del país.

Obligación tributaria: Obligación que surge entre el Estado en las distintas expresiones del poder público y los sujetos pasivos en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

Tributo: prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público exige en ejercicio de su poder de imperio a los contribuyentes con el fin de obtener recursos para financiar el gasto público.

CAPITULO II

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

2.1. Definiciones

La doctrina y la jurisprudencia venezolana han precisado el concepto de tributo como “una prestación pagada comúnmente en dinero, exigida por el Estado (sujeto activo) en virtud de su poder de imperio”. A su vez dentro de éste concepto, se distinguen cuatro categorías: 1) los impuestos, 2) las tasas 3) las contribuciones y 4) las Contribuciones parafiscales; constituyendo los impuestos la manifestación más fehaciente de la potestad tributaria del Estado, en materia financiera.

La principal diferencia del impuesto, respecto a las demás categorías tributarias, radica en el destino de los fondos recaudados, pues en el caso de los impuestos los importes van dirigidos al sostenimiento del gasto público, sin que ello implique una retribución directa para el contribuyente. En las tasas, existe una prestación directa de un servicio público, individualizado hacia el sujeto pasivo. En las contribuciones también existe una retribución, pero de modo indirecto, pues son cobros que realiza el Estado por obras o servicios en beneficio de la colectividad. En la categoría de contribuciones parafiscales, se encuentran los pagos exigidos por el Estado a los particulares, destinados a financiar una actividad específica.

En Venezuela, a partir del año 1943 entra en vigencia un instrumento jurídico-fiscal diseñado para gravar a la industria petrolera y otras actividades de provecho en el país: la Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISLR). En la actualidad los ingresos provenientes del Impuesto Sobre la Renta (ISLR) representan casi el 30% de la recaudación tributaria venezolana, hecho que lo convierte en el segundo impuesto más representativo del país, luego del Impuesto al Valor Agregado (IVA). Sin Embargo, el ISLR representa un mayor peso para la colectividad. En años recientes se ha visto el impulso y la importancia dada a la recaudación de este impuesto, evidenciada en las campañas de concientización y fiscalización emprendidas por el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria y Aduanera (SENIAT), órgano encargado de su recaudación, lo que ha incidido de manera directa en el creciente aporte a las finanzas del país.

Candal, M. (2005:31), considera que el impuesto sobre la renta en Venezuela, haciendo abstracción del fenómeno económico de la traslación de la carga del impuesto, es un impuesto directo que grava los incrementos del capital invertido. Ésta definición resalta la importancia del impuesto en los incrementos de capital invertido, en otras palabras, el enriquecimiento neto que puede generar una persona.

2.1.1. Características del ISLR en Venezuela

- a) Es directo:** porque se exige directamente a quien debe pagarlo, es decir, de los contribuyentes designados por ley, sin que se pueda trasladar directamente a otra persona (natural o jurídica). Candal, M. (2005: 36) señala que no sean trasladados legalmente, no involucra que los mismos puedan ser efectivamente trasladados

económicamente a terceros, como parte de los precios de venta de bienes y servicios en la actividad del comercio.

Esta exigencia al contribuyente se hace en función de la capacidad contributiva, en coherencia con el principio constitucional de la progresividad en materia tributaria.

Palacios, L. (2003:107-108) define el impuesto sobre la renta como 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 se denominamos renta neta y es el resultado de esa actividad en un período tributario o gravable.

b) Es personal: significa que el impuesto lo paga el titular del enriquecimiento, pues no permite que otra persona sea sujeto del gravamen. Los contribuyentes sometidos al régimen impositivo del ISLR se encuentran en el artículo 7 de la LISLR.

Candal, M. (2005:37) expone que el impuesto personal recae sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto pasivo, teniendo en consideración su especial situación.

c) Es progresivo: resulta pertinente distinguir entre los impuestos progresivos y los proporcionales. Los proporcionales mantienen una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada, en tanto que el impuesto progresivo es aquél cuya cuantía del

impuesto con respecto al valor del enriquecimiento gravado ensancha a medida que el mismo se acrecienta.

Valdés, R. (1996:194) establece que el impuesto proporcional es aquel que tiene una alícuota única y el impuesto progresivo aquel cuya alícuota a medida que aumenta el monto gravado.

- d) Es global:** ya que abarca la totalidad del enriquecimiento que una persona natural o jurídica ha obtenido en el período de imposición. Éste sistema de gravabilidad global se inicia con la Ley de Impuesto Sobre la Renta que entró en vigencia a partir del primero de enero de 1967.

2.1.2. Base constitucional del Impuesto Sobre la Renta

El fundamento jurídico constituye el aspecto más importante en materia tributaria. La base legal es la encargada de demostrar y sustentar la viabilidad jurídica de cualquier argumento. La Constitución Nacional de cada país se configura como una declaración de principios, y estos son los valores que subyacen y los fines que se proponen las normas. En la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV) se encuentran los principios rectores es materia de ISLR, siendo:

Artículo 133 CRBV: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”.

Éste artículo constitucional crea el deber genérico para todas las personas (naturales y jurídicas) de participar en el sostenimiento de los

gastos del Estado, así como las facultades y alcance del mismo en el ejercicio de su poder de imperio en materia tributaria.

Artículo 316 CRBV: “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos”.

Si bien el artículo 133 de la CRBV establece el deber de contribuir con el Estado en sus gastos generales, el artículo 316 *ejusdem* garantiza que dicha contribución se haga en el marco de la capacidad contributiva de cada uno de ellos, pues en ningún caso los tributos deben lesionar el patrimonio de los contribuyentes.

Artículo 317 CRBV: “No podrá cobrarse impuesto, tasa ni contribución alguna que no estén establecidos en la Ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la ley que cree el tributo correspondiente. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente.

En el caso de los funcionarios públicos o funcionarias públicas se establecerá el doble de la pena.

Toda Ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se considera fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución.

La administración tributaria nacional gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el Presidente o Presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas por la Ley”.

De la interpretación del primer párrafo de esta disposición se desprende el principio de legalidad en materia tributaria, pues el Estado sólo mediante ley podrá exigir a los individuos el pago de tributos. Así mismo, prohíbe de manera expresa que dicho pago se haga mediante servicios personales y establece la posibilidad de que la evasión fiscal sea castigada penalmente. Da autonomía técnica, funcional y financiera al ente encargado de la administración de los tributos.

2.2. Ámbito subjetivo de aplicación

Ruiz, F. (2004:169) dice los sujetos de impuestos son los entes sobre los cuales recae el tributo. Es decir, todas aquellas personas obligadas por la ley a pagar el Impuesto Sobre la Renta. La LISLR en el artículo 7, del Capítulo II, dispone quienes son los sujetos tributarios. Así pues, se pueden señalar a las siguientes categorías:

Artículo 7 LISLR: “Están sometidos al régimen impositivo previsto en esta Ley:

- a) Las personas naturales.

- b) Las compañías anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada.

- c) Las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, las comunidades, así como cualesquiera otras sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho.

- d) Los titulares de enriquecimientos provenientes de actividades de hidrocarburos y conexas, tales como la refinación y el transporte, sus regalistas y quienes obtengan enriquecimientos derivados de la exportación de minerales, de hidrocarburos o de sus derivados.

- e) Las asociaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades jurídicas o económicas no citadas en los literales anteriores.

- f) Los establecimientos permanentes, centros o bases fijas situados en el territorio nacional”.

2.2.1. Personas naturales o físicas y personas jurídicas o morales.

a) Personas naturales o físicas:

El artículo 16 del Código Civil venezolano define textualmente a la persona natural como todos los individuos de la especie humana y más adelante acota que las firmas personales también son personas naturales. Debe precisarse que dicho código no hace diferenciaciones relativas a la

capacidad de las personas, para que se consideren naturales o no, bastando el simple hecho de pertenecer a la especie humana.

Conforme a la legislación tributaria son sujetos de impuesto cuando tienen un enriquecimiento neto superior a un mil unidades tributarias (U.T.) o ingresos brutos mayores de un mil quinientas unidades tributarias (Artículo 80 LISLR) y se rigen por la Tarifa 1 de la LISLR, que más adelante será mencionada.

Por otra parte es importante resaltar la importancia de su residencia o no en el territorio de la República. De ésta manera, son consideradas residentes cuando la estadía en el país excede de 183 días de forma continua o discontinua durante un año calendario, o en el año inmediatamente anterior al ejercicio al cual corresponda determinar el tributo (Artículo 30 del Código Orgánico Tributario).

Finalmente, bajo las disposiciones de la LISLR las herencias yacentes serán contribuyentes asimilados a las personas naturales. Conforme a la definición de *Iuris Civilis (on line)* debe entenderse por tal “aquella en cuya posesión no ha entrado aún el heredero”.

b) Personas jurídicas o morales

Son entes creados por el derecho, a través de una ficción jurídica, revestidas de personalidad jurídica propia e independiente, susceptibles de contraer derechos y obligaciones frente a terceras personas. Como se podrá observar, están subclasificadas en una diversa gama de figuras que interactúan comúnmente dentro de la sociedad y que son sujetos de impuestos.

b.1) Las sociedades anónimas (S.A.). Tienen personalidad jurídica propia e independiente a la de sus socios o accionistas. El aporte que realicen los socios debe ser en bienes tangibles susceptibles de valoración pecuniaria, pues la responsabilidad de los socios se limita al monto de lo aportado. El Código de Comercio no establece limitantes en cuanto al monto del capital al momento de su constitución y mediante la representación legal de una persona natural puede celebrar contratos, demandar y ser demandada, aún por sus propios socios o accionistas. Pueden llegar a tener un término de duración indefinido. Esta forma jurídica tributa por los enriquecimientos netos obtenidos, independientemente de su monto en base a la Tarifa N° 2 de la LISLR.

b.2) Las sociedades de responsabilidad limitada (S.R.L.). Caracterizadas por la responsabilidad limitada de los socios al monto del capital suscrito, al igual que en las compañías anónimas. Al momento de su constitución el capital no podrá exceder los Dos Millones de Bolívares (Bs. 2.000.000,00), actualmente y conforme a la reconversión monetaria que impera en el país a partir del año 2008, equivalentes a Dos Mil Bolívares Fuertes (Bs. F. 2.000,00), según lo establece el artículo 315 del Código de Comercio y sus cuotas no son títulos negociables, tal como sucede en las compañías anónimas. Del mismo modo, tributan por la Tarifa N° 2 de la LISLR.

b.3) Las sociedades de personas. Ruiz, F. (2004:171) señala que son aquellos entes jurídicos formados por personas naturales, donde toman diferentes formas de constitución según como esté constituido el capital, o como estén administradas. Se trata de una definición muy amplia que

permite diversas figuras innominadas que pueden interactuar en la sociedad y ser sujetos del ISLR.

b.4) Sociedades en nombre colectivo. Es una sociedad mercantil en la cual los socios responden con sus propios bienes, en caso de fallas en la sociedad. Sus enriquecimientos no son gravados por el ISLR, debido a que el mencionado gravamen se cobra en cabeza de socio. Sin embargo, están sometidas a la LISLR en lo que respecta a la determinación de sus enriquecimientos, así como a las obligaciones de control y fiscalización que la ley establece y responden solidariamente del pago del impuesto que, con motivo de las participaciones, corresponda pagar a sus socios.

b.5) Sociedades civiles. En ésta forma societaria los socios responden personalmente por las obligaciones en proporción a su aporte social. Se gravan en cabeza de socio y no a la sociedad en si, es decir, la sociedad como ente jurídico no tributa, lo hacen los socios en proporción a su participación, según lo estipulado en la Tarifa N° 1 de la LISLR.

b.6) Sociedades de hecho o irregulares. Son las que no han cumplido con los trámites de registro y publicación establecidos en la ley. De acuerdo con el párrafo primero del artículo 7 de la LISLR, si revisten forma de compañía anónima, sociedad de responsabilidad limitada o de sociedad en comandita por acciones, se consideran contribuyentes asimilados a las compañías anónimas y pagarán por sus enriquecimientos netos conforme con lo establecido por la Tarifa N° 2 de la LISLR.

b.7) La sociedad en comandita. Se administra por socios sin limitación y solidariamente (Artículo 235 del Código de Comercio). En estas sociedades las obligaciones se encuentran garantizadas por la responsabilidad ilimitada

y solidaria de uno o más socios (socios solidarios) y por la responsabilidad limitada a la suma aportada de otros socios (socios comanditarios). Las regulaciones de esta sociedad combinan disposiciones de las compañías anónimas y de las sociedades en nombre colectivo. Pueden ser clasificadas en comandita simple o en comandita por acciones.

La sociedad en comandita simple como sujeto de derecho no tributa, pues el ISLR grava a estas sociedades en cabeza de socio. Si se trata de sociedades en comandita por acciones, la LISLR la asimila a la compañía anónima, tributando conforme a la Tarifa N°2.

b.8) Las comunidades. Se trata de un conjunto de personas que poseen un bien común. Las rentas producidas por esta comunidad se gravan en cabeza de los comuneros, según lo que le corresponda a cada uno, con base a la Tarifa N° 1 de la LISLR. Al igual que en las sociedades de personas, las comunidades como entes no tributan, pues este deber recae sobre los llamados comuneros.

b.9) Consorcios. Candal, M. (2004:99) señala que el consorcio se verifica como una relación contractual, en la cual los participantes del consorcio tienen claramente definidos sus derechos y obligaciones a través del contrato consorcial. Este contrato consorcial sería lo que en el caso de una sociedad mercantil serían sus estatutos.

Cada sociedad miembro del consorcio pagará impuesto por la parte que le corresponda en las ganancias. La suma de las participaciones que declaran los integrantes del consorcio debe ser igual al monto del enriquecimiento obtenido por el consorcio en el ejercicio. En este sentido, el consorcio en sí, no se grava.

b.10) Cuentas en participación. Carecen de personalidad jurídica, pues no constituyen una unidad económica como tal. Nacen sólo con el objetivo de realizar una actividad mercantil específica, que una vez lograda, hace disolver la cuenta. El artículo 143 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (RLISLR) establece que “[...] *el asociante y los asociados deberán incluir en las declaraciones de sus respectivos ejercicios anuales, la parte del enriquecimiento o pérdida que les haya correspondido en los resultados periódicos de las operaciones realizadas por la cuenta*”.

Puede observarse que la ley les obliga a demostrar la forma cómo se repartieron los enriquecimientos o pérdidas de la cuenta. En relación con las pérdidas, el asociante y los asociados tienen el derecho de traspasar, hasta por tres años subsiguientes, la cuota parte de las pérdidas no compensadas. En las cuentas en participación, tanto el asociante y los asociados tributarán cada uno por separado, dependiendo del tipo de contribuyente que sea cada uno de ellos.

b.11) Asociaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades jurídicas o económicas. En ésta categoría de personas, el legislador se asegura de englobar cualquier forma o figura asociativa, sometiendo, de ésta manera, al ámbito de aplicación de la LISLR a todo sujeto de derecho, sea cual fuese la forma jurídica que revista.

Las fundaciones están previstas en el artículo 20 del Código Civil, cuando señala que “*Las fundaciones sólo podrán crearse con un objeto de utilidad general: artístico, científico, literario, benéfico o social*”. Se trata de una delimitación de ésta figura jurídica, más que su definición. Por ellas

debemos comprender aquellas personas jurídicas dedicadas a cumplir un fin social, generalmente sin fines de lucro.

Las demás entidades jurídicas o económicas a que hace referencia el literal e) del artículo 7 de la LISLR, pagarán impuesto por los enriquecimientos obtenidos conforme a la Tarifa N° 2 *ejusdem*. En éste caso la intención del legislador no es otra que la garantizar la inclusión dentro de la categoría de contribuyente de todos los sujetos de derecho, independientemente de la forma que revistan.

El artículo 9 de la LISLR dispone que “[...] *las fundaciones y asociaciones sin fines de lucro pagarán con base en el artículo 50 de esta Ley*”. Sin embargo, debe acotarse que el numeral 3° del artículo 14 *ejusdem*, las cataloga como exentas, siempre y cuando cumplan con los requisitos previstos en el mencionado artículo, que son resaltados por el artículo 17 del RLISLR.

Esta aparente contradicción, lleva a pensar que si la institución no cumple con los requisitos establecidos para calificar como exenta deberá pagar el ISLR sobre la base de la Tarifa N° 1. Este pago también aplicaría para aquellos períodos en que la institución no cuente con el documento emanado de la Administración Tributaria. Otra interpretación dada es que se trata de una exención sólo a la renta producida por determinada actividad, subsumible en el artículo 17 del RLISLR, por lo que si obtiene enriquecimiento por la ejecución de una actividad distinta a las señaladas en el mencionado artículo, deberá tributar conforme a la Tarifa N° 1.

2.2.2 Contribuyentes

La ley de Impuesto Sobre la Renta, desde su artículo 1° va haciendo mención de aquellas personas que están catalogados como contribuyentes. Así tenemos, dentro de la amplia gama de figuras con personería jurídica y natural:

- a) Las personas naturales o jurídicas, residentes o domiciliadas en la República Bolivariana de Venezuela.
- b) Las personas naturales o jurídicas, no residentes o no domiciliadas, sin establecimiento permanente o base fija.
- c) Las personas naturales o jurídicas, no residentes o no domiciliadas, con establecimiento permanente o base fija.

El artículo 11 del COT establece quienes son consideradas personas naturales o jurídicas, residentes o domiciliadas en la República Bolivariana de Venezuela. De igual manera el artículo 30 *ejusdem* define los criterios para considerar quienes están domiciliados en la República Bolivariana de Venezuela. De esta manera tenemos que:

[...]

1. Las personas naturales que hayan permanecido en el país por un período continuo o discontinuo de más de ciento ochenta y tres (183) días en un año calendario, o en el año inmediatamente anterior al del ejercicio al cual corresponda determinar el tributo.

2. Las personas naturales que hayan establecido su residencia o lugar de habitación en el país, salvo que en el año calendario permanezcan en otro país por un período continuo o discontinuo de más de ciento ochenta y tres (183) días y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.

3. Los venezolanos que desempeñen en el exterior funciones de representación o cargos oficiales de la República, de los estados, de los municipios o de las entidades funcionalmente descentralizadas, y que perciban remuneración de cualquiera de estos entes públicos.

4. Las personas jurídicas constituidas en el país, o que se hayan domiciliado en él, conforme a la ley.

Parágrafo Primero.- Cuando las leyes tributarias establezcan disposiciones relativas a la residencia del contribuyente o responsable, se entenderá como tal el domicilio, según lo dispuesto en este artículo.

Parágrafo Segundo.- En los casos establecidos en el numeral 2 de este artículo, la residencia en el extranjero se acreditará ante la Administración Tributaria, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas naturales de nacionalidad venezolana son residentes en territorio nacional”.

En otro orden de ideas, la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1.999 incorporó la figura de establecimiento permanente. Su definición actual se encuentra en el artículo 7, parágrafo tercero de la LISLR, y dice:

“A los fines de esta Ley, se entenderá que un sujeto pasivo realiza operaciones en la República Bolivariana de Venezuela por medio de establecimiento permanente, cuando directamente o por medio de apoderado, empleado o representante posea en el territorio venezolano cualquier local o lugar fijo de negocios, o cualquier centro de actividad en donde se desarrolle, total o parcialmente, su actividad o cuando posea en la República Bolivariana de Venezuela una sede de dirección, sucursal, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos; obras de construcción, instalación o montaje, cuando su duración sea superior a seis meses, agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre o por cuenta del sujeto pasivo, o cuando realicen en el país actividades referentes a minas o hidrocarburos, explotaciones agrarias, agrícolas, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales o realice actividades profesionales, artísticas o posea otros lugares de trabajo donde realice toda o parte de su actividad, bien sea por si o por medio de sus empleados, apoderados, representantes o de otro personal contratado para ese fin. Queda excluido de esta definición aquel mandatario que actúe de manera independiente, salvo que tenga el poder de concluir contratos en nombre del mandante. También se considera establecimiento permanente a las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional, a los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios y a los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.

Tendrán el tratamiento de establecimiento permanente las bases fijas en el país de personas naturales residentes en el extranjero, a través de las cuales se presten servicios personales independientes. Constituye base fija cualquier lugar en el que se

presten servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros, y las profesiones independientes”.

Esta amplia definición, da lugar a muchas confusiones, pues se trata de un concepto moderno que no encaja con las acepciones contenidas en reglamentos que rigen la misma materia, tal es el caso del Reglamento Parcial en Materia de Retenciones de Impuesto Sobre la Renta que data de 1.997 y que no posee en su cuerpo normativo elementos que haga referencia a las actuales acepciones de establecimiento permanente o base fija.

Sin embargo, y a juicio de especialistas en la materia, se hace referencia a una serie de elementos que hace pensar que se está en presencia de una base fija o establecimiento permanente, ellos son: a) el domicilio fiscal, b) la presencia personal bien sea a través de empleados, representantes, apoderados, etc. c) capacidad para contratar en nombre o por cuenta del contribuyente por agente autorizado.

2.2. Personas y rentas exoneradas y exentas del Impuesto.

La Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISLR) en su artículo 1 establece de forma general que “[...] *toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en la República Bolivariana de Venezuela, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de ingresos esté situada dentro del país o fuera de él[...]*”. Sin embargo, no cabe duda que hay individuos e instituciones que por la naturaleza de sus actividades o de sus rentas, no deberían pagar dicho tributo. Así pues, el legislador establece exenciones y exoneraciones, que son excepciones a los principios de igualdad y generalidad, como base del impuesto.

La diferencia entre exención y exoneración radica en que la primera es otorgada por la Ley, mientras que la exoneración es concedida por el Poder Ejecutivo, en los casos que autorice la Ley, dispensándolos sólo del pago del impuesto en ambos casos. Es por lo anteriormente dicho que las personas y rentas exentas o exoneradas deben cumplir con todos los deberes formales establecidos para el resto de contribuyentes y determinar su enriquecimiento neto conforme a las disposiciones legales contenidas en la LISLR, con la única diferencia que no pagarán ISLR por la fracción de enriquecimiento exento o exonerado.

2.3.1. Exoneraciones

El Código Orgánico Tributario (COT) es el instrumento jurídico que contiene las regulaciones referidas a las exoneraciones aplicables a los tributos nacionales. En materia de beneficios fiscales, los define, los somete a su reserva legal y constituye una herramienta fundamental de consulta en materia de tributación nacional.

El artículo 73 del COT establece que “*Exoneración es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria concedida por el Ejecutivo en los casos autorizados por la Ley*”. Cuando se dice que se dispensa sólo del pago del impuesto, se obliga a los contribuyentes exonerados al cumplimiento de la obligación tributaria accesoria (deberes formales).

El COT en su artículo 74 estipula que “*La ley que autorice al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones especificará los tributos que comprenda, los presupuestos necesarios para que proceda, y las condiciones a las cuales está sometido el beneficio [...]*”. El Presidente de la

República, en Consejo de Ministros, en ejercicio del poder concedido por ley para el otorgamiento exoneraciones deberá indicar los requisitos y condicionamientos para su procedencia de manera detallada y dentro de la misma ley que lo contenga. Esto constituye una limitación a la actuación de los funcionarios públicos, cerrando la posibilidad de que los mismos otorguen exoneraciones a discrecionalidad, sin estar contempladas en la ley, tal y como sucediera en el pasado.

Artículo 75 del COT *“La ley que autorice al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones, establecerá el plazo máximo de duración del beneficio. Si no lo fija, el término máximo de la exoneración será de cinco (5) años. Vencido el término de la exoneración, el Poder Ejecutivo podrá renovar hasta por el plazo máximo fijado en la ley o, en su defecto, el de este artículo [...]”*. Las exoneraciones tienen plazo cierto en el tiempo, teniendo el Ejecutivo la facultad de renovarlas, en caso de considerarse necesario. Sin embargo el aparte único de este artículo fija la posibilidad de otorgar exoneraciones por tiempo indefinido para las instituciones sin fines de lucro.

El artículo 77 del COT estipula la posible modificación posterior de las exoneraciones mediante ley. En el caso de derogatoria, si la exoneración tiene plazo cierto de duración, el beneficio se mantendrá hasta la fecha inicialmente fijada, siempre y cuando no exceda de cinco (5) años contados a partir de la modificación o derogatoria.

Es oportuno puntualizar que las exoneraciones son de carácter general (Artículo 76 del COT), benefician a una actividad o sector considerado clave para el desarrollo del país, de ahí que la intención no es otra que conceder un estímulo económico, de estrategia política, para que los particulares contribuyan con el crecimiento de determinadas áreas de la economía.

En materia de exoneraciones, la LISLR en su artículo 197 está en plena concordancia con lo anteriormente señalado por el COT, atribuye al Poder Ejecutivo la facultad de otorgar el mencionado beneficio fiscal en aras de impulsar alguna actividad de interés para el Estado; esto demarca claramente la voluntad de estimular en los particulares el desarrollo de actividades que propendan el cumplimiento de sus fines.

El Parágrafo Primero del Artículo 197 de LISLR reza que *“los decretos de exoneración que se dicten en ejecución de esta norma, deberán señalar las condiciones, plazos, requisitos y controles requeridos, a fin de que se logren las finalidades de política fiscal perseguidas en el orden coyuntural, sectorial y regional”*, en coherencia con el artículo 74 del COT señalado anteriormente.

Así mismo, el Parágrafo Segundo del artículo 197 de la LISLR contiene uno de los requisitos indispensables para gozar de la exoneración, al obligar de manera expresa a los sujetos beneficiados a dar estricto cumplimiento a las obligaciones establecidas en la Ley, su Reglamento y el Decreto que las acuerde.

El último aparte del Artículo 197 de la LISLR, fundado en el Artículo 76 del COT señala el carácter general de las exoneraciones. Esta situación de prohibir el carácter particular de las exoneraciones surgió a raíz de las irregularidades presentadas en el pasado, cuando por razones de interés personal se beneficiaba a determinadas personas, por lo que resultó necesaria la adopción de esta medida correctiva.

2.3.2. Decretos de exoneración de Impuesto Sobre la Renta

Gaceta Oficial		Decretos	
Número	Fecha	Número	Contenido
39.088	29/12/2008	6.585	Renovación de la exoneración de ISLR para el Sector Agrícola
38.660	10/04/2007	5.282	Decreto mediante el cual se exonera del pago del Impuesto sobre la Renta, los enriquecimientos obtenidos por las personas naturales y jurídicas domiciliadas o residenciadas en la República Bolivariana de Venezuela
38.621	7/02/2007	5.165	Decreto mediante el cual se exoneran del pago del Impuesto sobre la Renta a los enriquecimientos netos de fuente venezolana provenientes de la explotación primaria.
38.465	23/06/2006	4.571	Decreto por el cual a las empresas del Estado que desarrollan la actividad de fraccionamiento industrial del plasma, destinado a la elaboración de medicamentos derivados de la sangre humana, se le exonera del pago de Impuesto sobre la Renta por los enriquecimientos netos.
38.361	19/01/2006	4.213	Decreto mediante el cual se concede la exoneración del pago del Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, a las personas naturales y jurídicas

			domiciliadas en el Estado Vargas
38.333	12/12/2005	4.116	Decreto mediante el cual exonera del pago del Impuesto sobre la Renta , a los enriquecimientos netos gravables de fuente territorial
37.991	30-07-2004	3.027	Decreto mediante el cual se acordó exoneración en los Municipios Bolívar, García de Hevia, y Pedro María Ureña del Estado Táchira Gaceta
37.576	22/11/2002	2.094	Decreto mediante el cual se concede el beneficio de exoneración del pago del Impuesto sobre la Renta a los enriquecimientos de fuente venezolana obtenidos por establecimientos manufactureros

Finalmente, es necesario señalar que el artículo 219 del RLISLR establece que las exoneraciones podrán ser revisadas periódicamente, a fin de determinar su efectividad, posible eliminación o sustituida por otras medidas. Para ello los contribuyentes exonerados deberán proporcionar toda la información requerida.

2.3.3. Exenciones

Al igual que sucede con las exoneraciones, su origen puede estar motivado por razones sociales, económicas e incluso de orden político, en coherencia con las estrategias que generalmente traza o diseña el Estado. De acuerdo con la legislación tributaria se pueden clasificar de diversas formas, resaltándose las siguientes:

- a) A favor de instituciones.
- b) De fomento a algunas actividades claves para el desarrollo del país.
- c) En cumplimiento de acuerdos internacionales.
- d) Para incentivar el ahorro.
- e) En obediencia al principio de capacidad contributiva.

Este tema será desarrollado en el siguiente capítulo, en el cual se analizarán las exenciones en materia de Impuesto Sobre la Renta que se encuentran contenidas en la legislación tributaria, los deberes formales aplicables a los contribuyentes exentos y las causas que pueden originar la pérdida del beneficio de exención.

CAPÍTULO III

LA EXENCIÓN TRIBUTARIA

3.1. Generalidades

Los beneficios fiscales o incentivos de carácter tributario no siempre tienen el mismo significado o alcance en las diferentes legislaciones. En algunos países se entiende por exención lo que en otros es la exoneración; o por exención la denominada no sujeción, entre otros términos cuyas exactas definiciones frecuentemente se omiten en los estudios comparativos siendo la precisión una de las características del sistema tributario de toda legislación.

En Venezuela los beneficios fiscales se remontan a la primera ley moderna de Impuesto Sobre la Renta, de fecha 17 de julio de 1942, la cual entró en vigencia el 2 de febrero de 1943. A partir de entonces, todas las leyes tributarias han consagrado los beneficios de exención y exoneración del pago de los impuestos para las principales instituciones no lucrativas.

En materia de exenciones rige el principio de legalidad tributaria, en donde destacan dos características: 1) sólo pueden ser otorgadas por ley, y 2) sólo ella contiene los términos y condiciones para su concesión. Su otorgamiento no se hace de manera aleatoria, pues responden a un objetivo de política fiscal del Estado.

En lo referente a las exenciones, sea el impuesto del que se trate, su interpretación es de carácter restrictivo, es decir, sólo se aplica lo expresamente contenido en la Ley, de allí la importancia de la claridad en la

redacción de las normas, pues ello se traduce en el fortalecimiento de la certeza jurídica.

3.2. Base legal de las exenciones en Venezuela

De forma científica se acude a la jerarquía normativa para delimitar de manera sistemática, coherente y ordenada las principales bases sobre las cuales se sustenta la institución jurídico-tributaria de la exención. En primer término se hace referencia a la CRBV, en donde se establece de manera programática el denominado principio de la legalidad tributaria.

Artículo 317 CRBV: “No podrá cobrarse impuesto, tasa ni contribución alguna que no estén establecidos en la Ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la ley que cree el tributo correspondiente. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio [...]”.

En el primer párrafo de este artículo se establece que las exenciones sólo pueden estar contenidas en la Ley que motiva el nacimiento del tributo. Respetando así el principio de legalidad como elemento característico del sistema tributario venezolano. Es por ello que cobra importancia la claridad en la redacción de la norma, considerando que de su correcta interpretación dependerá en gran medida la legalidad del mismo.

En el Código Orgánico Tributario (COT) se definen los elementos esenciales de la obligación tributaria: el sujeto pasivo, el sujeto activo, el hecho imponible y la base imponible. Del mismo modo, contempla el régimen sancionatorio aplicable a los ilícitos en materia de Impuesto Sobre la Renta.

De esta manera y en coherencia con lo establecido en el artículo 317 CRBV, el artículo 3º del Título I, Disposiciones Preliminares, del Código Orgánico Tributario establece que :

Artículo 3 COT: “Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código, las siguientes materias:

1. Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho imponible; fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo.
2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto.
3. Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales.
4. Las demás materias que les sean remitidas por este Código.

Parágrafo Primero. Los órganos legislativos nacional, estatales o municipales, al sancionar las leyes que establezcan exenciones, beneficios, rebajas y demás incentivos fiscales o autoricen al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones, requerirán la previa opinión de la Administración Tributaria respectiva, la cual evaluará el impacto económico y señalará las medidas necesarias para su efectivo control fiscal. Asimismo, los órganos legislativos correspondientes requerirán las opiniones de las oficinas de asesoría con las que cuenten [...]”.

En el artículo 4º del COT se establece que *“en materia de exenciones, exoneraciones, desgravámenes, rebajas y demás beneficios fiscales, las leyes determinarán los requisitos o condiciones esenciales para su*

procedencia". Con ello el legislador pretende garantizar la legalidad, al ser sólo el instrumento jurídico que las crea el que debe contener todo lo referente a su regulación.

En el artículo 5º *ejusdem* encontramos que:

"Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, atendiendo a su fin y a su significación económica, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en las normas tributarias.

Las exenciones, exoneraciones, rebajas, desgravámenes y demás beneficios o incentivos fiscales se interpretarán en forma restrictiva".

En el Capítulo IX del COT, De las Exenciones y Exoneraciones, se encuentra la definición de exención, cuando en su artículo 73 expone que "*Exención es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, otorgada por la ley [...]*". Según ésta definición, las personas y rentas acreedoras de dicho beneficio, sólo se les exime del pago del tributo, debiendo cumplir con los deberes formales impuestos para los contribuyentes en general.

La distinción entre exención y exoneración estriba en que la primera es concedida por la ley, por lo tanto opera de pleno derecho y en forma automática, basta que el sujeto pasivo de la obligación tributaria se encuentre ajustado a los supuestos previstos por la norma para que tal beneficio proceda y se califique dentro de la categoría de sujetos o rentas exentas. La exoneración por el contrario, es otorgada por el Ejecutivo Nacional, sólo en los casos en que el ordenamiento legal lo autoriza para ello.

3.3. Sujetos y rentas exentas

El artículo 14 de la LISLR estipula los sujetos y rentas exentas de manera expresa, siendo las mismas:

Artículo 14 LISLR: "Están exentos de impuesto:

1. Las entidades venezolanas de carácter público, el Banco Central de Venezuela y Banco de Desarrollo Económico y Social de Venezuela, así como los demás Institutos Autónomos que determine la Ley.
2. Los agentes y demás funcionarios diplomáticos extranjeros acreditados en la República Bolivariana de Venezuela, por las remuneraciones que reciban de sus gobiernos. También los agentes consulares y otros agentes o funcionarios de gobiernos extranjeros que, con autorización del gobierno nacional, residen en la República Bolivariana de Venezuela, por las remuneraciones que reciban de sus gobiernos, siempre que exista reciprocidad de exención con el respectivo país a favor de los agentes o funcionarios venezolanos; y las rentas que obtengan los organismos internacionales y sus funcionarios, de acuerdo con lo previsto en los Convenios Internacionales suscritos por la República Bolivariana de Venezuela.
3. Las instituciones benéficas y de asistencia social, siempre que sus enriquecimientos se hayan obtenido como medio para lograr los fines antes señalados; que en ningún caso, distribuyan ganancias, beneficios de cualquier naturaleza o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros y que no realicen pagos a título de reparto de utilidades o de su patrimonio.

4. Los trabajadores o sus beneficiarios, por las indemnizaciones que reciban con ocasión del trabajo, cuando les sean pagadas conforme a la Ley o a contratos de trabajo, por los intereses y el producto de los fideicomisos constituidos conforme a la Ley Orgánica del Trabajo y por los productos de los fondos de retiro y de pensiones.
5. Los asegurados y sus beneficiarios, por las indemnizaciones que reciban en razón de contratos de seguros; pero deberán incluirse en los ingresos brutos aquellas que compensen pérdidas que hubieren sido incluidas en el costo o en las deducciones.
6. Los pensionados o jubilados, por las pensiones que reciban por concepto de retiro, jubilación o invalidez, aún en el caso de que tales pensiones se traspasen a sus herederos, conforme a la legislación que las regula.
7. Los donatarios, herederos y legatarios, por las donaciones, herencias y legados que perciban.
8. Los afiliados a las cajas y cooperativas de ahorro, siempre que correspondan a un plan general y único establecido para todos los trabajadores de la empresa que pertenezcan a una misma categoría profesional de la empresa de que se trate, mientras se mantengan en la caja o cooperativa de ahorros, a los fondos o planes de retiro, jubilación e invalidez por los aportes que hagan las empresas u otras entidades a favor de sus trabajadores, así como también por los frutos o proventos derivados de tales fondos.

9. Las personas naturales, por los enriquecimientos provenientes de los intereses generados por depósitos a plazo fijo, cédulas hipotecarias, certificados de ahorro y cualquier otro instrumento de ahorro previsto en la Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras o en Leyes especiales, así como los rendimientos que obtengan por inversiones efectuadas en fondos mutuales o de inversión de oferta pública.

10. Las instituciones dedicadas exclusivamente a actividades religiosas, artísticas, científicas, de conservación, defensa y mejoramiento del ambiente, tecnológicas, culturales, deportivas y las asociaciones profesionales o gremiales, siempre que no persigan fines de lucro, por los enriquecimientos obtenidos como medios para lograr sus fines, que en ningún caso distribuyan ganancias, beneficios de cualquier índole o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros de cualquier naturaleza y que sólo realicen pagos normales y necesarios para el desarrollo de las actividades que le son propias. Igualmente, y bajo las mismas condiciones, las instituciones universitarias y las educacionales, por los enriquecimientos obtenidos cuando presten sus servicios dentro de las condiciones generales fijadas por el Ejecutivo Nacional.

11. Las instituciones de ahorro y previsión social, los fondos de ahorros, de pensiones y de retiro por los enriquecimientos que obtengan en el desempeño de las actividades que les son propias. Igualmente, las sociedades cooperativas cuando operen bajo las condiciones generales fijadas por el Ejecutivo Nacional.

12. Las empresas estatales nacionales que se dediquen a la explotación de hidrocarburos y actividades conexas, por los enriquecimientos extraordinarios provenientes del valor comercial

que les sea reconocido por sus asociados a los activos representados por estudios previos, informaciones, conocimientos e instructivos técnicos, fórmulas, datos, grabaciones, películas, especificaciones y otros bienes de similar naturaleza relacionados con los proyectos objeto de asociación destinados al desarrollo de los mismos, en virtud de los Convenios de Asociación que dichas empresas celebren de conformidad con la Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y el Comercio de los Hidrocarburos o mediante contratos de interés nacional previstos en la Constitución.

13. Los enriquecimientos provenientes de los bonos de deuda pública nacional y cualquier otra modalidad de título valor emitido por la República.

14. Los estudiantes becados por los montos que reciban para cubrir sus gastos de manutención, de estudios o de formación.

Parágrafo Único.- Los beneficiarios de las exenciones previstas en los numerales 3 y 10 de este artículo deberán justificar ante la Administración Tributaria que reúnen las condiciones para el disfrute de la exención, en la forma que establezca el Reglamento. En cada caso, la Administración Tributaria otorgará la calificación y registro de la exención correspondiente”.

3.4. Análisis de los supuestos de hecho contenidos en el artículo 14 de la LISLR

1. Las entidades venezolanas de carácter público, el Banco Central de Venezuela y Banco de Desarrollo

***Económico y Social de Venezuela, así como los demás
Institutos Autónomos que determine la Ley.***

Candal, M. (2005:104) refiere que ésta exención se encuentra basada en el concepto internacionalmente conocido como “Inmunidad Fiscal del Estado y sus entes político-territoriales”. En lo que respecta a los sujetos o entes exentos contenidos en el mencionado numeral se encuentran:

- a) Las entidades venezolanas de carácter público:** El Artículo 16 del Reglamento de la LISLR, exige que sea la misma ley que crea la entidad la que determine su carácter público.
- b) El Banco Central de Venezuela**
- c) El Banco de Desarrollo Económico y Social de Venezuela**
- d) Los demás institutos autónomos que determine la Ley.**

Es preciso aclarar la reciente posición asumida por la Administración Tributaria en cuanto al tratamiento impositivo de las “Empresas del Estado”, pues se presta a confusión el hecho de que algunas empresas se consideren de carácter público por la conformación de capital de propiedad oficial, aun cuando se dediquen a actividades de naturaleza comercial.

Sobre éste supuesto de hecho, cabe resaltar que el SENIAT, a través de su portal web <http://www.seniat.gob.ve>, por medio de la Consulta N°39167 (accesible a texto completo en la dirección http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/manejador_contenido_seniat/02normativa_legal/2.6doctrina), consultado el 1 de agosto de 2009, señala que:

“Las empresas del Estado son sociedades mercantiles de capital público que se constituyen y funcionan conforme al procedimiento y al régimen jurídico establecido en el Código de Comercio, por lo que son formas jurídicas de derecho privado, incorporadas por voluntad de la Ley al sector público lo que naturalmente las convierte en entes públicos y las torna susceptibles de la aplicación de un régimen especial de derecho público, en lo atinente a crédito público, a presupuesto y a la privatización, y su vez de remarcar la diferencia e incorporarlas a la estructura organizativa del Estado, o mejor de la Administración Pública, precisamente a través de la variable patrimonial. El Estado se sometió a un régimen jurídico de derecho privado y se colocó en las mismas condiciones jurídicas que los particulares en cuanto a su actividad administrativa de gestión económica.

Pues bien, los entes pueden asumir una forma de derecho público o forma de derecho privado. Asimismo, independientemente de la forma asumida, pueden manifestarse en sus actuaciones las prerrogativas propias del poder público o simplemente desplegar sus actividades de conformidad con las normas que regulan la actividad de los particulares. Esta clasificación de actividades estatales obedece al criterio de la utilización o no del “Poder de Imperium” del Estado, según el cual éste actúa no de conformidad con normas de derecho público que establecen y limitan de manera general y abstracta el actuar de la administración (normas atributivas de competencia), sino que sus atribuciones están definidas por los contratos de derecho civil y mercantil y supletoriamente por las leyes y normas de derecho privado cuya observancia es obligatoria sólo si obedece a razones de orden público, consagratoria de prohibiciones al principio de la autonomía de la voluntad de las personas de derecho privado.

En tal sentido, puede decirse que las Empresas del Estado, son entes públicos creados bajo formas de derecho privado, siendo que en el numeral 1º, del artículo 14 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, establece que las entidades venezolanas de carácter público, esto es, establecidas bajo formas de derecho público, estarán exentas del mencionado tributo.

Siendo así, en el caso bajo análisis se debe indicar que las Empresas del Estado, en virtud de los razonamientos precedentemente expuestos no están exentas del Impuesto Sobre la Renta, por lo cual no sólo debe cumplir la obligación tributaria derivada de este impuesto, sino además, todos los deberes formales inherentes a su condición de contribuyente del Impuesto Sobre la Renta”.

Es así como la Administración Tributaria fija su posición en torno a la situación impositiva de las Empresas del Estado, al excluirlas del beneficio consagrado en el artículo 14, numeral 1º de la LISLR. Justificando su posición en el hecho de que se trata de entes públicos, creadas bajo forma de derecho privado, y la exención abarca sólo a las establecidas bajo formas de derecho público.

2. Los agentes y demás funcionarios diplomáticos extranjeros acreditados en la República Bolivariana de Venezuela, por las remuneraciones que reciban de sus gobiernos. También los agentes consulares y otros agentes o funcionarios de gobiernos extranjeros que, con autorización del gobierno nacional, residen en la República Bolivariana de Venezuela, por las

remuneraciones que reciban de sus gobiernos, siempre que exista reciprocidad de exención con el respectivo país a favor de los agentes o funcionarios venezolanos; y las rentas que obtengan los organismos internacionales y sus funcionarios, de acuerdo con lo previsto en los Convenios Internacionales suscritos por la República Bolivariana de Venezuela.

Es práctica común en las legislaciones del mundo, la reciprocidad en materia de ISLR, basados en el principio de que estos funcionarios son sujetos pasivos en sus respectivos países de origen, evitando así la doble imposición tributaria.

Los supuestos para que proceda la exención son:

- a) Incluye sólo las remuneraciones de los agentes y demás funcionarios, gravando los demás enriquecimientos considerados la LISLR.
- b) Los agentes y diplomáticos deben estar debidamente acreditados por su país de origen.
- c) Los agentes consulares o funcionarios de gobiernos extranjeros, deben residir autorizados por el gobierno nacional.
- d) Aplica sólo para aquellos funcionarios extranjeros cuyos países dan a los funcionarios venezolanos acreditados en su país, un beneficio similar, es decir, reciprocidad.

- e) Los agentes y demás funcionarios diplomáticos extranjeros, deberán comprobar su cualidad mediante una certificación expedida por el Ministerio de Relaciones Exteriores (Artículo 18 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta).

3. Las instituciones benéficas y de asistencia social, siempre que sus enriquecimientos se hayan obtenido como medio para lograr los fines antes señalados; que en ningún caso, distribuyan ganancias, beneficios de cualquier naturaleza o miembros y que no realicen pagos a título de reparto de utilidades o de su patrimonio.

El Artículo 17 RLISLR define lo que a efectos de la LISLR deber entenderse por instituciones benéficas e instituciones de asistencia social:

“[...] a) Instituciones benéficas, las que sin fines de lucro tengan por objeto prestar servicios médicos, docentes o suministrar alimentos, vestidos, o albergues a los desvalidos, o suministrar fondos para los mismos objetivos, en el país.

a) Instituciones de asistencia social, las que sin fines de lucro, tengan por objeto realizar actividades en el país dirigidas a la prevención o disminución de enfermedades, la miseria, el vicio y otros males sociales, al igual que las que se dediquen a la protección de los derechos humanos o a suministrar fondos para estos mismos fines [...]”.

Los requisitos exigidos para calificar como institución benéfica o de asistencia social, en aras de gozar de la exención tributaria contenida en la LISLR son los siguientes:

- 1) Que sus enriquecimientos deben haberse obtenido como medio para lograr sus fines.
- 2) Que no distribuyan ganancias o beneficios de cualquier naturaleza o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros.
- 3) Que no realicen pagos a título de reparto de utilidades o de su patrimonio.

En cuanto a la condición mencionada en el literal a) del artículo 17, es indispensable analizar la forma asociativa que adopta la institución, pues dependiendo de ésta figura llevará implícita una serie de características propias, derivadas bien sea del Código Civil o del Código de Comercio. Este punto específico es objeto de discusión entre algunas sociedades civiles y la Administración Tributaria, al negárseles la calificación de exención por la redacción indebida de alguno de los artículos de su documento constitutivo estatutario. Estas sociedades pueden generar enriquecimiento, sólo que debe ser totalmente invertido en el cumplimiento de sus fines, y bajo ninguna causa, distribuido entre sus fundadores, asociados o miembros.

4. Los trabajadores o sus beneficiarios, por las indemnizaciones que reciban con ocasión del trabajo,

cuando les sean pagadas conforme a la Ley o a contratos de trabajo, por los intereses y el producto de los fideicomisos constituidos conforme a la Ley Orgánica del Trabajo y por los productos de los fondos de retiro y de pensiones.

En lo referente a este punto, se evidencia que se trata de un beneficio inherente a las personas naturales en su condición de trabajadores, estando exentas las rentas originadas por lo señalado a continuación:

- a) Indemnizaciones fundadas en la Ley Orgánica del Trabajo (LOT)
- b) Indemnizaciones derivadas de contratos de trabajo, bien sean individuales o colectivos
- c) Intereses generados por fideicomisos constituidos conforme a la LOT.
- d) Fondos de retiro y de pensiones: Estos aportes pueden considerados como ahorros futuros.

5. Los asegurados y sus beneficiarios, por las indemnizaciones que reciban en razón de contratos de seguros; pero deberán incluirse en los ingresos brutos aquellas que compensen pérdidas que hubieren sido incluidas en el costo o en las deducciones.

Candal, M. (2005:106) dice el objetivo de esta exención es la de dispensar del pago de impuesto sobre la renta a los contribuyentes perceptores o beneficiarios de indemnizaciones otorgadas por parte de compañías de seguros. En los casos de indemnizaciones no existe un incremento patrimonial, se trata del resarcimiento de un daño causado y se parte del supuesto que la compensación recibida será invertida en la reposición del bien siniestrado.

Esta exención sólo aplica cuando la pérdida que origina la indemnización no haya sido deducida de los ingresos. En estos casos los contribuyentes deben analizar qué opción resulta más conveniente: a) no deducir fiscalmente la pérdida y considerar la totalidad de la indemnización como exenta del ISLR o b) deducir fiscalmente la pérdida y considerar gravable la diferencia, entre la indemnización y el valor fiscal del bien siniestrado. Esto en los casos que la indemnización supere el valor del bien.

Adicionalmente para que aplique la exención a la indemnización, es de suponer que el activo debe estar incorporado a la producción de la renta. Si se tratase de un particular, que no desarrolla actividades comerciales, no podrá deducir la pérdida de sus activos, sin embargo, tampoco declarará la indemnización del seguro.

6. Los pensionados o jubilados, por las pensiones que reciban por concepto de retiro, jubilación o invalidez, aún en el caso de que tales pensiones se traspasen a sus herederos, conforme a la legislación que las regula.

Esta exención, aparentemente clara, dispensa del pago del ISLR las rentas obtenidas en carácter de retiro, jubilación o invalidez. No obstante, no hay exactitud sobre el alcance de la norma en cuanto al origen de la renta (territorial o extraterritorial). Al no existir restricción expresa, se pueden considerar exentas todas las rentas percibidas por retiro, jubilación o invalidez, de forma general, aún cuando las mismas provengan del extranjero. Surge la duda si se trata únicamente de pensiones públicas o si también puede incluirse las originadas por sistemas de previsión social privados.

7. Los donatarios, herederos y legatarios, por las donaciones, herencias y legados que perciban.

La herencia o legado, es el conjunto de bienes, derechos y obligaciones transmitidos a los herederos o legatarios, al fallecer una persona, indicado de manera expresa en el testamento, sin perjuicio de la herencia legítima de los herederos forzosos. Por tanto, los herederos y legatarios son las personas receptoras de los bienes, derechos y obligaciones.

El artículo 1.431 del Código Civil define la donación de la siguiente manera: *“La donación es el contrato por el cual una persona transfiere gratuitamente una cosa u otro derecho de su patrimonio a otra persona que lo acepta”*. El donante es quien da gratuitamente un bien, y el donatario es el receptor del bien. Específicamente en materia de donaciones, el donante y el donatario son responsables solidarios del impuesto que grava la donación.

La razón de ésta exención es evitar la doble imposición jurídica, debido a que éste enriquecimiento es gravado con el impuesto establecido en la Ley de Impuesto de Donaciones, Sucesiones y Demás Ramos Conexos. En la doble imposición jurídica, un sujeto pasivo es gravado por un mismo hecho imponible, en un mismo período. De no establecerse ésta dispensa a estas rentas, los donatarios, herederos y legatarios pagarían “por el mismo dinero” dos impuestos, el ISLR y el impuesto de donaciones, sucesiones y demás ramos conexos.

8. Los afiliados a las cajas y cooperativas de ahorro, siempre que correspondan a un plan general y único establecido para todos los trabajadores de la empresa que pertenezcan a una misma categoría profesional de la empresa de que se trate, mientras se mantengan en la caja o cooperativa de ahorros, a los fondos o planes de retiro, jubilación e invalidez por los aportes que hagan las empresas u otras entidades a favor de sus trabajadores, así como también por los frutos o proventos derivados de tales fondos.

Las cajas de ahorros son asociaciones civiles sin fines de lucro, creadas y dirigidas por sus asociados, destinadas a fomentar el ahorro, recibiendo, administrando e invirtiendo, los aportes acordados. Por otra parte, los fondos de ahorro también son asociaciones sin fines de lucro, creadas por las empresas conjuntamente con los trabajadores, en beneficio exclusivo de éstos, recibiendo, administrando e invirtiendo los aportes acordados (Artículo 3 de la Ley de Cajas de Ahorro y Fondos de Ahorro).

Los planes de retiro, jubilación o invalidez, son fondos que complementan, a futuro, la pensión del Instituto Venezolano de los Seguros Sociales y que pretenden garantizar a los trabajadores una calidad de vida igual a la que poseen en la actualidad.

De la lectura y análisis del numeral señalado, existen varias consideraciones a puntualizar. Cuando la ley dice "*para todos los trabajadores de la empresa que pertenezcan a una misma categoría profesional de la empresa de que se trate*", pareciera ser que se trata de la existencia en cada organización de una caja y cooperativa de ahorro por categoría profesional, es decir, discriminando entre directivos, ejecutivos, profesionales, técnicos y obreros por mencionar algunas categorías. Bien puede pensarse que se trata de un error en la redacción, pues la intención del legislador no es otra que la de favorecer los aportes que hagan las organizaciones a favor de sus trabajadores para incentivar el ahorro.

Esta exención se aplicaría hasta el momento en que el trabajador manifieste su voluntad de retirarse de la caja o cooperativa de ahorro. Sin embargo, para algunos especialistas no está claro el momento en el cual se mantiene el beneficio, pues alegan que también podría interpretarse que la exención se mantiene mientras el trabajador mantenga los haberes en la caja o cooperativa de ahorro, aún cuando el trabajador ya no se encuentre afiliado a la misma.

Este beneficio se hace extensivo a los frutos o proventos derivados de tales fondos, es decir, los intereses percibidos por los trabajadores generados por sus aportes.

En el numeral 6º, del artículo 14 de la LISLR, se mencionaba la exención aplicada a las rentas obtenidas por pensionados o jubilados, bien sea por concepto de jubilación, retiro o invalidez. En el numeral 8º, se incluyen los aportes mensuales que hagan las organizaciones a favor de sus trabajadores para la constitución de los fondos de retiro, jubilación e invalidez. No obstante, la norma no menciona las características de los fondos o planes de retiro, jubilación e invalidez, por lo que al no ser especificadas, la exención aplicaría indistintamente a todos los fondos de retiro, jubilación e invalidez, constituidos legalmente y acorde con las políticas de cada organización.

Al igual que sucede en el caso de las exenciones del numeral 6, del artículo 14 de la LISLR, la norma no aclara el alcance en cuanto al origen de la renta (territorial o extraterritorial), por lo que se aplicaría el mismo criterio expuesto para el caso antes mencionado.

9. Las personas naturales, por los enriquecimientos provenientes de los intereses generados por depósitos a plazo fijo, cédulas hipotecarias, certificados de ahorro y cualquier otro instrumento de ahorro previsto en la Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras o en Leyes especiales, así como los rendimientos que obtengan por inversiones efectuadas en fondos mutuales o de inversión de oferta pública.

El RLISLR en su artículo 19 hace referencia a este numeral, y dice:
“[...] comprende los enriquecimientos de fuente territorial provenientes de

intereses generados por depósitos a plazo fijo, cédulas hipotecarias, certificados de ahorro y cualquier otro instrumento de ahorro previsto en la Ley General de Bancos y Otras Instituciones Financieras o en leyes especiales, así como los rendimientos territoriales que obtengan por inversiones en fondos mutuales o de inversión de oferta pública efectuadas en Venezuela". Se observa como el RLISLR aclara la norma en lo referente a la fuente de las rentas, limitando la exención sólo a los intereses generados por los plazos fijos, cédulas hipotecarias, certificados de ahorro de origen territorial.

La falta de certeza se presenta en cuanto a las rentas extraterritoriales provenientes de fondos mutuales o de inversión de oferta pública, debido a que la redacción utilizada por el legislador abre la posibilidad de pensar que el fruto de estos instrumentos pudiera estar exento. No existe una limitación expresa a la fuente territorial, tal y como sucede con los plazos fijos, cédulas hipotecarias y certificados de ahorro.

A pesar de las interpretaciones a que da lugar la redacción del artículo 19 del RLISLR, es lógico pensar que también los rendimientos exentos generados por fondos mutuales o de inversión de oferta pública estarían restringidos a los de fuente territorial.

Esta exención es sólo aplicable a las personas naturales, por lo que el beneficio no alcanza a las personas jurídicas, debiendo éstas últimas incluir estos rendimientos dentro de sus ingresos a efectos del cálculo del impuesto sobre la renta.

10. Las instituciones dedicadas exclusivamente a actividades religiosas, artísticas, científicas, de conservación, defensa y mejoramiento del ambiente, tecnológicas, culturales, deportivas y las asociaciones profesionales o gremiales, siempre que no persigan fines de lucro, por los enriquecimientos obtenidos como medios para lograr sus fines, que en ningún caso distribuyan ganancias, beneficios de cualquier índole o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros de cualquier naturaleza y que sólo realicen pagos normales y necesarios para el desarrollo de las actividades que le son propias. Igualmente, y bajo las mismas condiciones, las instituciones universitarias y las educacionales, por los enriquecimientos obtenidos cuando presten sus servicios dentro de las condiciones generales fijadas por el Ejecutivo Nacional.

Se encuentran ciertas similitudes con las condiciones establecidas para el disfrute de la exención del numeral 3º, artículo 14 de la LISLR. Sin embargo, posee características propias, y mas limitantes que las del mencionado numeral. Incluyendo, en otros, la aplicación del concepto de “normalidad” en sus pagos, además de necesarios.

Del análisis del artículo 14, numeral 10º, se puede señalar que los requisitos concurrentes son a) La dedicación exclusiva a actividades religiosas, artísticas, científicas, de conservación, defensa y mejoramientos del ambiente, tecnológicos, culturales, deportivos, b) Que no persigan fines de lucro, c) Que sus enriquecimientos sean obtenidos como medio para lograr sus fines, d) Que no distribuyan ganancias, o

beneficios de cualquier índole a sus asociados o miembros de cualquier naturaleza, e) Que sólo realicen pagos normales y necesarios para el desarrollo de las actividades que le son propias. Adicionalmente, para las instituciones universitarias y las educacionales f) Que sus servicios se presten dentro de las condiciones establecidas por el Ejecutivo.

- a) **La dedicación exclusiva a actividades religiosas, artísticas, científicas, de conservación, defensa y mejoramiento del ambiente, tecnológicas, culturales, deportivas.**

Las instituciones sin fines de lucro deben dedicarse exclusivamente a las actividades enumeradas en la ley. Todas estas actividades contribuyen a la solución de problemas del medio ambiente, desarrollo económico y cultural del país.

- b) **Que no persigan fines de lucro.**

Cuando se dice que la institución no persiga fines de lucro, es práctica común que se asocie el lucro a la obtención de enriquecimiento. No existe ninguna sociedad que se cree con el objeto de generar pérdidas, y es por eso que cuando se habla de instituciones sin fines de lucro, se hace referencia indefectiblemente es al destino del enriquecimiento, y no a la obtención o no del mismo, y ese destino debe ser inexorablemente invertido en su fin social.

En este punto juega un papel muy importante la redacción del documento constitutivo. Es común encontrar instituciones sin fines de lucro conformadas bajo la figura de sociedades civiles, dirigidas por una Junta

Directiva. En atención a la definición del artículo 1649 del Código Civil “*el contrato de sociedad es aquel por el cual dos o mas personas convienen en contribuir, cada uno con la propiedad o el uso de las cosas, o con su propia industria, a la realización de un fin económico común*”. En este caso, para la obtención de la calificación de exención por parte de la Administración Tributaria, es necesario aportar elementos probatorios tendientes a demostrar que a pesar de su constitución como sociedad civil que, de acuerdo con lo expuesto, trae consigo un resultado económico, demuestre que la prestación de sus servicios no implica una finalidad lucrativa para sus asociados.

c) Que sus enriquecimientos sean obtenidos como medio para lograr sus fines.

Cabe destacar que el documento estatutario de estas instituciones debe establecer de forma clara el destino de sus ingresos. Se debe expresar que éste será revertido en beneficio de la labor social que se cumple. Del mismo modo, debe contener el destino de los recursos en caso de disolución, pues este punto también constituye un aspecto de alta valoración, por parte de la Administración Tributaria, al momento de analizar el otorgamiento de la calificación de exención.

d) Que no distribuyan ganancias, o beneficios de cualquier índole a sus asociados o miembros de cualquier naturaleza.

Como ya se expuso anteriormente, la condición de las instituciones sin fines de lucro no está relacionada a la obtención o no de enriquecimiento,

sino al destino de ese enriquecimiento, el cual debe ser invertido en su labor social, y en ningún caso distribuido entre quienes dirigen la institución.

e) Que sólo realicen pagos normales y necesarios para el desarrollo de las actividades que le son propias.

En el cumplimiento de este requisito debe manejarse con especial cuidado las asignaciones del personal directivo, pues cualquier pago que no sea considerado “normal y necesario” para el desempeño de sus actividades, puede tomarse como reparto de ganancias o beneficios, causando así el incumplimiento de una de las exigencias para el disfrute de la exención.

f) Que sus servicios se presten dentro de las condiciones establecidas por el Ejecutivo. Requisito que aplica sólo a las instituciones universitarias y las educacionales.

En este punto se hace necesario aclarar la figura de las universidades, pues ellas no encajan dentro de las definiciones de sociedades mencionadas dentro de las personas jurídicas. Éstas entidades se encuentran reguladas por la Ley de Universidades, y son contribuyentes del impuesto sobre la renta, según el artículo 7 de la ley cuando en el literal “e” se incluye a todas las entidades económicas y jurídicas. Las universidades son nacionales o privadas. Las nacionales adquieren personalidad jurídica con la publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela del Decreto del Ejecutivo Nacional por el cual se crean. Las privadas adquieren personalidad jurídica con la protocolización en la Oficina Subalternad de Registro del lugar donde funcionará, de la solicitud al Ministerio de Educación, la copia certificada del título jurídico por el cual se crea la

universidad, el proyecto del estatuto orgánico, y finalmente la autorización del Ejecutivo Nacional

Para ellas especialmente, se agrega otro requisito concurrente a los existentes para las demás instituciones sin fines de lucro, y es que deben prestar sus servicios dentro de las condiciones fijadas por el Ejecutivo Nacional.

Sin embargo, cuando el numeral 10º del artículo 14 de la LISLR hace referencia a las instituciones universitarias y centros educacionales, la redacción deja lugar a varias interpretaciones: que se encuentra exenta la institución universitaria y centro educacional, o que la exención es aplicada sólo a la renta producida por su actividad educativa.

Quando el mencionado numeral dice “[...] *Igualmente, y bajo las mismas condiciones, las instituciones universitarias y las educacionales, por los enriquecimientos obtenidos cuando presten sus servicios dentro de las condiciones generales fijadas por el Ejecutivo Nacional*”, bien podría interpretarse que el legislador eximió los enriquecimientos obtenidos por las instituciones universitarias y centros educacionales, de forma general, siempre y cuando estos servicios educacionales se presten en cumplimiento de la normativa establecida por el Ejecutivo.

No obstante, resulta improcedente desde todo punto de vista que una institución educativa sin fines de lucro realice actividades paralelas que generen de manera representativa enriquecimientos superiores o equiparables al enriquecimiento generado por su actividad educativa, pues distorsiona de esta manera la intención del legislador, que no es otra que

la de fomentar la educación, a través del otorgamiento de un beneficio fiscal a las instituciones privadas sin fines de lucro.

Ya precisados los supuestos señalados en el numeral 10º, del artículo 14 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, es importante comentar el párrafo único del referido artículo:

“Parágrafo Único: Los beneficiarios de las exenciones previstas en los numerales 3 y 10 de este artículo deberán justificar ante la Administración Tributaria que reúnen las condiciones para el disfrute de la exención, en la forma que establezca el Reglamento. En cada caso, la Administración Tributaria otorgará la calificación y registro de la exención correspondiente”.

Esto quiere decir que no basta con encuadrar dentro de los supuestos establecidos en la ley para gozar de la exención, es indispensable justificarlos ante la Administración Tributaria. Hasta tanto la Administración Tributaria no conceda la calificación de exención, no se puede disfrutar de dicho beneficio y por ende se debe cumplir con todas las obligaciones señaladas para los contribuyentes no exentos, incluso pagar el mencionado tributo conforme a la Tarifa N° 1, tal y como lo establece el artículo 9 de la LISLR.

11. Las instituciones de ahorro y previsión social, los fondos de ahorros, de pensiones y de retiro por los enriquecimientos que obtengan en el desempeño de las actividades que les son propias. Igualmente, las

sociedades cooperativas cuando operen bajo las condiciones generales fijadas por el Ejecutivo Nacional.

Estas instituciones tienen por objeto incentivar el ahorro sistemático y previsión social entre sus afiliados. Conceder préstamos a bajo interés a sus asociados, y en general buscar el máximo beneficio para sus miembros. Igualmente la exención se extiende a las cooperativas, siempre y cuando operen bajo las condiciones fijadas por el Ejecutivo Nacional. El artículo 20 del RLISLR establece que “*se entenderá que una sociedad cooperativa opera bajo las condiciones fijadas por el Ejecutivo Nacional, cuando cumpla con las formalidades y requisitos establecidos en las leyes o reglamentos para su ejercicio*”.

Tal y como sucede en otros numerales del artículo 14 de la LISLR, no se tiene claro el alcance de la exención en cuanto a la fuente de las rentas, territorial o extraterritorial. El legislador al omitir esta restricción pareciera darle cabida a la posibilidad de computar como exentas los enriquecimientos acaecidos en el extranjero.

12. Las empresas estatales nacionales que se dediquen a la explotación de hidrocarburos y actividades conexas, por los enriquecimientos extraordinarios provenientes del valor comercial que les sea reconocido por sus asociados a los activos representados por estudios previos, informaciones, conocimientos e instructivos técnicos, fórmulas, datos, grabaciones, películas, especificaciones y otros bienes de similar naturaleza relacionados con los proyectos

objeto de asociación destinados al desarrollo de los mismos, en virtud de los Convenios de Asociación que dichas empresas celebren de conformidad con la Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y el Comercio de los Hidrocarburos o mediante contratos de interés nacional previstos en la Constitución.

Esta disposición va dirigida exclusivamente a las empresas estatales dedicadas a la explotación de minas e hidrocarburos y exime del pago de impuesto sobre la renta los enriquecimientos generados por los aportes de activos intangibles a valor de mercado a terceros, en virtud de Convenios de Asociación celebrados conforme a la Ley de Hidrocarburos o mediante contratos de interés nacional previstos en la Constitución Nacional.

13. Los enriquecimientos provenientes de los bonos de deuda pública nacional y cualquier otra modalidad de título valor emitido por la República.

El RLISLR en su artículo 21, establece lo que se entiende por títulos emitidos por la República y dice que son “[...] aquéllos que de conformidad con lo establecido en la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público corresponda emitir a la República por operaciones de crédito público”.

En el caso de la exención aplicada a los enriquecimientos provenientes de los bonos de la deuda pública, el legislador no delimitó los conceptos que englobaba dicho enriquecimiento. Siendo así, bien

puede incluirse tanto los intereses, como las ganancias de capital, si fuese el caso.

14. Los estudiantes becados por los montos que reciban para cubrir sus gastos de manutención, de estudios o de formación.

En este numeral se dispensa del pago de ISLR los montos que reciban los becarios para gastos de manutención, de estudios o de formación. De la redacción del artículo se puede inferir que esta exención aplica de manera amplia a todas las becas, sin discriminar la procedencia territorial de la misma.

Adicional a las exenciones mencionadas en el artículo 14 de la LISLR, existe una exención de base, y es la establecida en el artículo 80 *ejusdem*, que dispensa del pago a las personas naturales que obtengan un enriquecimiento global neto anual inferior a un mil unidades tributarias (1.000 U.T.) o ingresos brutos anuales inferiores a un mil quinientas unidades tributarias (1.500 U.T.).

Ya se han analizado las exenciones contenidas en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, sus requisitos, supuestos de procedencia, vacíos legales, y posibles interpretaciones ante los mismos. No obstante, también resulta de vital importancia conocer los deberes formales a los cuales deben dar cumplimiento los contribuyentes exentos y qué razones motivan la pérdida de la exención.

3.5. Deberes formales de los contribuyentes del ISLR

Los deberes formales pueden ser definidos como aquellas obligaciones de contenido no patrimonial, establecidas en el Código Orgánico Tributario o por otras normas tributarias, a los contribuyentes, responsables o algunos terceros, y tienen como finalidad facilitar el control y fiscalización de la Administración Tributaria.

El artículo 22 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta establece claramente que:

“Los beneficiarios de las exenciones establecidas en el artículo 14 de la Ley, en todo caso estarán sujetos a fiscalización, deberán cumplir con las obligaciones y deberes formales previstos para los contribuyentes e inscribirse en los registros que a tal efecto señale la Administración Tributaria”.

Es así como, por disposición expresa de una norma, las personas o rentas exentas quedan obligadas al cumplimiento de todos los deberes formales impuestos para los contribuyentes no exentos, ni exonerados, y su incumplimiento será sancionado conforme con lo establecido en el Código Orgánico Tributario.

El artículo 99 del COT, hace referencia a los siguientes deberes formales:

1. Inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas.

2. Emitir o exigir comprobantes (facturas o documentos equivalentes).
3. Llevar libros o registros contables o especiales.
4. Presentar declaraciones y comunicaciones.
5. Permitir el control de la Administración Tributaria.
6. Informar y comparecer ante la Administración Tributaria.
7. Acatar las órdenes de la Administración Tributaria, dictadas en uso de sus facultades legales
8. Así como cualquier otro contenido en el mismo COT, leyes especiales, reglamentos o disposiciones generales de organismos competentes.

A continuación se hará mención a los deberes formales más relevantes en materia de impuesto sobre la renta, contenidos en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y el Reglamento Parcial en Materia de Retenciones de Impuesto Sobre la Renta, cuyo cumplimiento es obligatorio para los contribuyentes exentos, en los casos que les sea aplicable, según la naturaleza de su actividad.

3.5.1. Deberes formales contenidos en la Ley de Impuesto Sobre la Renta

Base legal: Artículo 3 LISLR.

“Los beneficios de los Tratados para evitar la Doble Tributación suscritos por la República Bolivariana de Venezuela con otros países y que hayan entrado en vigor, sólo serán aplicables cuando el contribuyente demuestre, en cualquier momento, que es residente en el país del cual se trate y se cumplan con las disposiciones del Tratado respectivo. A los efectos de probar la residencia, las constancias expedidas por autoridades extranjeras, harán fe, previa traducción oficial y legalización”.

El deber formal:

Solicitar la emisión de un documento a la autoridad del país de residencia del beneficiario de la renta, que demuestre la residencia fiscal en esa jurisdicción. Este documento debe ser traducido oficialmente al español y cumplir con los pasos de legalización previstos en la Convención de la Haya del cinco (5) de octubre de 1961.

Base legal: Artículo 10 de la LISLR

“Las sociedades y comunidades a que se refiere el literal c) del artículo 7 de esta Ley, no estarán sujetos al pago del impuesto por sus enriquecimientos netos, en razón de que el gravamen se cobrará en cabeza de los socios o comuneros, pero estarán sometidas al régimen de esta Ley para la determinación de sus enriquecimientos, así como a las obligaciones de control y fiscalización que ella establece y responderán solidariamente del pago del impuesto que, con motivo de las participaciones, corresponda pagar a sus socios o comuneros. La suma de las participaciones que deberán declarar los socios o comuneros será igual al monto de los enriquecimientos

obtenidos en el correspondiente ejercicio por tales sociedades o comunidades. A igual régimen estarán sometidos los consorcios.

[...]

Las personas jurídicas integrantes del consorcio y los comuneros integrantes de las comunidades a las que se refiere el literal c) del artículo 7 de esta Ley deberán designar un representante para efectos fiscales, el cual se encargará de determinar los enriquecimientos o pérdidas del consorcio o comunidad, de informar a la Administración Tributaria la manera como se repartieron las utilidades o pérdidas, de identificar a cada una de las partes contratantes con respectivo número de Registro de Información Fiscal (R.I.F.), de indicar el domicilio fiscal de cada uno de los integrantes del consorcio o comunidad y de dar cumplimiento a los deberes formales que determine el Reglamento o la Administración Tributaria. Dicha designación debe ser notificada por escrito a la oficina de la Administración Tributaria donde se realice la actividad del consorcio o de la comunidad a la del domicilio fiscal del representante designado.

[...]"

El deber formal:

Los consorcios deberán nombrar un representante a efectos fiscales y notificar dicha designación ante la Administración Tributaria. Este representante será el encargado de informar a la autoridad tributaria de: la forma en que se repartieron las utilidades o las pérdidas, identificar con el

Registro de Información Fiscal, a cada una de las partes e indicar el domicilio fiscal de cada uno de los integrantes del consorcio o comunidad.

Base legal: Artículo 14, párrafo único de la LISLR

“Los beneficiarios de las exenciones previstas en los numerales 3 y 10 de este artículo deberán justificar ante la Administración Tributaria que reúnen las condiciones para el disfrute de la exención, en la forma que establezca el Reglamento. En cada caso, la Administración Tributaria otorgará la calificación y registro de la exención correspondiente”.

El deber formal:

Los sujetos beneficiarios de exenciones, contenidos en el numeral 3° y 10° del artículo 14 de la LISLR, deberán justificar ante la Administración Tributaria que reúne las condiciones necesarias para calificar dentro de los supuestos establecidos en la LISLR. Para ello deberán dirigir a la Administración Tributaria una representación acompañada de copia de su acta constitutiva, reglamento interno, estatuto y cualquier otro documento interno.

Base legal: Artículo 23, párrafo primero, de la LISLR y artículo 91 de la LISLR

Artículo 23, párrafo único, LISLR:

“El costo de los bienes será el que conste en las facturas emanadas directamente del vendedor, siempre que los precios no sean mayores

que los normales en el mercado. Para ser aceptadas como prueba de costo, en las facturas deberá aparecer el número de Registro de Información Fiscal (RIF) del vendedor, salvo cuando se trate de compras realizadas por el contribuyente en el exterior, en cuyo caso, deberá acompañarse de la factura correspondiente. No constituirán prueba de costo, las notas de débito de empresas filiales, cuando no están amparadas por los documentos originales del vendedor”.

Artículo 91 LISLR:

“Los emisores de comprobantes de ventas o de prestación de servicios realizados en el país, deberán cumplir con los requisitos de facturación establecidos por la Administración Tributaria, incluyendo en los mismos su número de Registro de Información Fiscal (RIF). A todos los efectos previstos en esta Ley, sólo se aceptarán estos comprobantes como prueba de haberse efectuado el desembolso, cuando aparezcan en ellos el número de Registro de Información Fiscal (RIF) del emisor y sean emitidos de acuerdo con la normativa sobre facturación establecida por la Administración Tributaria.”

El deber formal:

Soportar todas las operaciones que representen deducciones del costo, con facturas que indiquen el número de Registro de Información Fiscal del vendedor, en los casos de proveedores de bienes o servicios residenciados fiscalmente en el país. Adicionalmente, y completando lo indicado en el artículo 23 de la LISLR, el artículo 91 establece que los soportes documentales deben cumplir con los requisitos de facturación previstos por la Administración Tributaria.

Base legal: Artículo 27, párrafo decimocuarto y párrafo decimosexto, de la LISLR

Parágrafo Decimocuarto:

“No se admitirá la deducción ni la imputación al costo de los egresos por concepto de asistencia técnica o servicios tecnológicos pagados a favor de empresas del exterior, cuando tales servicios se presten o puedan prestarse en el país para el momento de su causación. A estos fines, el contribuyente, deberá presentar ante la Administración Tributaria, los documentos y demás recaudos que demuestren las gestiones realizadas para lograr la contratación de tales servicios en el país”.

Parágrafo Decimosexto:

“Para obtener el enriquecimiento neto de fuente extranjera, sólo se admitirán los gastos incurridos en el extranjero cuando sean normales y necesarios para la operación del contribuyente que tribute sus rentas mundiales, atendiendo a factores tales como la relación que exista entre las ventas, servicios, gastos o los ingresos brutos y el desembolso de que se trate de igual o similar naturaleza, de contribuyentes que desarrollen en la República Bolivariana de Venezuela la misma actividad o una semejante. Estos gastos se comprobarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad con las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, al menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos según corresponda, la naturaleza u objeto

de la operación y la fecha y monto de la misma. El contribuyente deberá presentar una traducción al castellano de tales documentos”.

Los deberes formales:

Comprobar ante la Administración Tributaria la imposibilidad del contribuyente de contratar los servicios de una persona natural, persona jurídica o ente económico residenciado a efectos fiscales en el país. Si se trata de un establecimiento permanente o base fija, deberá disponer de los comprobantes que soporten las erogaciones por concepto de gastos de fuente local y los de fuente extraterritorial atribuibles a dicho establecimiento o base. En este último caso, los comprobantes deben ser traducidos al español y cumplir con los siguientes requisitos:

- Nombre y domicilio del vendedor.
- Fecha de la operación.
- Naturaleza de la operación.
- Monto de la operación.

Conservar los comprobantes que soporten la deducción de gastos de fuente extraterritorial, asociados a la renta de fuente territorial.

Contar con los soportes que sustentan los gastos de representación, utilizados como deducción.

En los pagos de capital e intereses, se debe determinar separadamente el importe de cada uno.

Base legal: Artículo 71 de la LISLR.

“[...]

Este dividendo presunto no procede en los casos en que la sucursal pruebe, a satisfacción de la Administración Tributaria, que efectuó totalmente en el país la reinversión de la diferencia entre la renta neta fiscal gravada y la renta neta. Esta reinversión deberá mantenerse en el país por el plazo mínimo de cinco (5) años. Los auditores externos de la sucursal deberán presentar anualmente con la declaración de rentas, una certificación que deje constancia que la utilidad a que se contrae este artículo se mantiene en la República Bolivariana de Venezuela.

[...]”.

El deber formal:

Comprobar ante la Administración Tributaria la reinversión en Venezuela, del excedente entre la renta neta contable y la renta neta fiscal gravada.

Base legal: Artículo 73 de la LISLR

“El impuesto proporcional que grava el dividendo en los términos de este Capítulo, será del treinta y cuatro por ciento (34%) y estará sujeto a retención total en el momento del pago o abono en cuenta.

Parágrafo Primero: En los casos de dividendos en acciones, emitidos por la empresa pagadora a personas naturales o jurídicas, el impuesto proporcional que grava el dividendo en los términos de este Capítulo, estará sujeto a un anticipo del impuesto del uno por ciento (1%) sobre el valor total del dividendo decretado, que se acreditará al monto del impuesto proporcional que resulte a pagar en la declaración en los términos señalados en este Capítulo.

La empresa pagadora deberá exigir el comprobante respectivo del pago del anticipo a que hace referencia el párrafo anterior, a los fines de registrar la titularidad de las acciones en el libro de accionista que a tal efecto lleve dicha empresa.

[...]"

El deber formal:

Las personas jurídicas domiciliadas en Venezuela que efectúen el pago de un dividendo en acciones, deberán exigir el comprobante de pago del anticipo del 1% por dividendo en acciones al receptor del dividendo.

Base legal: Artículo 89 de la LISLR

“Para fines de control fiscal, la Administración Tributaria podrá exigir, mediante providencia administrativa, que los beneficiarios de alguna de las exenciones previstas en el artículo 14 de esta Ley, presenten declaración jurada anual de los enriquecimientos exentos, por ante el funcionario u oficina y en los plazos y formas que determine la misma.

En todo caso la Administración Tributaria deberá verificar periódicamente el cumplimiento de las condiciones que dan derecho a las exenciones establecidas en el mencionado artículo 14 de esta Ley”.

El deber formal:

Los contribuyentes exentos deberán presentar una declaración jurada anual de los enriquecimientos exentos, ante el funcionario u oficina, en el plazo y forma que determine la Administración Tributaria, sólo a solicitud de la misma, mediante providencia administrativa.

Base legal: Artículo 90 de la LISLR

“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 activos y pasivos, muebles e inmuebles, corporales e incorporales, 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 este 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 aquéllos”.

El deber formal:

Llevar los registros contables con base a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Base legal: Artículo 97 de la LISLR

“Los contribuyentes que se dediquen a realizar actividades comerciales, industriales, de servicios y los titulares de enriquecimientos provenientes del ejercicio de profesiones liberales, sin relación de dependencia, deberán exhibir en el lugar más visible de su establecimiento, oficina, escritorio, consultorio o clínica, el comprobante numerado, fechado y sellado por la administración respectiva, de haber presentado la declaración de rentas del año inmediatamente anterior al ejercicio en curso. Igual requisito deberán cumplir las empresas agrícolas y pecuarias cuando operen bajo forma de sociedades.

Parágrafo Único: Los contribuyentes que contraten con el Gobierno Nacional, los estados, municipios, institutos autónomos y demás entes de carácter público o empresas del estado, deberán presentar las declaraciones correspondientes a los últimos cuatro (4) ejercicios, para hacer efectivos los pagos provenientes de dichos contratos”.

El deber formal:

Exhibir en un lugar visible del domicilio fiscal la declaración de rentas del año inmediatamente anterior al ejercicio en curso.

Base legal: Artículo 98 de la LISLR

“La Administración Tributaria llevará un Registro de Información Fiscal (RIF) numerado, en el cual deberán inscribirse las personas naturales o jurídicas, las comunidades y las entidades o agrupaciones sin personalidad jurídica, susceptibles en razón de sus bienes o actividades de ser sujetos o responsables del impuesto sobre la renta, así como los agentes de retención.

[...]”.

El deber formal:

Solicitar la inscripción ante la Administración Tributaria en el Registro de Información Fiscal.

Base legal: Artículo 99 de la LISLR

“Los contribuyentes, personas naturales, que cambien de residencia o domicilio, así como las personas jurídicas que cambien de sede social, establecimiento principal o domicilio, están obligados a notificar a la Administración de Finanzas a la cual pertenezcan, su nueva situación, dentro de los veinte (20) días siguientes al cambio”.

El deber formal:

Notificar a la Administración de Finanzas los cambios de residencia, domicilio, sede social o establecimiento principal dentro de los veinte días siguientes al cambio. Esto, a pesar de que el COT en su artículo 35, señala lo siguiente: *“Los sujetos tributarios pasivos tienen la obligación de informar a*

la Administración Tributaria, en un plazo máximo de un (1) mes de producido, los siguientes hechos:

“[...]”

2. Cambio del domicilio fiscal

[...]”

En opinión de Martínez, Alfredo (2007:56):

“Habría que analizar si se trata de la misma obligación prevista en dos normas jurídico-tributarias de diferente rango, en tal sentido nos encontramos que la disposición reglamentaria resulta mas completa pues se refiere a locuciones que son sinónimos, como es el caso de sede social, establecimiento principal, domicilio y residencia”.

Se considera aplicable la disposición contenida en el COT, que establece un plazo máximo de un (1) mes, por encima del previsto en el RLISLR, por ser una norma de mayor rango jurídico.

Base legal: Artículo 106 LISLR

“Para determinar el enriquecimiento o pérdida fiscal de las inversiones a que se refiere este Capítulo, los contribuyentes podrán imputar, proporcionalmente a su participación directa o indirecta en las mismas, los costos y las deducciones que correspondan, siempre que mantengan a disposición de la Administración Tributaria la

contabilidad y presenten, dentro del plazo correspondiente, la declaración informativa a que se refiere el artículo 107 de esta ley.

Parágrafo Único: Para efectos de este artículo se considera que el contribuyente tiene a disposición de las autoridades fiscales la contabilidad de sus inversiones ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, cuando la misma sea proporcionada a la Administración Tributaria al serle requerida”.

El deber formal:

Disponer en detalle de toda la documentación que soporte las operaciones realizadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Base legal: Artículo 108 LISLR

“El contribuyente llevará a efectos fiscales, una cuenta de los ingresos brutos, dividendos o utilidades, provenientes de las inversiones que tenga en jurisdicciones de baja imposición fiscal, en cada ejercicio fiscal.

[...]”.

El deber formal:

Llevar una partida contable que registre los ingresos brutos, dividendos o utilidades asociadas a las inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

3.5.2. Deberes formales contenidos en el Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (RLISLR)

Base legal: Artículo 18 del RLISLR

“A los efectos del disfrute de la exención establecida en el numeral 2 del artículo 14 de la Ley, los agentes y demás funcionarios diplomáticos extranjeros, deberán comprobar su cualidad mediante una certificación expedida por el Ministerio de Relaciones Exteriores”.

El deber formal:

Los agentes y demás funcionarios diplomáticos de otros países que realicen actividades diplomáticas en nuestro país, deberán comprobar su cualidad de agente o funcionario diplomático a través de la certificación emitida por el Ministerio de Relaciones Exteriores.

Base legal: Artículo 96 del RLISLR

“En cada cierre de ejercicio gravable, el contribuyente deberá elaborar un Balance General Fiscal Actualizado, el cual debe mostrar los activos no monetarios actualizados, los activos monetarios, los pasivos no monetarios actualizados, los pasivos monetarios, las cuentas de patrimonio sin actualizar y las cuentas Actualización del Patrimonio y Exclusiones Fiscales Históricas al Patrimonio, las cuales resumen todas las actualizaciones de activos y pasivos no monetarios y las exclusiones fiscales autorizadas por la Ley y este Reglamento. Las cuentas Actualización del Patrimonio y Exclusiones Fiscales Históricas al Patrimonio forman parte del patrimonio neto del contribuyente”.

El deber formal:

Elaborar, al cierre de cada ejercicio, un estado financiero denominado: Balance General Fiscal Actualizado, contentivo de la siguiente información:

- Activos monetarios.
- Activos no monetarios actualizados.
- Pasivos monetarios.
- Pasivos no monetarios actualizados.
- Cuentas del patrimonio sin actualizar.
- Cuenta actualización del patrimonio.
- Cuenta exclusiones históricas al patrimonio.

Base legal: Artículo 50, párrafo segundo del RLISLR

“Una vez elegida la unidad para la amortización, no podrá ser variada sin la autorización previa de la Administración Tributaria”.

El deber formal:

Solicitar autorización a la Administración Tributaria para la modificación del método de amortización.

Base legal: Artículos 58 y 59 del RLISLR.

Artículo 58:

“Cuando el contribuyente haya elegido el método de depreciación, las bases de éste y la unidad depreciable no podrán ser variadas sin la aprobación previa de la Administración Tributaria, quien mediante providencia dictará las condiciones, requisitos y procedimientos a fin de instrumentar las deducciones o costos correspondientes a las depreciaciones”.

Artículo 59:

“En los casos en que el contribuyente presuma que los activos permanentes depreciables tendrán una duración distinta de la tomada originalmente como base, podrá solicitar de la Administración con jurisdicción en su domicilio fiscal, la modificación de la cuota de depreciación que corresponda tanto al ejercicio en curso como a los siguientes”.

El deber formal:

Solicitar ante la Administración Tributaria autorización para el cambio en el método de depreciación, las bases de este y la unidad depreciable.

Base legal: Artículo 133 del RLISLR.

“Los contribuyentes y responsables deberán presentar las siguientes declaraciones:

1. Declaración Definitiva de Rentas.
2. Declaración Estimada de Rentas, según sea el caso
3. Declaraciones Sustitutivas, en los términos establecidos en el Código Orgánico Tributario.
4. Declaración Informativa, en los casos establecidos en la Ley y este Reglamento y en cualquier otra resolución o instructivo dictados por la Administración Tributaria”.

Los deberes formales:

Presentar la Declaración Definitiva de Rentas: Dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio gravable. Resulta oportuno comentar que la LISLR no contiene una normativa específica que regule la posibilidad que tienen los contribuyentes que desarrollan simultáneamente actividades gravadas y exentas de compensar pérdidas originadas de operaciones exentas con rentas generadas por las actividades gravables con el impuesto sobre la renta.

En opinión de Candal, M. (2005:118) “[...] *la más reciente doctrina y jurisprudencia se ha venido inclinando por la no posibilidad de compensar pérdidas de explotación producidas por actividades exentas y/o exoneradas con rentas gravables a afectos de este impuesto*”. Es así como, a pesar de la ausencia legal, la tendencia se inclina hacia la imposibilidad de compensar las pérdidas de actividades exentas con rentas gravables, posición que resulta coherente, pues de proceder la compensación, bien podría pensarse que el contribuyente goza de un beneficio fiscal adicional a la exención, al disminuir su impuesto resultante de la actividad gravable con pérdidas de

actividades exentas, lo cual resulta inequitativo frente el resto de contribuyentes que sólo desarrollan actividades gravables.

Declaración Estimada de Rentas: Se presenta la declaración en el sexto mes siguiente al cierre del ejercicio fiscal. Específicamente para las empresas del sector petrolero, minero o conexo, este deber debe determinarse dentro de los 45 días siguientes al cierre del ejercicio fiscal.

Declaraciones sustitutivas: En caso de errores contenidos en alguna de las declaraciones presentadas. A tal efecto el artículo 147 del COT, establece que: *“[...] No obstante, la presentación de dos (2) o más declaraciones sustitutivas, o la presentación de la primera declaración sustitutiva después de los doce (12) meses siguientes al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración sustituida, dará lugar a la sanción prevista en el artículo 103”.*

Declaraciones informativas: Entre otras tenemos:

Declaraciones informativas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, la cual se presenta junto con la declaración definitiva de rentas y deben estar acompañadas de estados de cuenta o recibos que permitan su verificación.

Declaraciones informativas en operaciones con partes vinculadas: Esta declaración se debe presentar en el mes de junio de cada año, con independencia de la fecha de cierre del ejercicio fiscal del contribuyente.

Declaraciones informativas que deben presentar las comunidades y consorcios.

Base legal: Artículo 64 del RLISLR.

“Las pérdidas sufridas en el ejercicio gravable en los bienes destinados a la producción del enriquecimiento gravable, tales como las ocurridas por destrucción, rotura, consunción, desuso y sustracción, serán deducibles cuando no hayan sido compensadas por seguros u otra indemnización y no se hayan imputado al costo de las mercancías vendidas o de los servicios prestados.

Parágrafo Primero.- No podrán deducirse ni imputarse al costo, a los fines de la determinación del enriquecimiento gravable, las pérdidas sufridas en los bienes destinados a la producción de enriquecimientos exentos o exonerados.

[...]

Parágrafo Cuarto.- El retiro por destrucción de mercancía, y de otros bienes utilizados por el contribuyente en el objeto o giro de su negocio, deberá ser previamente autorizado por la Administración Tributaria, quien mediante providencia dictará las condiciones, requisitos y procedimientos a fin de instrumentar el retiro por destrucción de mercancía, como costo o deducción previsto en la Ley y este Reglamento.

Excepcionalmente, y sólo por razones de salubridad pública debidamente demostrada, el contribuyente podrá proceder a destruir el inventario en presencia de un funcionario que de fe pública, previa notificación a la Administración Tributaria. A tal efecto, se emitirá un acta donde conste la cantidad de mercancía destruida, así como su valor monetario”.

Los deberes formales:

Solicitar autorización para la destrucción de mercancía u otro bien mueble.

Informar a la Administración Tributaria de la pérdida originada por la destrucción o desaparición involuntaria de un bien mueble en virtud de causas de salubridad pública previstas en el ordenamiento jurídico.

Base legal: Artículo 143 y 144 del RLISLR

Artículo 143 RLISLR:

“En los casos de contratos de cuentas en participación, el asociante y los asociados deberán incluir en las declaraciones de sus respectivos ejercicios anuales, la parte del enriquecimiento o pérdida que les haya correspondido en los resultados periódicos de las operaciones realizadas por la cuenta.

[...]

Parágrafo Segundo.- El representante fiscal designado tiene la obligación de determinar los ingresos, costos, deducciones y enriquecimientos o pérdidas de la cuenta en participación, cerrar los resultados de la cuenta de acuerdo con su año gravable y demostrar la forma en que se distribuyeron los enriquecimientos o pérdidas obtenidos.

Igualmente, deberá identificar a los asociados residentes o no de la cuenta con su correspondiente número de Registro de Información Fiscal”.

Artículo 144 RLISLR:

“Las personas naturales, socios o comuneros de las sociedades de personas o comunidades a que se refiere el artículo 10 de la Ley, así como las personas jurídicas integrantes de los consorcios, deberán incluir en las declaraciones de sus respectivos ejercicios gravables, las participaciones o cuota que les correspondan en los enriquecimientos obtenidos o pérdidas netas sufridas por las sociedades, comunidades o consorcios de los cuales formen parte.

[...]”.

El deber formal:

Determinar y presentar la declaración definitiva de rentas de los resultados de una cuenta en participación o consorcio.

Base legal: Artículo 170 del RLISLR

“La solicitud de autorización para el cambio del ejercicio fiscal deberá presentarse en la Administración Tributaria, antes del inicio del ejercicio fiscal irregular que anteceda al nuevo ejercicio gravable. En tal sentido, el contribuyente deberá dejar transcurrir íntegramente el período regular ya iniciado, luego del cual el contribuyente quedará sometido a un ejercicio irregular y una vez vencido éste, comenzará a regir el nuevo período gravable escogido por aquél.

A efecto del párrafo anterior, se entenderá por ejercicio irregular, aquél comprendido desde la culminación del período regular hasta el inicio del nuevo ejercicio regular autorizado por la Administración Tributaria”.

El deber formal:

Solicitar autorización ante la Administración Tributaria para la modificación del ejercicio fiscal.

Base legal: Artículo 184 del RLISLR

“Están obligados a solicitar su inscripción en el Registro de Información Fiscal todos los contribuyentes y las demás personas descritas en el artículo 7° que estén sometidos al régimen impositivo previsto en la Ley y las personas naturales o herencias yacentes no contribuyentes, que estén obligadas a dar cumplimiento a los previsto en los artículos 23 párrafo primero, 60 párrafo segundo y 89 y 92 de la Ley, que realicen actividades económicas en Venezuela o posean bienes situados en el país, así como los agentes de retención del impuesto sobre la renta.

Los obligados a inscribirse en el Registro que realicen sus actividades a través de sucursales, están obligados a informar a la Gerencia Regional de Tributos Internos de su jurisdicción, el número de ellos (*sic*) y la ubicación de cada una de ellas”.

Los deberes formales:

Todos los contribuyentes mencionado en al artículo 7 de la LISLR deberán solicitar la inscripción en el Registro de Información Fiscal.

Informar a la Administración Tributaria de las sucursales mediante la cual se realicen actividades.

Base legal: Artículo 186 del RLISLR

“Los inscritos en el Registro de Información Fiscal deberán notificar a la Gerencia Regional de Tributos Internos de su jurisdicción, dentro de los veinte (20) días siguientes a la fecha en que ocurran, los cambios de los datos que se enumeran a continuación:

- a.- Nombre, denominación o razón social.
- b.- Residencia, sede social, establecimiento principal y número de sucursales, si es el caso.
- c.- Fecha de cese de actividades.
- d.- Fecha de cese como agente de retención, si es del sector público.
- e.- Cualquiera otra modificación en los datos consignados en la solicitud de inscripción.

Para tales fines deberán utilizar los formularios vigentes que autorice la Administración Tributaria”.

Los deberes formales:

Notificar a la Gerencia Regional de Tributos Internos dentro de los veinte (20) días siguientes a la fecha en que ocurran, los siguientes cambios:

- Nombre, denominación o razón social.

- Residencia, sede social, establecimiento principal y número de sucursales.
- Fecha de cese de las actividades.
- Fecha de cese como agente de retención, si es del sector público.
- Cualquier otra modificación en los datos consignados en la solicitud de inscripción.

Base legal: Artículo 190 del RLISLR

“Las personas, comunidades, entidades, agrupaciones y agentes de retención inscritos en el Registro a que se refiere este Reglamento tendrán la obligación de:

1. Exhibir en lugar visible de sus oficinas, sucursales o establecimientos, el certificado de inscripción a que se refiere el artículo anterior.
2. Dejar constancia del número de su inscripción en los recibos o similares, guías, facturas o documentos substitutivos que soporten sus operaciones y contratos que expidan o suscriban.
3. Dejar constancia del número de su inscripción en las solicitudes o documentos en general que dirijan a los organismos públicos.
4. Dejar constancia del número de su inscripción en los libros de contabilidad exigidos por la Ley, en las marcas, etiquetas, empaques y avisos impresos de publicidad.
5. Dejar constancia del número de inscripción en todos los demás casos que determine la Administración Tributaria”.

Los deberes formales:

Las personas inscritas en el Registro de Información Fiscal tendrán la obligación de:

- Exhibir en un lugar visible de sus oficinas, sucursales o establecimientos el Registro de Información Fiscal.
- Dejar constancia del Registro de Información Fiscal en los siguientes documentos: recibos o similares, guías, facturas o documentos sustitutos que respalden sus operaciones, contratos que expida o suscriba. Igual constancia deberán dejar en las solicitudes o documentos que dirijan a los organismos públicos, en los libros de contabilidad exigidos por la Ley, en las marcas, etiquetas, empaques y avisos impresos de publicidad.

Base legal: Artículo 192 del RLISLR

“Quienes enajenen bienes inmuebles o derechos sobre los mismos a título oneroso, deberán elaborar una notificación en el formulario vigente que al efecto autorice la Administración Tributaria , la cual deberá ser presentadas previa a la operación, ante la Gerencia Regional de Tributos Internos del domicilio del enajenante ante el respectivo Juez, Notario o Registrador, una copia de la notificación y de los certificados de inscripción en el Registro de Información Fiscal, de las partes que intervienen en la operación de enajenación, como requisito previo al correspondiente otorgamiento.

Igualmente, el enajenante deberá anexar copia de la notificación de enajenación del inmueble a su declaración definitiva de rentas del ejercicio en el cual se realizó la operación. De no realizarse la enajenación, el interesado deberá solicitar la anulación de la notificación en referencia, tanto a la Gerencia Regional de Tributos Internos, como al Tribunal, Notaría o Registro, según el caso”.

El deber formal:

En los casos de enajenación de bienes inmuebles, el enajenante deberá presentar ante el Juez, Notario o Registrador, copia de la notificación efectuada a la Administración Tributaria y de los certificados de inscripción en el Registro de Información Fiscal del vendedor y del adquiriente del bien o de sus derechos.

3.5.3. Deberes formales del Reglamento Parcial en Materia de Retenciones de Impuesto Sobre la Renta (RPRISLR)

Base legal: Artículo 6 del RPRISLR

“Cuando el beneficiario no cumpla con la obligación de notificar al deudor o pagador el porcentaje de retención, el agente de retención deberá determinarlo de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo 5 del presente Reglamento [...]”.

Los deberes formales:

Determinar el porcentaje de retención aplicado a los sueldos, salarios y demás enriquecimientos similares, para aquéllos casos en que el

contribuyente incumple con el deber de determinarlo e informarlo al agente de retención. Esto debe realizarse, antes de efectuar el pago de la segunda quincena de enero, considerando que la fecha tope para la entrega por parte del contribuyente es el 15 de enero.

De la misma manera se hará en la determinación de los porcentajes de retención, cuando ocurre una variación en algunos de los elementos considerados en la estimación inicial. Sólo que el agente de retención lo hará para la segunda quincena de marzo, junio, septiembre y diciembre.

Base legal: Artículo 9, párrafo quinto, del RPRISLR.

“Párrafo Quinto.-Los profesionales pagadores de los honorarios a que se refieren los literales a) y b) del numeral 1 de este artículo, asumirán con cargo a sus co-beneficiarios, las porciones del impuesto objeto de retención que a éstos corresponde, de acuerdo a lo establecido en el presente artículo; en consecuencia, los impuestos así retenidos deberán acreditarse en la forma que mediante escrito único y bajo fe de juramento, previamente al pago, señalen los beneficiarios al agente de retención.

Estos mismos perceptores de honorarios deberán indicar directamente a la oficina de la Administración Tributaria correspondiente a su domicilio, en forma detallada, la distribución realizada como consecuencia de las respectivas actividades mancomunadas, debiendo señalar, en este caso, las cantidades tanto de los honorarios como de los impuestos retenidos que le deben ser acreditados a los profesionales co-beneficiarios y los cuales deben ser proporcionales a los montos recibidos por los mismos.

Igualmente cada co-beneficiario deberá informar en su declaración definitiva de rentas, de acuerdo al comprobante respectivo, quien es el profesional perceptor de los honorarios y distribuidor de los mismos, la respectiva participación y la cuota de impuesto retenido. La información requerida en este párrafo deberá suministrarse en los formularios que dicte o autorice el Ministerio de Hacienda”.

Los deberes formales:

Informar al agente de retención la forma de distribución de la retención practicada entre los distintos profesionales co-beneficiarios.

Informar a la Administración Tributaria la forma de distribución de los enriquecimientos así como de la retención de ISLR soportada por cada uno de ellos.

Base legal: Artículo 18 del RPRISLR.

“En los casos de enajenación de fondos de comercio a que se refiere el numeral 18 del artículo 9° de este Reglamento, el adquirente deberá consignar ante el respectivo Juez, Notario o Registrador Subalterno o Mercantil, como requisito previo al otorgamiento, bien sea este hecho por vía de reconocimiento, autenticación o registro, copia de la planilla donde conste que la retención de impuesto correspondiente al monto pagado por la enajenación de impuesto correspondiente al monto pagado por la enajenación del fondo, fue enterada en una oficina receptora de fondos nacionales”.

El deber formal:

Consignar ante el Juez, Notario o Registrador Subalterno o Mercantil, copia de la planilla donde se evidencia la retención de ISLR, bien sea el caso de la enajenación de un fondo de comercio o de acciones cotizadas fuera de la bolsa de valores.

Base legal: Artículo 21 del RPRISLR.

“Los impuestos retenidos de acuerdo con las reglas establecidas en la Ley y este Reglamento, deberán ser enterados en las oficinas receptoras de fondos nacionales dentro de los tres (3) primeros días hábiles del mes siguiente a aquel en que se efectuó el pago o abono en cuenta, salvo los correspondientes a las ganancias fortuitas, que deberán ser enterados al siguiente día hábil a aquel en que se perciba el tributo y los correspondientes a los ingresos obtenidos por enajenación de acciones que deberán ser enterados dentro de los tres (3) días hábiles siguientes de haberse liquidado la operación y haberse retenido el impuesto correspondiente.

Parágrafo Único.- La Administración Tributaria podrá establecer plazos para el enteramiento con carácter general para determinados grupos de sujetos pasivos de similares características, cuando por razones de eficiencia y costo operativo así lo justifiquen, debiendo publicarlos en Gaceta Oficial”.

Los deberes formales:

Enterar a la Administración Tributaria o los agentes de percepción señalados por ella, los impuestos retenidos en los plazos previstos para cada caso. Cabe destacar que si se trata de un contribuyente especial, la fecha para el enteramiento será la indicada en el calendario de contribuyentes

especiales, según la terminación de su número de Registro de Información Fiscal.

Específicamente para el caso de las ganancias fortuitas, el deber de enterar tiene lugar el día hábil siguiente de efectuarse la retención. Si se trata de enajenación de acciones, el agente de retención deberá enterar el impuesto retenido en los tres días hábiles siguientes de haberse practicado la retención. Estos sin importar que se trate de un sujeto pasivo especial o no.

Base legal: Artículo 23 del RPRISLR.

“Los agentes de retención, en lo que respecta a los enriquecimientos a que se refieren los Capítulos II y III de este Reglamento, están obligados a presentar ante la oficina de la Administración Tributaria de su domicilio, dentro de los dos (2) primeros meses del ejercicio fiscal siguiente o de los dos (2) meses siguientes a la fecha de cesación de los negocios y demás actividades, una relación donde conste la identificación de las personas o comunidades objeto de retención, las cantidades pagadas o abonadas en cuenta y los impuestos retenidos y enterados durante el año o período anterior; de tratarse de loterías, hipódromos y otros establecimientos similares de carácter público o no, la relación anual deberá contener el total de los premios pagados, el impuesto retenido y enterado y la cantidad repartida a los beneficiarios de los premios. En el caso de cesación de los negocios y demás actividades, la relación mencionada deberá presentarse conjuntamente con la correspondiente declaración definitiva de rentas”.

El deber formal:

Informar a la Administración Tributaria, dentro de los dos meses siguientes al cierre del ejercicio fiscal, sobre las retenciones efectuadas. Este lapso fue modificado según la Providencia Administrativa N° 299 publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.079 de fecha 12 de diciembre de 2008, en su artículo 2, al establecer que la relación de retenciones deberá presentarse dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de cesación de los negocios y demás actividades.

Base legal: Artículo 24 del RPRISLR.

“Los agentes de retención están obligados a entregar a los contribuyentes, un comprobante por cada retención de impuesto que les practiquen en el cual se indiquen, entre otra información, el monto de lo pagado o abonado en cuenta y la cantidad retenida.

En el comprobante correspondiente a la última retención del ejercicio de los beneficiarios señalados en el Capítulo II de este Reglamento, se indicará la suma de lo pagado y el total retenido; este comprobante deberá anexarlo el contribuyente a su declaración definitiva de rentas [...]”.

El deber formal:

Se establece la obligación de generar un comprobante por cada retención de ISLR practicada y entregarlo al contribuyente beneficiario del enriquecimiento gravable, lo cual deberá hacerse en el momento en que proceda la retención.

Base legal: Artículo 25 RPRISLR.

“Las informaciones y relaciones a que se refieren los artículos anteriores, deberán ser elaborados en los formularios que emita o autorice al efecto la Administración Tributaria o en las formas que se establezcan en cuanto al uso de listados, discos, cintas o cualquier otro medio utilizado en sistemas automatizados de procesamiento de datos.

La Administración Tributaria podrá establecer lineamientos generales o específicos, esquemas de programas y sistemas computarizados especiales a ser aplicados a los agentes de retención, los cuales serán publicados en Gaceta Oficial.

Parágrafo Único.- Los agentes de retención que registren sus operaciones mediante sistemas de procesamiento de datos, están obligados a conservar mientras el tributo no esté prescrito, los programas, medios magnéticos u otros similares, que hayan utilizado como medios del proceso para producir las informaciones, listados y registros a que se refiere este artículo”.

Los deberes formales:

Elaborar las relaciones conforme a las instrucciones que dicte la Administración Tributaria.

Conservar los programas, medios magnéticos u otros similares, mientras el tributo no esté prescrito.

3.6. Causas que originan la pérdida de la exención.

El Código Orgánico Tributario es el instrumento legal que contiene las sanciones aplicables a los ilícitos tributarios, en cuanto a impuestos nacionales se refiere. En su artículo 80 se encuentra la clasificación de los ilícitos tributarios en 1) Ilícitos formales, 2) Ilícitos relativos a especies fiscales y gravadas, 3) Ilícitos materiales y 4) Ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad.

3.6.1. Los ilícitos formales.

Originados por el incumplimiento de los siguientes deberes:

1. **Relacionados con el deber de inscribirse ante la Administración Tributaria.** (Artículo 100 del COT). Sancionados con multas que pueden ir desde las veinticinco (25) unidades tributarias hasta doscientas (200) unidades tributarias, según sea el tipo de ilícito.
2. **Relacionados con la obligación de emitir y exigir comprobantes.** Sancionados con multas que pueden ir desde una (1) unidad tributaria hasta doscientas (200) unidades tributarias. Cuando se trate del impuesto al valor agregado, adicional a la sanción pecuniaria, se puede aplicar el cierre del establecimiento (accesorio), según lo establecido en el artículo 101 del COT.
3. **Relacionados con la obligación de llevar libros y registros especiales y contables.** Sancionado con multas que pueden ir

desde las veinticinco (25) unidades tributarias hasta las doscientas cincuenta (250) unidades tributarias. Cuando se trate del impuesto al valor agregado se aplicará el cierre del establecimiento, según lo establecido en el artículo 102 del COT.

4. **Relacionados con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones.** Sancionado con multas que pueden ir desde cinco (5) unidades tributarias hasta dos mil (2.000) unidades tributarias, según sea el ilícito cometido, establecido en el artículo 103 del COT.

5. **Relacionados con la obligación de informar y comparecer ante la Administración Tributaria.** Sancionado con multas que pueden ir desde diez (10) unidades tributarias hasta dos mil (2.000) unidades tributarias, dependiendo de la infracción tipificada en los numerales del artículo 105 del COT.

3.6.2. Ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas.

Se encuentran contenidos en el artículo 108 del COT. Sus sanciones van desde la imposición de multa, expresadas en unidades tributarias, hasta la pena con prisión, dependiendo de la infracción cometida.

3.6.3. Ilícitos materiales.

Constituyen ilícitos materiales:

1. El retraso u omisión en el pago de tributos o de sus porciones.

2. El retraso u omisión en el pago de anticipos.
3. El incumplimiento de la obligación de retener o percibir.
4. La obtención de devoluciones o reintegros indebidos.

El retraso en el pago de los tributos es sancionado con multa del uno por ciento (1%) de aquellos. La omisión es sancionada con multa del diez por ciento (10%) al veinte por ciento (20%) de los tributos omitidos. Por cancelar con retraso la sanción es del uno punto cinco por ciento (1,5%) mensual de los anticipos omitidos.

Por no retener o no percibir los fondos, con el cien por ciento (100%) al trescientos por ciento (300%) del tributo no retenido o no percibido. Por retener o percibir menos de lo que corresponde, con cincuenta por ciento (50%) al ciento cincuenta por ciento (150%) de lo no retenido o percibido.

Por no enterar en el plazo establecido en las normas, es sancionado con multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) de los tributos retenidos o percibidos, por cada mes de retraso en su enteramiento hasta un máximo del quinientos por ciento (500%) del monto de dichas cantidades.

Por la obtención de devoluciones o reintegros indebidos en virtud de beneficios fiscales, mediante cualquier forma de devolución será sancionado con multa del cincuenta por ciento (50%) al doscientos por ciento (200%) de las cantidades obtenidas de forma indebida.

En el artículo 111 del Código Orgánico Tributario se configura específicamente la sanción para quienes de forma ilegítima causen una disminución de los ingresos tributarios, entre otras, mediante el disfrute indebido de exenciones, exoneraciones o cualquier otro beneficio fiscal. La sanción va desde una multa de un veinticinco por ciento (25%) hasta el doscientos por ciento (200%) del tributo omitido hasta la aplicación del artículo 116 del COT (prisión).

3.6.4. Ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad.

Los ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad los encontramos en el artículo 115 del COT, son:

1. La defraudación tributaria: Cometer dolosamente actos con el fin de lograr disminución en el pago, o simplemente pagar menos.
2. La falta de enteramiento de los anticipos por parte de los agentes de retención o de percepción.
3. La divulgación o el uso personal o indebido de la información confidencial, proporcionada por terceros independientes que afecte o pueda afectar su posición competitiva, por parte de los funcionarios o empleados públicos.

Dentro de las circunstancias consideradas indicios de defraudación tributarias se encuentran declarar datos falsos que influyan en la determinación de la obligación tributaria. En este aspecto se debe valorar con especial cuidado toda información que se aporta al momento de solicitar

la calificación de exención de Impuesto Sobre la Renta de las instituciones benéficas, asistencia social, o sin fines de lucro.

Se observa que dentro de las sanciones estipuladas en el COT por incumplimiento de deberes formales no aparece la pérdida de la exención. En el caso de las exoneraciones el artículo 197, párrafo segundo de la LISLR dispone que “sólo podrán gozar de las exoneraciones previstas en este artículo quienes durante el período de goce de tales beneficio den estricto cumplimiento a las obligaciones establecidas en esta Ley, su Reglamento y el Decreto que las acuerde”. Este artículo de la LISLR pone de manifiesto que sólo en el caso de los contribuyentes exonerados el incumplimiento de deberes trae como consecuencia la pérdida de dicho beneficio.

Por lo antes expuesto el incumplimiento de deberes formales por parte de los contribuyentes exentos sólo puede ser sancionado conforme a lo estipulado en el COT y el disfrute de la exención se mantendrá siempre y cuando los sujetos o rentas exentas se configuren dentro del supuesto tipificado en la Ley. Ahora bien, específicamente para los numerales 3º y 10º del artículo 14 de la LISLR, donde existe una serie de requisitos concurrentes que deben ser verificados por la Administración Tributaria, la pérdida de la calificación viene dada por la alteración de alguna de las condiciones bajo las cuales se otorgó el beneficio fiscal.

CAPÍTULO IV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1 CONCLUSIONES

a) El Impuesto Sobre la Renta constituye para el Estado una forma racional de obtener recursos. Se sustenta sobre principios de justicia, igualdad, certeza, capacidad contributiva del sujeto pasivo, entre otros, todos ellos consagrados en la Constitución Nacional. Su ámbito subjetivo de aplicación va más allá de las personas naturales residentes y cualquier entidad económica, con independencia de la figura mercantil asumida, al incorporar dentro de los sometidos al imperio de la Ley el concepto de “base fija” y “establecimiento permanente”. Estas últimas definiciones a pesar de que cuentan con una amplia descripción en el artículo 7, párrafo tercero de la Ley, son objeto de confusión, pues algunos reglamentos están desactualizados y no cuentan con estas recientes acepciones, lo que contribuye a generar aún mas desconcierto.

b) Las exenciones y exoneraciones constituyen una salvedad a los principios de igualdad y generalidad del impuesto. Su resultado en la práctica es similar, pues en ambos casos existe una dispensa del pago de la obligación tributaria, sin embargo su diferencia radica en que la exención es otorgada por la propia Ley que crea el tributo, y la exoneración es otorgada por el Ejecutivo Nacional, en los casos autorizados que autorice la Ley.

c) Para el disfrute efectivo de la exención deben reunirse y cumplirse a cabalidad con todos los requisitos exigidos para el disfrute de la

misma. La falta de precisión en alguno de los requisitos conlleva a la pérdida del beneficio fiscal.

d) La falta de seguridad en cuanto al alcance de las exenciones, deviene en que las mismas sean interpretadas por los diversos actores involucrados, cuando por disposición expresa de la ley debe ser ésta misma la que determine su alcance. Considerando el carácter restrictivo en la interpretación de la exención, la claridad y certeza en la redacción de las normas que la regulan constituye un elemento clave, pues de ello depende la delimitación efectiva de su alcance y el contenido de cada supuesto de procedencia. Ante la existencia de lagunas en materia de exenciones de impuesto sobre la renta, cabe la posibilidad de admitir la posición expresada por la Administración Tributaria, sin que ello represente una vulneración al carácter restrictivo de su interpretación y a su reserva legal.

e) El vacío legal que genera mayor controversia, se encuentra en el alcance de la exención en materia de rentas de origen extraterritorial. Esta situación se observa en los numerales 6°, 8°, 9°, 11° y 14°, al no delimitarse expresamente el origen de las rentas, tal como sucede en otros numerales, bien se puede inferir que la misma opera de manera general sin discriminar su fuente territorial o extraterritorial. Esta posición puede sustentarse en la adopción del principio de renta mundial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, se computan todas las rentas, pero también sus beneficios se aplican a todas ellas.

f) Otro vacío legal de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, en materia de exenciones, se presenta en el caso de instituciones que realizan actividades exentas y gravadas. Nada menciona el cuerpo el legal en cuanto a la posibilidad de compensar pérdidas causadas de actividades exentas con

la renta producida por actividades gravadas. Si se analiza la situación, esta posibilidad resulta contraria al espíritu de la Ley, mas aún cuando dicha compensación lleva a una disminución del impuesto a pagar no considerada en la Ley. Adicionalmente se generaría una inequidad frente al resto de contribuyentes que no desarrolla alguna actividad exenta. En definitiva, ésta compensación sólo se traduciría en una distorsión de la intención del legislador en cuanto a las exenciones.

g) Los contribuyentes exentos deben dar cumplimiento a los deberes formales establecidos en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, su Reglamento y Decretos que a tal efecto se dicten, pues por mandato expreso contenido en el artículo 22 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, esta categoría de contribuyente no escapa a la obligación tributaria de contenido no patrimonial y su incumplimiento será sancionado conforme a lo establecido en el Código Orgánico Tributario.

h) La única causa que motiva la pérdida de la exención es la alteración de alguna de las condiciones que dieron origen a su otorgamiento. Mientras esté vigente la norma, y sus requisitos de procedencia, la exención será aplicable, más allá que se cumpla o no con los deberes formales u obligaciones jurídicas.

4.2 RECOMENDACIONES

a) Considerando los vacíos legales que presentan las exenciones de Impuesto Sobre la Renta y que ello constituye posibles mecanismos de evasión que se traduce en la disminución de los ingresos que contribuyen al desarrollo del país, sería apropiado la creación de un instrumento de carácter legal que reglamente el alcance y limitaciones de la exenciones contenidas en cada uno de los numerales del artículo 14 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y que fue objeto de análisis en la presente investigación.

b) Entre otros aspectos que debería aclarar se encuentra la aplicación de la exención a las rentas de origen extraterritorial, que como se expuso con anterioridad, este beneficio debería abarcarlas. Todo ello fundamentado en la adopción de principios de renta mundial, al computar todas las rentas para la determinación del enriquecimiento gravable, los beneficios fiscales también deberían ser extensivos a todas las rentas.

c) En cuanto a las instituciones que desarrollan de forma simultánea actividades exentas y gravables, se debería normar la proporción de los ingresos que se generan por cada actividad. Pues detrás de la realización de una actividad exenta puede esconderse una manipulación de la estructura de costos que puede llevar a una disminución de la base imponible.

d) En otras legislaciones, tal como sucede en la española, existe un instrumento jurídico que regula el régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro. En ella se define claramente que se entiende por entidad sin fines lucrativos, los requisitos de procedencia y el domicilio fiscal.

e) Resulta interesante conocer algunos de los requisitos que deben cumplir estas entidades, para ser consideradas a efectos fiscales, sin fines de lucro por la legislación española:

1. Que persigan fines de interés general.
2. Que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100 de las siguientes rentas e ingresos:
 - a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.
 - b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad.
 - c) Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos.Las entidades sin fines lucrativos deberán destinar el resto de las rentas e ingresos a incrementar la dotación patrimonial o las reservas.
3. Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Se entenderá cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad.

A efectos de esta Ley, se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

4. Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

5. Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione.

Los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno podrán percibir de la entidad retribuciones por la prestación de servicios, incluidos los prestados en el marco de una relación de carácter laboral, distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato u órgano de representación, siempre que se cumplan las condiciones previstas en las normas por las que se rige la entidad. Tales personas no podrán participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de persona o entidad interpuesta.

6. Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo.

7. Que estén inscritas en el registro correspondiente.

8. Que cumplan las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen, o en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias.
9. Que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica. En ausencia de previsión legal específica, deberán rendir cuentas antes de transcurridos seis meses desde el cierre de su ejercicio ante el organismo público encargado del registro correspondiente.
10. Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

Se observa así, la claridad bajo la cual operan las instituciones sin de lucro en la legislación española, estableciendo condiciones y limitaciones a las fuentes de sus ingresos. A su vez esto es garantía de certeza jurídica y por ende de una mejor interacción entre el sujeto activo y los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

f) Es por todos esos vacíos legales expuestos en el Capítulo III de la presente investigación que se sugiere la creación de instrumento legal que desarrolle la normativa aplicable a las exenciones en Venezuela, y que en el caso específico de las instituciones sin fines de lucro, benéficas o de asistencia social, podrían tomar como referencia el contenido de la Ley de Beneficios Española.

BIBLIOGRAFÍA

Fuentes documentales (libros, revistas y artículos)

Arias, Fidas. (2006): El Proyecto de Investigación. Introducción a la metodología científica. (5ta Edición). Caracas: Episteme.

Ataliba, Geraldo (1977): Hipótesis de Incidencia. Fondo Editorial Universitario, Montevideo.

Balestrini, Miriam (1998): Cómo se elabora un proyecto de investigación (2a Edición). Caracas: Consultores Asociados.

Candal, Manuel (2005): Aspectos fundamentales de la imposición a la renta de sociedades en Venezuela. Segunda edición. Universidad Católica Andrés Bello – Espiñeira, Sheldon y Asociados.

Jarach, Dino (1985): Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Editorial Cangallo. República Argentina.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. (1996): Impuesto a las Ganancias. Buenos Aires: Depalma.

Guía Práctica para la Declaración del Impuesto Sobre la Renta (2002), (4ta Edición) Caracas. Legis Editores.

Kerlinger, Fred N. (1988): Investigación del Comportamiento. Mc Graw Hill. México.

- Martínez, Alfredo (2007): Deberes Jurídicos de los Particulares en el Impuesto Sobre la Renta. Caracas. DJ Editores, C.A.
- Márquez, Ronald E. (1999): Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional. Mc Graw Hill. Caracas.
- Noguera Leira (2006), Instructivo de Obligaciones Tributarias (en materia del Impuesto Sobre la Renta Sector Agropecuario). Trabajo de grado. Universidad Católica del Táchira.
- Palacios Márquez, Leonardo (2003): 60 Años de Imposición a la Renta en Venezuela, Evolución Histórica y Estudios de la Legislación Actual. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Varios Autores. Caracas
- Ruiz, José M. (2004): Impuesto Sobre la Renta Manual Didáctico y de Consulta (3era Edición). Caracas. Legis Editores
- Sainz De Bujanda, Fernando (1991): Lecciones de Derecho Financiero. Madrid, universidad Complutense.
- Selltiz, Jahoda, Deutsch y Cook (1971): Métodos de Investigación en las Relaciones Sociales, Ed. Riapl. Madrid.
- Valdés Costa, Ramón (1996): Curso de Derecho Tributario, Temis, Bogotá.
- Villegas, Héctor (2002): Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, (8ª Edición). Buenos Aires. Editorial Astrea.

Fuentes normativas e instrumentos jurídicos utilizados

Código Civil. Gaceta Oficial N° 2.990, 26 de julio de 1.982.

Código de Comercio. Gaceta Oficial Extraordinaria N° 475, 21 de diciembre de 1955.

Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial N° 5.340. 25 de mayo 1994.

Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial Extraordinaria N° 37.305, 17 de octubre, 2001.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 5.453. 24 de marzo, 2000.

Ley de Impuesto Sobre la Renta (2007). Gaceta Oficial N° 38.628, 16 de febrero de, 2007.

Ley Orgánica del Trabajo (1997) Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.152, 19 de junio de 1997.

Ley de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos (1999) Gaceta Oficial N° 5.391, 22 de octubre de 1999.

Ley 49/2002 Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. BOE de 24 de diciembre.

Providencia Administrativa 0299. Gaceta Oficial N° 38.079. 12 de diciembre 2008.

Providencia Administrativa N° 0257. Gaceta Oficial N° 38.997. 19 de agosto de 2008.

Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en Materia de Retenciones. Gaceta Oficial N° 36.203, 12 de mayo de 1997.

Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (1992). Gaceta Oficial Extraordinaria 4507. 29 de diciembre, 1992.

Fuentes *On-line*

Iuris Civilis, [<http://www.iuriscivilis.com/2008/12/diccionario-juridico-letrah.html>].

Seniat [<http://www.seniat.gob.ve>].

Veneología [<http://www.venelogia.com/archivos/2239>].