LA FISCALIDAD SOBRE LAS GANANCIAS Y SU IMPACTO GERENCIAL

Wladimir García Castro

Una visión gerencial y fiscal del Impuesto sobre la Renta

Primera Edición

1999-2016

GARCIA GOMEZ & ASOCIADOS

LA FISCALIDAD SOBRE LAS GANANCIAS Y SU IMPACTO GERENCIAL

Una visión gerencial y fiscal del Impuesto sobre la Renta

Wladimir García Castro

Puerto Ordaz, Venezuela 2017

El presente libro, es en su contenido y redacción exclusiva responsabilidad de su autor

LA FISCALIDAD SOBRE LAS GANANCIAS Y SU IMPACTO GERENCIAL

Editado por
Borders G&M, C.A.
Wladimir García Castro
Av. Guayana, CC Cristal Oficina 314
Altavista, Puerto Ordaz, Venezuela
1° Edición

Queda hecho el depósito de Ley.
Depósito Legal: BO2017000099

ISBN: 978-980-12-9633-1

Queda prohibida la reproducción parcial o total de este libro, por medio de cualquier proceso reprográfico o fónico, especialmente por fotocopia, microfilme, offset o mimeógrafo.
Esta edición y sus características gráficas son propiedad de Wladimir García Castro

Portada:
Diagramación y edición: Borders G&M, C.A.

Preparado en la República Bolivariana de Venezuela – Prepared in Venezuelan Bolivarian Republic

EL AUTOR

Egresado de la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública (ENAHP) como licenciado en ciencias fiscales, mención rentas; diplomado en docencia universitaria orientada al desarrollo de competencias en la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB); magíster en ciencias gerenciales, mención finanzas en la Universidad Nororiental Privada Gran Mariscal de Ayacucho (UGMA) y optando a doctorado en educación en la Universidad Católica Andrés Bello.

Experiencia gerencial en firmas de contadores públicos internacionales en materia fiscal, contable y gerencial, tales como: *Grant Thornton International* (GTI), *Crowe Horwath*, KPMG e *International Practice Group* (IPG).

Profesor ordinario de la Escuela de Administración y Contaduría Pública y Educación de la UCAB-Guayana e invitado por el Centro Internacional de Actualización Profesional (CIAP), Universidad Nacional Experimental de Guayana (UNEG) y UGMA; columnista de El Diario de Guayana en Puerto Ordaz, escritor en libros y publicaciones técnicas-tributarias.

Socio Principal y de Asesoría Tributaria de la firma de contadores públicos y asesores empresariales *García Gómez Services & Asociados, S.C., firma miembro de IPG.*

Participación en los libros: "*Temas de Actualidad Tributaria en Venezuela en Homenaje al Dr. Harold Zavala*", con el tema: "*La Repercusión de la Aplicación en Venezuela de las Retenciones del Impuesto al Valor Agregado*", Año 2012; "*Temas de Actualidad Tributaria en Venezuela en Homenaje a la Dra. Adriana Vigilanza*", con el tema: "*Beneficios Fiscales*" Año 2013; y, "*Temas de Actualidad Tributaria en Venezuela en Homenaje al Dr. Leonardo Palacios*", con el tema: "*Exclusividad en el Marco de Precios de Transferencia*", Año 2014.

DEDICATORIA

Dedicado a mi amada esposa Emileidi y a mis hermosos hijos María Alejandra y José Ignacio.

Dedicado a un país que necesita más de nosotros.

Dedicado a estudiantes, especialmente a los de la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública, de pre y post grado en materia de imposición directa, tributación y entorno gerencial.

AGRADECIMIENTOS

Agradecido siempre con Dios por tanto, con mi familia por el apoyo y con mis compañeros de *García Gómez Services & Asociados, S.C.*, firma miembro de IPG, *Borders G&M, C.A.* y de la *Universidad Católica Andrés Bello* (UCAB) – Guayana.

Agradecido con la Dirección de Postgrado de la Universidad Nororiental Privada Gran Mariscal de Ayacucho (UGMA) por ser el primer inyector para elaborar esta obra y con la Academia en general que siempre impulsa a dar más.

Agradecido con Henry Gómez y Audines Milano, por todo el apoyo en la realización de este libro y sus útiles comentarios, documentos y reflexiones.

ABREVIATURAS

AN	Asamblea Nacional
AVDT	Asociación Venezolana de Derecho Tributario
BA VEN-NIF	Boletín de Aplicación Venezuela Normas de Información Financiera
BCV	Banco Central de Venezuela
BI	*Business Inteligence*
CA	Compañía Anónima
CCV	Código de Comercio Venezolano
CENCOEX	Centro Nacional de Comercio Exterior
COSO	*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*
CEO	*Chief Executive Officer*
CFO	*Chief Financial Officer*
COT	Código Orgánico Tributario
CNRBV	Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela
CVG	Corporación Venezolana de Guayana
DAI	Demanda Agregada Interna
DICOM	Divisas Complementarias
DIPRO	Divisas Protegidas
DPC	Declaración de Principios de Contabilidad
DNA	Directorio Nacional Ampliado
EN	Ejecutivo Nacional
EP	Establecimiento Permanente
ERM	*Enterprise Risk Management*
FCCPV	Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela
GE	Grandes Entidades
GO	Gaceta Oficial
IGTF	Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras
INCES	Instituto Nacional de Cooperación Educativa Socialista
INE	Instituto Nacional de Estadísticas
INPC	Índice Nacional de Precios al Consumidor
IPC	Índice de Precios al Consumidor
ISLR	Impuesto sobre la Renta
LISLR	Ley de Impuesto sobre la Renta
LOCTI	Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación
LOD	Ley Orgánica de Drogas
LODAFEF	Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física
LOT	Ley Orgánica del Trabajo

LOTTT	Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y Trabajadoras
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
OIT	Organización Internacional del Trabajo
PIB	Producto Interno Bruto
PT	Publicación Técnica
PT	Precios de Transferencia
PYMES	Pequeñas y Medianas Empresas
RLISLR	Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta
RPE	Régimen Prestacional de Empleo
SA	Sociedad Anónima
SC	Sala Constitucional
SENIAT	Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria
SICAD	Sistema Complementario de Administración de Divisas
SIEX	Superintendencia de Inversiones Extranjeras
SITME	Sistema de Transacciones con Títulos en Moneda Extranjera
SRL	Sociedad de Responsabilidad Limitada
SSO	Seguro Social Obligatorio
SPA	Sala Político Administrativa
TSJ	Tribunal Supremo de Justicia
UT	Unidad Tributaria

ÍNDICE

PRÓLOGO 19

PREFACIO 23

I. FUNDAMENTOS TÉCNICOS DEL TRIBUTO 29

- Estado 32
- Actividad Financiera 33
- Política Fiscal 36
- Sistema Tributario 37
- Hacienda Pública 40
- Derecho Tributario 41
- Potestad Tributaria 43
- Potestad en Materia de Impuestos a las Ganancias 45

II. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL ISLR 1999-2016 47

a) Puntos Relevantes en la Reforma de Noviembre de 1999 48

i. Renta Mundial 49

ii. Establecimiento Permanente (EP) 50

iii. Acreditamiento 54

iv. Convenios para Evitar la Doble Imposición 55

v. Transparencia Fiscal 58

vi. Impuestos a los Dividendos 60

vii. Precios de Transferencia 61

viii. Sistema de Ajuste y Reajuste por Inflación Fiscal 63

ix. Rebajas por Nuevos Trabajadores 64

b) Puntos Relevantes en las Reformas de Noviembre y Diciembre de 2001 65

i. Precios de Transferencia 65

ii. Rebajas por Nuevas Inversiones 66

iii. Sistema de Ajuste y Reajuste 67

c) Puntos Relevantes en el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta (RLISLR) del 2003 70
d) Puntos Relevantes en la Reforma de Septiembre de 2006 70
i. Rebajas por Nuevas Inversiones 70
ii. Modificación en Materia de Hidrocarburos y Actividades Conexas 71
e) Puntos Relevantes en la Reforma de Febrero de 2007 73
i. Modificación del Tratamiento de Diferencias en Cambio 73
ii. Precios de Transferencia/Capitalización Delgada 75
f) Puntos Relevantes en la Reforma de Noviembre de 2014 76
i. Exenciones de ISLR 76
ii. Deducibilidad de Gastos 78
iii. Enriquecimientos de Personas Naturales Bajo Relación de Dependencia 80
iv. Pérdidas Fiscales 81
v. Sistema de Ajuste y Reajuste por Inflación Fiscal 83
vi. Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) vs Índice de Precios al Consumidor (IPC) 86
vii. Facultades Conferidas al Ejecutivo Nacional (EN) 86
g) Puntos Relevantes en la Reforma de Diciembre de 2015 87
i. Disponibilidad de la Renta 87
ii. Deducibilidad de Gastos Causados en Función a la Nueva Disponibilidad 89
iii. Tarifa para el Sector Bancario 90
iv. Rebajas por Nuevas Inversiones 90
v. Sistema de Ajuste y Reajuste por Inflación Fiscal 91
h) Providencia Administrativa, sobre Declaración Informativa del Patrimonio 93
III. DETERMINACIÓN TRIBUTARIA DEL ISLR - DICIEMBRE DE 2015 95
a) Definición y Características del Tributo 95
b) Hecho Imponible 96

i. Ingresos Brutos 98
ii. Costos-Renta Bruta 103
iii. Gastos-Renta Neta 105
c) Base Imponible 127
d) Disponibilidad de la Renta 129
e) Renta Mundial 130
f) Sujeto Activo y Pasivo 133
i. Sujeto Activo 134
ii. Sujeto Pasivo 134
g) Exenciones 136
h) Pérdidas Fiscales 140
i) Ajuste y Reajuste por Inflación Fiscal 140
i. Sujetos Pasivos Ordinarios y Sujetos Pasivos Especiales 140
ii. Ajuste Inicial y Regular 141
iii. Partidas Monetarias y no Monetarias 142
iv. Patrimonio Neto al Inicio y Aumentos o Disminuciones 144
v. Exclusiones Fiscales Históricas al Patrimonio 146
vi. Obligaciones Fiscales 148
j) Tarifas 158
i. Tarifa 1: Aplicable a personas naturales 159
ii. Tarifa 2: Aplicable a personas jurídicas 160
iii. Tarifa 3: 160
k) Plazos 160
l) Beneficios Fiscales 160
m) Estimada de Rentas 161
n) Rentas Presuntas 161
o) Libro de Entradas y Salidas de Inventarios 163
IV. SUJETOS PASIVOS ESPECIALES 165

V. ELEMENTOS TÉCNICOS RELEVANTES DEL ISLR.....179
a) Diferencias en Cambio 179
b) Exclusiones de Cuentas por Cobrar Relacionadas Comerciales.....184
c) Ajustes del Patrimonio Neto al Inicio con Naturaleza Deudora.....186
d) Inventario Expresado por Unidades y Capas 188
e) Precios de Transferencia.....190
i. Precios Comparables no Controlados..... 197
ii. Precio de Reventa..... 197
iii. Costo de Producción más Margen..... 197
iv. División de Utilidades 197
v. Método Transaccional de Margen Neto..... 197
f) Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal 198
g) Dividendos.....201
i. Tarifas: 202
ii. Dividendos Provenientes de Entidades No Domiciliadas en el País 203
iii. Dividendos Provenientes de Entidades Domiciliadas en el País..... 204
iv. Dividendos Presuntos 206
v. Dividendo en Acciones..... 208
vi. Otras Consideraciones..... 209
h) Tributación para Personas Naturales Bajo Relación de Dependencia.....209
i) Reglas de Capitalización Delgada.....216
j) Deducción de Sueldos y Salarios.....217
VI. TRIBUTOS SOBRE LAS GANANCIAS Y SU IMPACTO ECONÓMICO PARA EL ESTADO, LAS ENTIDADES Y LA GERENCIA.....221
a) Importancia del ISLR en el Presupuesto de la Nación.....224
b) Tendencias Recaudatorias del ISLR.....230
c) Implicación en los Estados Financieros de Sujetos Activos de la Obligación Tributaria 236

i. Establecimiento y Aplicación de Políticas 239

ii. Presentación de Estados Financieros de Acuerdo a PCGA, Caso Reexpresión y su Pertinencia Gerencial 241

iii. Impuesto Diferido 245

VII. PERFIL DEL GERENTE 249

a) Gerenciamiento Tributario Latinoamericano 249

b) Gerencia y Gerente 253

c) Gerencia Tributaria 254

d) Gerencia de Contingencia 255

e) Gerenciamiento del Riesgo Empresarial 257

i. Definición de Gerencia del Riesgo 258

ii. Tipos de Riesgo 260

iii. Consecuencias por la Materialización de los Riesgos 262

iv. Ventajas del ERM 262

f) Gobierno Corporativo 263

i. Gobernabilidad Externa 266

ii. Gobernabilidad Interna 266

iii. Gobernabilidad Individual 267

g) Inteligencia de Negocios 268

h) Entorno Internacional Comparado 269

i) Entorno Nacional 273

i. Indicadores Años 2013 y 2014 Nacional 274

ii. Indicadores Años 2013 y 2014 Regional 281

iii. Situación Procedimental para Efectos de la Formalización de Emprendimientos 285

j) Finanzas Corporativas 286

k) Planificación Fiscal, Economía de Opción, Elusión, Evasión y Abuso de Forma 291

i. Planificación 291

ii. Planificación Estratégica 291
iii. Planificación Fiscal (Tax planning) 292
iv. Economía de Opción 293
v. Elusión 293
vi. Evasión 294
vii. Abuso de Forma 295
l) Perfil del Gerente en Venezuela 296
i. Encuesta Gerencial Años 2016-2017 303
ii. Matriz Gerencial Tributaria 307
iii. Habilidades Blandas 314
iv. Problemática de la Gerencia Moderna 315
VIII. BIBLIOGRAFÍA 319
IX. REFERENCIAS ELECTRÓNICAS 325
X. REFERENCIAS LEGALES 327

PRÓLOGO

Es grata la satisfacción de prologar esta obra; placer que se fundamenta en varios elementos cualitativos de suma importancia para mí. Primeramente se trata de la primera obra escrita del tema de ***"La fiscalidad sobre las ganancias y su impacto gerencial"***; en segundo lugar, se percibe que este trabajo tendrá un nivel de utilidad e interés para el público académico y empresarial, en virtud que su contenido puede convertirse en referencia obligada para el estudio de los temas fiscales; y en un último lugar, que lo hace aún más placentero, es el hecho de ser la primera creación literaria, en calidad de único autor, de un joven profesional, empresario, académico e investigador, al cual tengo el placer de conocer: ***Wladimir García Castro.***

En el caso del libro, vienen a confluir precisamente esos dos primeros elementos inductores de satisfacción: por una parte, el contenido del libro se puede considerar como muy interesante, tanto por su estructura, como por la forma en que está redactado, amén del constante apoyo a la exposición de conceptos con numerosos casos y ejemplos prácticos.

Por otra parte, dadas la circunstancia, los autores son personas que merecen la máxima consideración profesional y personal; además de mi estrecha vinculación profesional en la Universidad Católica Andrés Bello con García Castro Wladimir, en la que compartimos tareas docentes, sin contar con haber participado en numerosos grupos de estudios especializados y de doctorado, lo que me permite dar fe de su inequívoco grado de cualificación profesional y su admirable constancia personal, cualidades técnicas en temas tributarios, fiscales, gerenciales y educativos.

A lo largo de los siete capítulos que integran este libro se aborda de una forma eminentemente equilibrada, tanto desde el punto de vista intensivo, como extensivo, los fundamentos técnicos del tributo en Venezuela y la cronología evolutiva del ISLR en nuestro país en los últimos diecisiete años. Se esbozan teorías, conceptos, visiones y análisis jurídicos sustentados en casos prácticos, jurisprudencia y una variada exposición de elementos técnicos y metodológicos comprobados, sobre la determinación del ISLR, sujetos pasivos especiales, tributos a las ganancias y sus efectos sobre la economía nacional, cerrando con un punto que a mi consideración muy personal es uno de los aportes más considerables a los nuevos profesionales, gerentes y especialistas del sector de tributario y fiscal: el ***"perfil del gerente"***, un caso específico hacia los directivos/líderes de unidades de gestión tributaria.

El primer capítulo, que por lo general es introductorio, es conceptual y de ubicación contextual en cuanto a la disciplina que se está estudiando; en este caso no es diferente. El mismo refleja, de una forma tan acertada como didáctica, los conceptos básicos inherentes a esa lógica dual que representa la piedra angular de la metodología "*del conocer vs el aplicar*"; parecerá simple pero inequívocamente reviste de la profundidad y el tecnicismo suficiente para ubicar al lector en los elementos necesarios para entender de allí en adelante los temas a tratar.

Desde el capítulo segundo hasta el sexto, encontraremos la esencia del texto; primeramente el autor realiza una cronología evolutiva comentada del impuesto sobre la renta en Venezuela; son diecisiete años – desde 1999 hasta nuestros días – donde se exponen y comentan los hitos más importantes que marcaron el devenir de la actividad en cada momento; la división la realiza en reformas-períodos. Con ello el lector podrá no sólo entender el origen y porque de las normativas que se aplican hoy, sino hacerse de una opinión personal-profesional en virtud que se exponen los hechos y normas, tal cual están escritos (citados o como pie de páginas), además de estar ensalzados con la visión experimentada del autor. En los capítulos cuatro, cinco y seis, el tecnicismo, lenguaje y normativa tributaria y fiscal entra en su máxima expresión; se presentan casos, providencias, leyes, jurisprudencia y visiones de especialistas como: Humberto Romero-Muci, Adriana Vigilanza, Juan Cristóbal Carmona, Antonio Dugarte, Ronald Evans, Jesús Sol, entre muchos otros.

El séptimo capítulo, es de nivel, posee un alto porcentaje de pragmatismo, basado en la teorización necesaria para entender ***"perfil del gerente-caso tributario"***. Esta sección tiene dos orientaciones básicas, a saber: 1) qué significa ser gerente y qué es el gerenciamiento en el contexto actual, y 2) el gerente tributario como máximo conocedor, planificador o líder en la toma de decisiones de las acciones que enmarcadas en el área fiscal y tributaria, afectan la vida de la empresa desde la perspectiva que, por lo menos para las compañías privadas es la máxima; utilidades/rentabilidad/productividad de sus operaciones.

Alguien definió a la gerencia como "*el arte de hacer que las cosas ocurran*". Por otro lado autores como *Krygier* (1988), la conciben como un cuerpo de conocimientos aplicables a la dirección efectiva de una organización. Pero en los actuales momentos existe consenso, entre especialistas, empresarios y académicos al señalar que el término gerencia se puede definir como un proceso que implica la coordinación de todos los recursos dis-

ponibles en una organización (humanos, físicos, tecnológicos, financieros), para lograr objetivos actividad y ejecutando los procesos administrativos y gerenciales. Wladimir va un paso más allá, y expone en su obra el delicado equilibrio entre el pragmatismo necesario del gerente moderno, mismo que debe estar lleno de un bagaje de información profesional y técnica con la posibilidad de ser aplicable en el campo laboral.

La gerencia es responsable del éxito o fracaso de una empresa, su existencia es indispensable para dirigir los asuntos de la misma. De forma más popular que formal se reconocen y distinguen dos tipos: ***"gerentes funcionales" y "gerentes generales";*** los primeros "*supervisan a los empleados que tienen experticia en un área*"; por ejemplo: contraloría, gestión del talento humano, producción, marketing, etc. En tanto que los gerentes generales son responsables de las operaciones de unidades más complejas; por ejemplo: una compañía o una división. Esta concepción aunque no es expuesta por el autor nos ubica en la tipología del perfil gerencial que define García en el capítulo siete del libro; un gerente técnico en términos de tributos, hacienda y fiscalidad, pero con capacidad de entender la complejidad de las normas y los efectos que cada decisión tendrá sobre la operatividad de la empresa.

Cuando se revisa que las fuentes utilizadas son de autores de prestigio y renombre en el mundo tributario nacional, la obra solidifica su perfil orientado hacia lectores críticos, que busquen un nivel de especialización en el tema de "*LA FISCALIDAD SOBRE LAS GANANCIAS Y SU IMPACTO GERENCIAL*". Es de hacer notar que la obra posee cuadros, ilustraciones y datos estadísticos que presentan comparaciones, cronologías y herramientas metodológicas que serán de gran utilidad a estudiantes, académicos, empresarios y público en general que busquen la consolidación de su formación gerencial, tributaria y fiscal.

Audines Daniel Milano Agnes.

Licenciado en Ciencias de la Administración.
Especialista en Planificación y Desarrollo Empresarial.
Master en Ciencias Gerenciales.
Consultor – Docente – Investigador.
Puerto Ordaz, 28 de Enero del 2017

PREFACIO

El estudio profundo del Impuesto sobre la Renta (ISLR) (ganancias) debe ser forzosamente parte de la formación ciudadana de todo sujeto de derecho que haga vida en una jurisdicción. Esta carga marca con razonable precisión la situación económica temporal de cualquier punto geográfico y enuncia cuantitativamente los resultados dentro de un período medible de tiempo, lo que en sí mismo destaca la eficiencia o ineficiencia del centro mismo del sistema tributario, por la importancia clara que tienen tributos de esta naturaleza y su afectación directa en las personas y entidades. En esencia, en la medida en que esta obligación tenga resultados destacables, demostrará que la generación de rentas es parte de la ecuación gubernamental y por ende fuente clave del presupuesto de la nación del país del que se trate. La tributación no puede ser considerada como un arma, dado que realmente es un medio para poder hacer gestión, aun cuando pareciese por momentos que los Estados parten de la premisa de "*que a los hombres conviene o atraerlo por las buenas o anularlos, porque de las ofensas leves se vengan, de las graves, no*"[1], socavando así la generación de prosperidad a través del emprendimiento responsable y solidario.

A mayor renta de los particulares, mayor ISLR, a mayor tributo, mayor ingreso público y a mayor ingreso público, mayor atención a las necesidades, sin perjuicio de las posibles malas prácticas gubernamentales con incidencia directa en el gerenciamiento de la cosa pública, lo que también debe ser parte del análisis y discusión diaria con el ejercicio de la ciudadanía. Esta concatenación de eventos está íntimamente ligada y forma parte de toda la arquitectura de la política fiscal, por lo que las medidas que se tomen deben estar necesariamente interrelacionadas y cohesionadas entre sí.

Desde la primera Ley de Impuesto sobre la Renta (LISLR), publicada en Gaceta Oficial N° 20.851 del 17 de julio de 1942, con vigencia en 1943, hasta la última reforma llevada a cabo en Diciembre de 2015, el sistema tributario ha estado en un interesante ir y venir de situaciones que colocan la normativa dentro o fuera de los estándares internacionales en materia

[1] MAQUIAVELO, N. "El Príncipe". Biblioteca el Nacional. Caracas. 2002. p. 11.

de tributación sobre las manifestaciones de riqueza de derecho privado. De forma increíble, la reforma dada en 1999[2] llevó al país a unos esquemas bastante sofisticados, incluyendo la renta mundial, los precios de transferencia, procesos de acreditación y tantos otros elementos que requirieron un esfuerzo importante por parte de la Administración Tributaria de otrora para incorporarlo con un *vacatio legis* definitivamente corto para migrar de un sistema territorial a otro mixto de jurisdicción emergente, y poder ser medianamente eficientes de cara al contribuyente, considerando que la profundidad del giro requería que tanto el sujeto activo, como los sujetos pasivos tuviesen el tiempo mínimo suficiente y razonable para ser eficientes en los nuevos roles y retos en puerta.

Con el correr de los años, las reformas llevadas a cabo en el 2001 (Noviembre[3] y Diciembre[4]), 2006[5], 2007[6], 2014[7] y finalmente 2015[8], incorporaron o desincorporaron elementos que definitivamente han mantenido a los contribuyentes e inversionistas dentro de una situación de incertidumbre estructurada y sistemática, por lo cambiante de la normativa en espacios de tiempo relativamente cortos, lo que desafortunadamente no propicia condiciones mínimas para gerentes deseosos de efectuar estimaciones razonables que les permita predecir y eventualmente medir impactos con incidencia directa en la rentabilidad de negocios bajo su tutela. Aun cuando desde el punto de vista estrictamente técnico, pareciese que lo único importante es la letra y espíritu de la norma, lo verdaderamente cierto es que el tributo sobre los enriquecimientos, es un elemento más dentro de la ecuación financiera de un negocio, que necesita conocer con anticipación impactos que minimizarán o maximizan los riesgos asumidos por los inversionistas y que con ello se justifique la decisión de entrar, invertir y permanecer en una jurisdicción.

En función a ello, el mayor valor en el conocimiento técnico y financiero del ISLR, será anticipar impactos fiscales tangibles que afecten la forma como las entidades sujetas hacen sus operaciones y en función a ello

[2] Publicada en Gaceta Oficial N° 5.390 Extraordinario, de fecha 22 de Octubre de 1999.
[3] Publicada en Gaceta Oficial N° 5.577 Extraordinario, de fecha 12 de Noviembre de 2001.
[4] Publicada en Gaceta Oficial N° 5.566 Extraordinario, de fecha 28 de Diciembre de 2001.
[5] Publicado en Gaceta Oficial N° 38.529, de fecha 25 de Septiembre de 2006.
[6] Publicado en Gaceta Oficial N° 38.628, de fecha 16 de Febrero de 2007.
[7] Publicado en Gaceta Oficial N° 6.152 Extraordinario, de fecha 18 de Noviembre de 2014.
[8] Publicado en Gaceta Oficial N° 40.819, de fecha 30 de Diciembre de 2015.

incluir elementos de este tenor en la toma de decisiones corporativas. Estar en capacidad de llevar a cabo el reconocimiento preciso de los impactos, alentará o desalentará la estrategia de gerentes claros de su rol de optimización, en un contexto financiero marcado por indicadores negativos, que invitan a elevar los niveles de eficiencia, en aras de dar cumplimiento al sistema jurídico, mientras en simultáneo se logran generar resultados que permitan la sustentabilidad de los negocios en una Latinoamérica marcada por situaciones de interesante complicación política, económica y social.

La exigencia del gerente, así como del ciudadano común, deberían sustentarse en lo previsto en los Artículos 316[9] y 317[10] de la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (CNRBV)[11], normas fundamentales y de obligatorio cumplimiento para todos los sujetos de derecho que hacen vida en el país. Cualquier situación que salga de allí, será tomada como ruido en la comunicación que debe cultivarse entre el Estado y los sujetos de derecho.

Esta obra permitirá dar una mirada rasante sobre el sistema tributario y el entorno económico venezolano durante el período más febril del ISLR, haciendo un giro que permitirá dar una mirada gerencial y con ello hacer todos los esfuerzos por esbozar el perfil del gerente, que se requiere ante un contexto cada vez más exigente. Siendo así, el análisis no se circunscribirá solamente al ordenamiento jurídico literal y grueso de la normativa y su evolución, dado que lo combinaremos con la realidad del contexto acaecido en el período 1999-2016, aportando datos estadísticos que generarán bases y condiciones para profundizar sobre las realidades del

[9] Artículo: 316: 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.

[10] Artículo 317: No podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. 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 entenderá 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 en la ley.

[11] Publicado en Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario, de fecha 24 de Marzo de 2000.

manejo gubernamental y su impacto real en la política fiscal, y con ello tener una mirada más crítica sobre lo que afecta a la sociedad venezolana en el hoy y el mañana. Con ello, se invitará a profundizar sobre la correlación de todos los elementos y no al estudio aislado de ellos, partiendo de la realidad irrefutable, de que el tributo es una pieza más en el tablero de ajedrez en la relación Estado-Ciudadanos, y no un tema único de discusión estéril y con coherencia relativa y acomodaticia.

El análisis es hecho desde la perspectiva del profesional que debe solucionar asuntos relacionados con las finanzas empresariales, por lo que el mayor logro será que sea literatura de consulta para el estudioso que requiere de una visión más gerencial de los temas, pero que al mismo tiempo tenga vestigios de profundidad, siendo esto la mejor invitación para con ello ser más exigente con el análisis. De igual forma, una guía de consulta con datos históricos que no deben ser obviados u olvidados, dado que serán en el futuro hitos de nuestra historia republicana. En la primera parte del libro ofrecemos una visión conceptual desde la visión de la doctrina, proponiendo algunos elementos adicionales en cuanto a la configuración del sistema como un todo; una vez precisados los conceptos, se mostrará una línea de tiempo entre 1999 y el 2016 en materia de impuesto a las ganancias y gobernabilidad, generando con ello una compilación de mucho interés para los profesionales que desean aproximarse al presente, dándole una mirada al pasado. Luego de ello nos permitimos profundizar con la ley que regula la materia, siendo detallistas y a la vez eficientes en cuanto a los temas desarrollados en mayor o menor medida; el objetivo es que la obra sirva al docente, al estudiante y al profesional como guía de búsqueda y análisis. Por último, damos una visión a la situación del país en ese espacio de tiempo y alertamos sobre todos los que han hecho vida en la nación suramericana, para con ello apoyarnos en la creación de un perfil del profesional de hoy, deseoso de emprender y generar valor para su entorno y para sí mismo.

Muchos de los conceptos gerenciales aquí expuestos, están inspirados en las reflexiones de la columna "*Actualidad Financiera y Fiscal*" que tuvimos el honor de llevar adelante durante el período analizado, por lo que se puede concluir que dicha parte del libro fue escrita en simultáneo a los eventos cuando fueron perfeccionados, lo que permite que la visión sea más orgánica para el autor y eventualmente para el lector.

No está escrito para leerlo a través del índice; el objetivo es visitar cada punto y entender la realidad de una época de suma importancia. El mayor logro será que el estudioso lo desmenuce lentamente, lo rete, critique y comparta con su entorno, dado que no está concebido ni estructurado de forma tradicional; el objetivo es que se pueda mirar a través del cristal de la historia contemporánea, mientras en simultáneo se visualiza una mejor Latinoamérica, que por encima de todo sea justa para con los ciudadanos.

Ciudad Guayana-Venezuela, 2017

I. FUNDAMENTOS TÉCNICOS DEL TRIBUTO

Para iniciar, siempre es conveniente precisar algunos fundamentos técnicos que sirvan de soporte para con ello entender el manejo de la tributación latinoamericana, y sobre todo la de una nación tan peculiar como la venezolana. Asociado a ello, establecer líneas y criterios medianamente claros sobre cada tópico permitirá conocer el ayer, el hoy y el mañana, llevándolo a un contexto local y así entrejuntar algunos hilos que faciliten el estudio de lo que es la realidad empresarial interna y la de los países aliados por razones de conveniencia, necesidad o historia.

Muchos de los fundamentos son heredados y profundizados en función a la época, pero siempre son la base de una noción más significativa. Es clave entender la importancia del derecho tributario y la fiscalidad como columna vertebral de la estabilidad jurídica reguladora de gran parte de las medidas de política fiscal, y que de forma determinante termina coordinando todos los subsistemas de la administración financiera del Estado, brindando con ello estabilidad en el país y región donde se desenvuelva.

No en vano el insigne *Benjamin Franklin* en 1789 concluía que "*en este mundo no hay nada seguro salvo la muerte y los impuestos*" lo que demuestra que este tema incomoda a cualquier ciudadano o entidad (por el impacto psicológico y financiero que genera en los actores de la economía). La data de esto se remonta incluso en el año 3.000 a.C., cuando en el antiguo Egipto se muestran los primeros vestigios de tributación. Ya en la era de Cristo algunas corrientes consideran que la movilización de María y José a Belén se daba por el empadronamiento y las consecuencias economías que ello originaría en cabeza de los ciudadanos, sin contar que el mismo Jesús afirmaba que al "*César lo que es del César*", proporcionando referencias tan antiguas como la existencia del mismo hombre.

De forma más sistematizada, en China se pagaba una versión rustica de impuesto directo en el año 10 d. C., siendo un precedente clave en el acontecer económico de una de las civilizaciones más antiguas y sólidas de la historia de la humanidad.

Cuando el ex presidente *Geoge H. W. Bush* prometió en 1988 que eliminaría los impuestos, demostró que expectativas de este tipo podían mover los cimientos de la sociedad. Evidentemente, era una medida popu-

lista que jamás pudo llevar a cabo en su gestión dada las condiciones financieras de los Estados Unidos de otrora, por lo que desafortunadamente se vio en la obligación de contradictoriamente aumentarlos.

Los grandes hitos de la historia tuvieron disparadores tributarios, entre los que tenemos a la firma de la Carta Magna de Inglaterra en 1215, la Revolución Francesa en 1789, el motín del té de Boston en 1773 y la guerra de independencia estadounidense. Indudablemente, la situación de los venezolanos pudientes de la época de la colonia también vieron como los españoles de nacimiento afectaban severamente el patrimonio local, con el único objetivo de satisfacer el apetito de la corona española, por lo que indudablemente, más allá del romanticismo propio de la historia, el control económico siempre es fundamental en la respuesta que dan los actores de la economía en pro de defender sus derechos.

Hay que destacar que la tributación de estos hitos no es comparable cuantitativamente con lo visto en nuestros días, dado que indudablemente, los Estados se han visto en la necesidad de generar toda una serie de sistemas tendientes a satisfacer necesidades colectivas prácticamente ilimitadas en un mundo altamente desigual. No en vano, innumerables expertos proponen la reformulación de la tributación como instrumento de política económica que no sólo sirva para el financiamiento de bienes públicos provistos por el Estado, sino que también contribuyera a corregir la desigual distribución del ingreso y de la riqueza que se observaba en el mundo. Todo indica, que la fiscalidad debe formar parte de todo el cúmulo de conocimiento que se teje en cuanto a la sustentabilidad como modelo de vida para la sociedad actual y futura.

La esencia del tributo es gravar una conducta que previamente haya sido identificada o tipificada como tal, por lo que de antemano vemos como la legalidad es a la carga, como la tilde a la entonación. Por sólo exponer una mera aproximación, personas naturales y jurídicas generadoras de rentas, les une en sí mismo el lazo invisible de ser gravables sus manifestaciones de riqueza asociadas o independientes, donde habitualmente la "*diferencia importante entre los tipos de formas organizacionales es la manera en que son gravadas. Debido a que una corporación es una entidad legal separada, sus utilidades están sujetas a impuestos separados de las*

obligaciones fiscales de sus propietarios[12]". Este planteamiento viene evolucionando desde el primer reconocible impuesto a las ganancias instaurado en Gran Bretaña por *William Pitt (Jr)*, quien introdujo este precedente formal para con ello hacer frente a las guerras napoleónicas.

En ocasiones pareciese que "*los accionistas de una corporación pagan dos veces impuestos. En primer lugar, la corporación paga impuestos sobre sus utilidades, y luego, cuando las utilidades restantes se distribuyen a los accionistas, estos pagan su propio impuesto personal sobre la renta por este ingreso. En ocasiones se llama a este sistema tributación doble*[13]", siendo este fenómeno normalmente solucionado mediante el acreditamiento, las dispensas o sencillamente mecanismos alternos que evitan dicho suceso. En todos estos aspectos, el tributo y la técnica legislativa empleada para su diseño deben estar presentes de forma literal y precisa, para con ello ser justos y medir la real capacidad contributiva de los ciudadanos.

Mirar el funcionamiento de estos elementos como si fuese un reloj sincronizado hace que el entendimiento se simplifique para el gerente de hoy, que aun cuando no tiene una base (obligatoria y en algunos casos hasta usurpada) legal tan profunda como la del profesional del derecho, si debe encuadrar dentro de sus estrategias el componente normativo, dado que este será el que vista todas las transacciones que haga con terceros y de allí, en gran medida dependerá el éxito organizacional bajo cualquier escenario.

La claridad en cuanto al sistema tributario que tenemos y el que queremos, será parte del aporte gerencial en un contexto donde se cumplan los principios universales que toda autoridad fiscal debe aplicar, en función de los ciudadanos que hacen vida en cualquier jurisdicción del mundo. Siendo así, de seguido será propicio apoyarnos en el estudio sistemático de la rama, y detallarla en un enfoque más pragmático y gerencial, en pro de ser pertinente para profesionales de distintas áreas del saber, que de forma constante deben interactuar con el Estado y sus instituciones, y del emprendedor natural e irreverente, quien se apropia del conocimiento de forma advertida y presuntuosa en su propio bien.

[12] BERK, J. y DEMARZO, P. "Finanzas Corporativas". Pearson Educación. México. 2008. p 8.
[13] BERK, J. y DEMARZO, P. *Ibíd*. p 8.

- **Estado**

El primero en introducir la palabra "*Estado*" dentro del vocabulario mundial fue Nicolás Maquiavelo en su obra "*El Príncipe*", cuando en su mismo primer capítulo inicia afirmando que: "*Todos los Estados, todos los dominios que tuvieron o tienen potestad sobre los hombres, pueden dividirse en repúblicas y principados*[14]". De manera romántica, el gran Cicerón consideró que el Estado eran hombres ligados bajo un esquema legal, que además de ser conveniente, debía generar un bien común. Reflexiones profundas, ajustadas a etapas de la historia que gozaban de excesiva rigurosidad; estando atadas al poder y a su ejercicio a plenitud, en épocas donde la civilización era dominada principalmente por la fuerza y la sangre.

Aun cuando con esto seamos provocadores e inconvenientes, parafraseando a *Karl Marx*; el Estado no está fundamentado en la razón de las partes, sino en la fuerza de una de ellas. El bien común es algo etéreo, dado que lo principal será el interés parcial de algunos, por lo que al final, el bienestar estará dirigido a los que detenten el poder y no al colectivo. Esta interpretación nos da una visión medianamente clara de posturas dogmáticas que aún resuenan en el mundo moderno y que nos llevan a etiquetar a los ciudadanos dependiendo de su posición en una particular estructura civil. Esto se aleja sustancialmente al ideario que soporta a la justicia, la ética y la no discriminación.

Con una concepción un tanto más moderna, pudiésemos concluir que el Estado es la manera de organización política, que proporciona a los habitantes soberanía e independencia ante otros Estados, por medio de la integración de sus ciudadanos en un espacio geográfico determinado y delimitado legalmente; de allí nacen una serie de consideraciones de carácter social, económico y político, marcadas por un implícito nivel de coacción habitualmente concertado por las partes, todo con el objetivo máximo de vivir armoniosamente en sociedad.

No obstante a lo anterior, toda persona que desee profundizar en el tema, no debe confundir los términos Estado, Nación y Gobierno, dado que explícitamente, cada uno tiene una connotación totalmente distinta. El Estado es un todo, el Gobierno es una fuerza política en oficina, soportado

[14] MAQUIAVELO, N. Ob. Cit. p. 5.

en un Estado y la Nación es probablemente el término más abstracto de todos, dado que puede coexistir sin alguno de los anteriores.

El estudio del Estado es amplio y complejo. Lograr catalogarlo en las distintas tipologías pareciese un trabajo acomodaticio, situacional y estacional, por lo que eso incrementa el grado de imprecisión. Marxismo, Liberalismo, Estado Gendarme, Estado Providencia, Estado Faustico y cuantas otras terminologías a emplear hace que su investigación requiera de mucho dinamismo y flexibilidad, cuando lo único que debería estar sobre el escritorio es la resolución efectiva de necesidades públicas, gestión y ciudadanía activa y protagónica.

Un asunto pudiese ser definir el Estado perfecto, y otro será encontrarlo en cualquier jurisdicción, dado que todos gozan de imperfecciones que generarán mayores o menores males a ciudadanos interesados en satisfacer necesidades y vivir con razonable dignidad, en un mundo que sigue insistiendo en recostarse de dogmas, religiones, creencias e ideologías y no en gestión e indicadores.

- **Actividad Financiera**

Luego de reflexionar sobre el Estado, de seguido debemos analizar su principal accionar. En general, la actividad financiera son todos los medios y fines que interactúan entre sí, con el objetivo de intervenir en procesos transaccionales. Desde una perspectiva gubernamental, debemos entender que los primeros son los recursos que forman parte del patrimonio público, adaptados a los principios de: i) productividad máxima; ii) distribución óptima; y, iii) adecuada y oportuna distribución; mientras que los segundos, son los objetivos a ser optimizados en función de los recursos con los que cuenta el Estado en favor de un colectivo; todo esto sin ánimos de lucro, dado que está orientado a una función fundamentalmente económica, política y social.

En la actividad financiera pública se determinan erogaciones (necesidades) y en función a ello se persiguen los ingresos en una razonable medida, dado que en esencia la nación no acumula riquezas, a diferencia de los privados que se fundamentan en principios de rentabilidad, más allá de las desavenencias propias y crónicas de los países de Suramérica quienes insisten en mantenerse como líderes negativos en indicadores de gestión, transparencia y corrupción.

Apoyamos la afirmación de que "*la actividad financiera se traduce en una serie de entradas y salidas de dinero en la Caja del Estado*[15]", que aun cuando en principio es una concepción bastante sencilla, es en esencia lo que se produce, más allá de los controles y principios intrínsecos, en el aspecto más complejo de la Administración Pública producto de la multiplicidad de obligaciones asociadas, que además son reguladas legalmente.

Desde la perspectiva de la percepción de recursos, "*las entradas de dinero constituyen los ingresos públicos, que son transferencias monetarias (coactivas o voluntarias) realizadas en favor de los organismos públicos*"; por otro lado, "*la ejecución de estas funciones trae como consecuencia una serie de transferencias monetarias de signo inverso, ya que supone salidas de dinero de las cajas públicas que constituyen los gastos públicos*[16]". Es una forma bastante pragmática de plantear el tema de las finanzas de la nación y la manera como actúa en aras de administrarla.

De acuerdo a algunos autores, la actividad financiera se agrupa en las teorías económica, política y social. La primera está basada en el análisis del gasto público como impulsor del consumo de los particulares. Al Estado determinar necesidades colectivas, actúa sobre ellas a través de la erogación de recursos con múltiples propósitos. Algunas corrientes afirman que desde la perspectiva de esta teoría, debe haber máximo beneficio, con mínimo esfuerzo, principio muy bien aceptado en el sector privado de cualquier economía.

La teoría política ve la actividad financiera como la forma que el Estado emplea para lograr sus fines, por lo que cada acción tiene una connotación de este tenor; todo indica, que verla aislada hace que carezca de sentido. Por último, la teoría social, parte del hecho de que toda actividad financiera tiene que atender necesariamente a la conservación del ambiente, personas y necesidades de los más desposeídos, lo que nos recuerda claramente a la definición moderna de sostenibilidad. Consideramos que realmente la actividad financiera debe fundamentarse en la combinación de todas.

Desde la perspectiva del sector privado, la actividad financiera persigue el bienestar de un grupo determinado, satisfaciendo necesidades pro-

[15] VILLEGAS, H. "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario". Editorial De Palma. Argentina. 1992. p. 9.
[16] VILLEGAS, H. *Ibíd*. p. 9.

pias, basado en la generación de recursos en el presente, de forma proactiva y por naturaleza con un fin lucrativo, aun cuando puedan tener alto nivel de responsabilidad social empresarial para con su entorno. En el sector privado se estiman ingresos y se racionalizan costos y gastos para maximizar ganancias; esta es su razón de ser, y no debe limitarse por terceros en sus aspectos fundamentales.

Es importante enfatizar que ambas gestiones deben tender a la eficiencia máxima, por lo que la atención a la sistematización y optimización apropiada será clave para el éxito o fracaso de éstas. Lo neurálgico es que en la primera, el beneficio se traduce en bienestar social colectivo, mientras que en la segunda, la prosperidad está dirigida a los involucrados de forma directa, sin perjuicio que de ésta se desprendan recursos en favor del Estado (tributos), coadyuvando así de forma mediata con la población a través del progresivo gasto público. Ninguna de ellas está errada, cada una persigue un objetivo, y de la suma de ambas se genera bienestar; en función a esto, no deben solaparse entre sí, dado que con enfoques distintos, el resultado de su combinación genera resultados positivos previsibles para el colectivo.

Comprender que la actividad financiera del Estado y de los particulares nos lleva a caminos de igual tenor, será base para cualquier sistema de gobierno que se planteé el sublime reto de generar prosperidad para sus conciudadanos, ya sea bajo las concepciones teóricas que inclinan ésta desde el punto de vista económico, social, político o mixto.

Entender la manera como interactúan todos los elementos de la administración financiera del Estado, pasa por comprender la interrelación existente entre los mismos, haciendo posible que los ciudadanos coexistan de forma armoniosa en entornos complejos. Al mirar esta aceitada pieza, podemos percibir la forma como se planifican, gestionan y ejecutan procesos, que son debidamente controlados y asentados dentro de informes oficiales, que permiten con altísima certeza validar la gestión gubernamental, siempre en el entendido de que debe ser debidamente valorada y criticada en aras de cumplirse con la normativa y el sentido común.

Así como el buen dueño de empresa debe gestionar de forma apropiada los recursos que en su organización se producen, y el padre de familia hace lo propio para el sostenimiento de sus dependientes, los ciudadanos de una nación están en el derecho y deber de exigir una correcta adminis-

tración financiera de los recursos de todos los habitantes que hacen vida en cualquier jurisdicción, todo en el marco de la Ley, a través del debido seguimiento de la gestión pública.

El gerente corporativo debe tener una claridad alta en cuanto a la forma como interactúa la administración financiera del Estado (aun cuando no pertenezca a la Administración Pública), y más aún la dinámica del mismo tenor dentro de las organizaciones de derecho privado. Indudablemente, en el primer caso se propiciará el ejercicio activo de la ciudadanía, mientras que el segundo garantizará el éxito empresarial.

- **Política Fiscal**

La política fiscal es el cúmulo de decisiones gubernamentales destinadas a obtener recursos para sufragar gastos y con ello cubrir necesidades colectivas. Con el paso del tiempo, la historia ha demostrado que el papel del Estado es fundamental en *pro* de generar aceptables condiciones de vida para los ciudadanos que representa. Por medio del pacto social suscrito entre la clase gobernante y el electorado, se otorga a los primeros el manejo de la política fiscal, debiendo llevarse a cabo con niveles óptimos de ejecución, teniendo que interpretar las situaciones internas y externas que afecten las finanzas de la nación como un todo y en función a ello tomar las decisiones más apropiadas. Esto nos debe llevar a concluir que la política fiscal de cada país girará necesariamente en torno a las creencias, conocimientos y escala de valores del gobierno de turno, por lo que la aplicación desarticulada de políticas entre gobiernos, o incluso dentro de una misma gestión, normalmente tendrán resultados con impactos altamente desfavorables.

Es importante hacer énfasis en el hecho de que: "*La política fiscal se refiere a como el Estado enfoca los problemas relacionados a la plena y eficaz utilización de los recursos nacionales y al mantenimiento de la estabilidad del nivel de precios. De allí que el objeto de la política fiscal sea atenuar el llamado ciclo de los negocios, evitar el secular estancamiento y la secular inflación, y al mismo tiempo crear un ambiente favorable para el progreso económico. Por tanto, los problemas financieros que se plantean son parcialmente monetarios relacionados con los impuestos, la deuda pública y los gastos públicos. Es decir, que el financiamiento del gobierno comprende tres funciones fiscales básicas que son: establecimiento de tri-*

butos, ordenación de gastos y el manejo o administración de la deuda pública. De allí que en su sentido más amplio, la teoría fiscal y la política derivada de ella tratan de todos los problemas relativos a las tres funciones antes mencionadas"[17].

A través de las facultades conferidas, el Estado está en la capacidad de intervenir el mercado de forma negativa o positiva, dependiendo de las situaciones que afecten la jurisdicción en un espacio de tiempo finito. Inflación, control cambiario, seguridad jurídica, liquidez, tasa de interés, condiciones de inversión, tributos, entre muchos otros elementos, están normalmente en manos de quienes controlan la política fiscal. Si el pensamiento de la gestión de turno tiene una tendencia determinada, la mayoría de sus decisiones tendrán dicha dirección. "*Es decir que el estudio de la elección de gastos y recursos se hace en función de una orientación política determinada y variable según los objetivos perseguidos por la acción estatal*"[18].

Cada política restrictiva o expansiva que se ejecute, generará situaciones previsibles en la economía y directamente en el colectivo. La aplicación sistemática de dichas decisiones, mientras se observan los síntomas y respuestas ante cada medida, concebirá la dinámica gubernamental con los particulares y de allí se construyen bases para considerar la existencia de mayor o menor bienestar social y seguridad jurídica.

A mayor seguridad, se incrementan las oportunidades de que una jurisdicción se convierta en receptora recurrente de inversión interna o externa; ello conllevará a mejoras en la capacidad instalada, empleos y tributación. A menor seguridad, los niveles de rentabilidad deben ser muy altos, para con ello cubrir los riesgos inherentes de invertir en naciones poco convenientes. De allí se inspira el indicador del *Riesgo País*[19] que tanto castiga a estados ineficientes en sus políticas públicas.

- **Sistema Tributario**

"*El sistema tributario está constituido por el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época*[20]", haciendo énfasis en el hecho de

[17] GONZÁLEZ, J. "Finanzas Públicas y Legislación Fiscal Venezolana, Tomo I". Editorial la Torre. Caracas. p. 20.
[18] VILLEGAS, H. Ob. Cit. p. 20.
[19] Para determinar el valor mínimo de la rentabilidad que debe buscarse, los inversionistas suelen utilizar el EMBI (*Emerging Markets Bonds Index* o Indicador de Bonos de Mercados Emergentes), calculado por *J.P. Morgan Chase*.
[20] VILLEGAS, H. *Ibíd*. p. 513.

que aun cuando distintas jurisdicciones pueden tener apetencias análogas, el estudio de cada uno debe hacerse atendiendo a sus realidades y con una delimitación espacial eficientemente precisada.

Siendo así, podríamos definirlo como el conjunto de obligaciones, la estructura tributaria, la composición de sus instituciones y la forma como se optimizan dichas rentas. Todo está íntimamente atado al sistema político, a las necesidades económicas del país y a la composición de su presupuesto nacional.

Cada sistema tributario es distinto; puede haber particularidades que nos lleven a ciertas semejanzas técnicas; no obstante, las diferencias en sus instituciones jurídicas y políticas, su estructura social, la magnitud de sus recursos, el sistema económico y la forma como se manejen las relaciones, hará que las brechas sean importantes entre un país y otro. Para que un sistema tributario pueda considerarse racional, es necesario que se atienda al principio de certeza y simplicidad y este muy atento a la presión tributaria que ejerce en los particulares.

No es lo mismo tener una presión tributaria del cincuenta por ciento de los ingresos, pero conseguir todo lo que se requiere del Estado, que tener una del veinte por ciento de los ingresos y no recibir nada del mismo. De allí, que la presión tributaria y la capacidad de satisfacer necesidades sean parte de los elementos para concluir sobre la eficiencia de las instituciones.

De igual forma, el sistema tributario también puede ser definido como la organización legal, administrativa y técnica creada y armonizada por la nación con el objetivo de ejercer el poder de imperio tributario que le es conferido producto del pacto social con los ciudadanos. Esta noción nos lleva de inmediato a comentar los elementos geopolíticos sustentados habitualmente en la República, los Estados y los Municipios, así como cualquier otra unidad análoga aplicable por descubrir, que seguramente será objetable bajo el esquema gubernamental reinante en el período de tiempo estudiado en la presente obra.

Todo sistema tributario debe al menos atender: la capacidad contributiva, la progresividad, la protección de la economía y la eficiencia en la recaudación; aunado a esto, la generalidad del tributo, la igualdad, la no retroactividad y muy especialmente la legalidad, serán la columna vertebral de cualquier sistema de la era moderna.

La cantidad correcta de cada principio, tanto en la palabra, como en la ejecución, hará que efectivamente se pueda valorar positivamente al sistema tributario. "*Los órganos del Poder Público deben convertirse en arquitectos de una estructura que permita la atracción e inversión efectiva del capital nacional y foráneo mediante la definición de una regulación sometida a derecho no discrecional o arbitraria, sistemas de protección a la propiedad, creación de servicios públicos o el aliento de desarrollo de actividades de interés público para el levantamiento de una infraestructura que permita el desarrollo efectivo de actividades económicas, etc. En lo que respecta a la creación del tributo, el órgano legislativo nacional debe ponderar la aplicación y vigencia de los principios constitucionales que informan la tributación con aquellos que permiten tener una definición neutral de sus efectos en competencia con otros sistemas impositivos. Ello así, a partir de la observancia y vigencia operativa de los principios de legalidad, consulta obligada a la capacidad económica de los sujetos para poder ser indicado como sujetos obligados de la imposición, igualdad ante el tributo, la equidad y progresividad del conjunto de impuestos que definen la estructura de un país, los órganos legislativos deben ir a un segundo nivel de valoración en cuanto a los condicionamientos que emanan de organismos internacionales y el acoplamiento de la legislación a las exigencias que impone la globalización apalancada en la innovación tecnológica*"[21].

De la transparencia y simplicidad del sistema tributario, dependerá la generación de incentivos que proporcionen condiciones aceptables para emprender actividades lucrativas, opción contraria, motivará a empresarios a iniciar negocios por razones estacionales o con miras a la internacionalización, por lo que finalmente terminarían beneficiándose jurisdicciones vecinas con procesos más cortos, tributos más sencillos e instituciones más sanas y traslúcidas.

Ya desde la época de *Adam Smith* (padre de la economía moderna) se entendía que la tributación debía cumplir con una serie de reglas básicas que aún hoy están muy vigentes. Este excelso personaje consideraba que las personas deben contribuir en proporción a su renta; los impuestos deben ser ciertos, no arbitrarios, y el momento y la forma de pago deben ser

[21] PALACIOS, L. "Administración Tributaria, Conmemoración de los 20 años del SENIAT". AVDT. Caracas. 2014. p.p. 181-182.

claros para todos; deben llegar en el momento oportuno y no deben costar más de lo necesario, tanto para el ciudadano como para el Estado. Sin duda alguna esto encaja perfecto con la aseveración del ministro de finanzas francés (1665-1683) *Jean-Baptiste Colbert* quien consideraba que "*el arte de la tributación consiste en desplumar al ganso consiguiendo la mayor cantidad de plumas con el menor número de graznidos*".

Es clave precisar que la tributación puede generar condiciones para que las personas y organizaciones sean o más o menos productivas, considerando que puede ser un factor clave para incentivar la informalidad o incluso la holgazanería, en caso de que el sistema tienda a crecer y cercar de forma intransigente a los sujetos de derecho.

- **Hacienda Pública**

La Hacienda Pública se puede definir como el patrimonio nacional, destinado a proveer los recursos que requieren los distintos niveles geopolíticos para satisfacer necesidades públicas, todo ello consagrado en el ordenamiento jurídico imperante en un espacio del tiempo medible y en una jurisdicción determinada. "*El principio de la Ciencia de la Hacienda Pública Clásica era, ante todo, el de limitar al mínimo las actividades del Estado, reduciéndolas, en lo posible, a las ancestrales funciones de policía, justicia, ejercito y diplomacia, separando todo lo demás a la actividad privada. En la economía el Estado no intervendría, dejando actuar libremente las iniciativas privadas, la libre competencia y las leyes del mercado. El objeto de la Hacienda Pública era, la de suministrar al Estado los ingresos (recursos) necesarios para cubrir los desembolsos ocasionados por las funciones de administración encomendadas*"[22].

La clasificación inicial de los recursos del Estado son los siguientes: i) *ingresos ordinarios*, percibidos de forma regular y continua; y los ii) *ingresos extraordinarios*, considerados como esporádicos y provocados por excepciones.

De igual forma, se cuenta con otro tipo de clasificación más específica, que de seguido compartimos: i) recursos patrimoniales propiamente dichos o de dominio; ii) recursos de las empresas estatales; iii) recursos

[22] MOYA, E. "Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario". Ediciones Dabosan. Caracas. 2014. p. 37.

gratuitos; iv) recursos tributarios; v) recursos derivados de sanciones patrimoniales; vi) recursos monetarios; y, vii) recursos del crédito público.

Como ya hemos insistentemente recalcado, "*La función básica del Estado Moderno es la satisfacción de las necesidades colectivas de la comunidad, con el fin de elevar tanto el nivel económico, como el social y el cultural de esa colectividad. De allí que arbitre recursos económicos que posibiliten llevar adelante sus programas educativos, velar por la salud de la población, incrementar el desarrollo agrícola e industrial, defensa nacional, mantenimiento de la tranquilidad y orden público, administración de justicia, etc. y todos aquellos planes que puedan incidir en forma positiva en el aspecto económico, social y cultural del país. Por eso, el Estado interviene en todos los aspectos de la vida nacional, a fin de elevar el nivel de vida de la sociedad, con una mejor utilización de la riqueza y una justa distribución de la renta nacional. De acuerdo a estas últimas ideas expuestas, la Hacienda Pública no sólo es un medio para garantizar el pago de los gastos en que incurre la administración del Estado, sino que también es un medio de intervenir en la comunidad, a fin de orientar hacia los objetivos básicos que hemos señalado. Es esa una Hacienda Pública que tiene un carácter marcadamente social*"[23].

La Hacienda Pública, el sistema tributario, instituciones, política fiscal, economía, Estado y ciudadanos; se entrelazan dentro de la definición y deben perseguir la consecución de beneficios para el colectivo; todo se logra en la medida que se atienda y entiendan las verdaderas necesidades, y en función a ello se tracen las estrategias gubernamentales.

- **Derecho Tributario**

La doctrina considera que "*el derecho tributario surge del derecho financiero, tronco del cual forma parte, como una rama jurídica que adquiere autonomía científica y de derecho positivo; a su vez el derecho financiero o derecho de la hacienda pública es un desprendimiento del derecho administrativo, con el cual ambas disciplinas (financiera y tributaria) conservan nexos estrechos; y por último, como es bien sabido, el derecho administrativo procede del derecho público y es una rama del mismo*"[24]. "*Los tratadistas españoles, italianos y brasileños usan la denominación 'Derecho Tribu-*

[23] GONZÁLEZ, J. Ob. Cit. p. 11.
[24] RUAN, G. "Manual Venezolano de Derecho Tributario". AVDT. Caracas. 2013. p.p. 19-20.

tario'; los alemanes 'Derecho Impositivo', y 'Derecho Fiscal' para los franceses. El maestro Giuliani Fonrouge considera que la denominación 'derecho tributario' es la más correcta por su carácter genérico"[25]. Para Gabriel Ruan, citando a diversos autores: "*De manera muy simple e incontrovertible, Jarach define la disciplina tributaria como el 'conjunto de las normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos', y a la ciencia del derecho tributario como aquella que 'tiene como objeto el conocimiento de esas normas'. El autor colombiano Mauricio Plazas Vega parece seguir este concepto simple al expresar: 'El derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos'. En nuestro país, Florencio Contreras coincide al afirmar: 'El derecho tributario tiene como objeto concreto, específico y determinado, erigido en una categoría jurídica que es el tributo. De manera que quien comprenda y conozca la entidad de esta categoría jurídica que es el tributo, está en capacidad de resolver toda la problemática que, desde el punto de vista estrictamente jurídico, planteen la interpretación y aplicación del derecho tributario'. También en nuestro país, José Andrés Octavio adopta un concepto similar, pero con mayor alcance: 'El derecho tributario es el conjunto de normas que regulan la creación y aplicación de los tributos y las relaciones jurídicas que de ellos derivan. Los tributos son las prestaciones de dinero, exigidas por el Estado en el ejercicio de su poder de imperio, mediante una ley, para atender los gastos destinados al cumplimiento de sus fines'. Noción de tributo que adopta la definición del Modelo de Código Tributario para América Latina, en su artículo 13. A lo cual agrega Octavio que 'el derecho tributario está considerado por la doctrina más aceptada como una rama de derecho financiero, con normas y principios propios que le confieren carácter autónomo, especialmente en lo que se refiere al derecho material*"[26].

Como puede apreciarse, para algunas corrientes, el derecho tributario proviene del ramo del derecho financiero (también conceptualizado como derecho público). Este se propone estudiar aspectos jurídicos de la tributación y regularización de la actividad del Estado con los particulares, buscando coordinar al menos los siguientes elementos: i) todo lo concerniente a la materia que estudia cómo nace la obligación tributaria y como

[25] MOYA, E. Ob. Cit. p. 150.
[26] RUAN, G. Ob. Cit. p.p. 26-27.

se extingue; ii) lo concerniente a la determinación de los elementos, lo que incluye a los sujetos, objeto, causa, privilegios y garantías; iii) procedimiento de cómputo, liquidación y recaudación; iv) regulación del derecho sancionatorio; v) resolución de controversias; vi) delimitación y coordinación de facultades y potestades; vii) derecho tributario internacional; viii) convenios con otras jurisdicciones; y en general, ix) demarcación de los principios constitucionales aplicables. Las economías del mundo, normalmente sustentan en los tributos la generación de recursos para cubrir necesidades, siendo así, el derecho tributario regula el aspecto más importante de cualquier economía. Para el caso local, el 83% del ingreso presupuestado para el año 2017 está apoyado en la recaudación, lo que demuestra la responsabilidad en la regulación de todos los aspectos asociados a la fiscalidad. La justa aplicación del derecho tributario, será uno de los grandes retos, dado que históricamente han sido utilizados muchos de sus elementos con fines intimidatorios para sectores de la economía.

La definición de derecho tributario está muy ligada al tributo como elemento fundamental en la interacción del Estado y sus ciudadanos, aupada en el poder de imperio y en la superioridad consensuada y acreditada por medio de los mecanismos políticos de hecho o de derecho imperantes en cada jurisdicción de forma autónoma. Cuando tocamos el tema de la obligación, nos remitimos a una partícula de un todo, que realmente termina siendo el hilo conductual más importante, dado que de la interacción gobierno y colectivo, se logra el equilibrio entre el ingreso y el gasto público.

- **Potestad Tributaria**

La potestad tributaria es un concepto que debemos estudiar y delimitar apropiadamente. En términos teóricos pudiésemos considerar que ésta es la facultad que tiene el Estado, por su poder de imperio, de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a los sujetos pasivos de cada obligación. Esta coacción tiene como objetivo la generación de recursos para cumplir con el gasto público. La potestad tributaria está limitada y siempre alineada a la Constitución de cada país, con el objetivo de ir en función a los intereses del colectivo. En el pasado, la potestad tributaria era sinónimo de violencia. El Rey deseaba extraer de los particulares parte de sus riquezas con el fin de mantener estándares de vida y excesos, por lo que se volvía una suerte de imposición con efectos más allá de lo lógico.

Con peculiar clarividencia, y además con actual pertinencia, Maquiavelo consideraba que "*hay tres maneras de mantener el dominio de los Estados conquistados y que antes de la conquista vivían en libertad con leyes propias. La primera arruinarlos; la segunda, ir a habitar personalmente en ellos; la tercera, dejarlos vivir con sus propias leyes, recabando tributos y creando en ellos un gobierno oligárquico que te lo conserven amigo*"[27]. Esta fórmula no ha cambiado con el paso del tiempo.

Para ello, la obligación incluso a través de la opresión física era éticamente aceptable y hasta plausible por la sociedad. "*La potestad tributaria o poder tributario es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial. Esto, en otras palabras, importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender las necesidades públicas*"[28].

La potestad debe estar bien limitada y regulada, dado que a final de cuentas, el Estado es un servidor en favor de todos los ciudadanos de una jurisdicción y no un ente omnipotente. *Nullum tributum sine lege* es el principal postulado que debe venirse a la mente en cualquier cultura democrática, donde se respete el estado de derecho. Es fundamental asentar que "*la potestad tributaria no es ilimitada, ella se encuentra limitada por la Constitución de la República*"[29].

Para el caso venezolano, conocemos que la potestad tributaria se da a diferentes niveles geopolíticos (llámese Nacional, Estadal y Municipal) y suscribimos además que se da bajo un discutido concepto federal. En cuanto a esto apoyamos el hecho de que "*pese a la referencia de la 'federación descentralizada', consideramos que bajo la Constitución del 1999, Venezuela, más que una 'federación' es pura y simplemente un Estado unitario descentralizado, al menos en lo tributario. A esa concepción responden, para nosotros, los Artículos 156, 164, 165, 167 y 179 de la Constitución vigente. Por el contrario, los Artículos 175 y 180 nos parecen reminiscen-*

[27] MAQUIAVELO, N. Ob. Cit. p. 23.
[28] MOYA, E. Ob. Cit. p. 189.
[29] MOYA, E. *Ibíd*. p. 191.

cias de la errónea concepción de la 'autonomía' municipal"[30], comentarios que suscribimos por su profundidad y pertinencia técnica, en aras de ser cada vez más críticos, en pro de la regularización de las instituciones.

- **Potestad en Materia de Impuestos a las Ganancias**

Desde un enfoque global y corporativo, es necesario mencionar el análisis realizado por Fernando Zuzunaga y Renée Villagra, quienes concluyen que: "*El sistema impositivo que grava la renta, ha evolucionado en su estructura como ningún otro, adaptándose a la globalización de las relaciones entre los particulares y los Estados, a los cambios del comercio y las finanzas internacionales, a los diferentes niveles de desarrollo económico e institucional, a las condiciones político-culturales y a los avances tecnológicos con incidencia en el contribuyente y en la administración, así como a los diferentes modelos de política fiscal*"[31]. Venezuela no está divorciada de esta idea, dado que el ISLR ha tenido unos avances significativos, sin desmeritar el trabajo en la plataforma tecnológica que maneja la Administración Tributaria Nacional, más allá de los tropiezos lógicos en la curva de aprendizaje y adaptación de los mismos; el problema no se centra en estos aspectos, se trata más de idoneidad y técnica legislativa con justicia tributaria para con los contribuyentes.

Desde el punto estrictamente técnico, como ya hemos comentado, la potestad tributaria es teóricamente distribuida a los distintos niveles geopolíticos, siendo el Poder Nacional el de mayor relevancia en cuanto a la importancia de los tributos que administra.

> (…) el Poder Nacional ostenta, desde el punto de vista constitucional, una supremacía en materia tributaria en relación con los Estados de la "federación", e incluso, respecto de los Municipios como entes políticos territoriales.
> Ciertamente, ello queda evidenciado cuando se analiza el conjunto de disposiciones constitucionales que en materia tributaria reparten las potestades y determinan la forma de su ejercicio entre esos tres niveles de gobierno que constituyen la división vertical del poder público, por cuanto:
> (a)La Constitución de 1999, atribuye al Poder Nacional potestad tributaria sobre las fuentes de mayor rendimiento económi-

[30] VIGILANZA, A. "Aspectos Tributarios en la Constitución de 1999". AVDT. Caracas. p. 301.
[31] ZUZUNAGA, F. y VILLAGRA, R. "70 años del Impuesto Sobre la Renta, Tomo III". AVDT. 2013. p. 14.

co para el financiamiento de los gastos públicos (numeral 12, artículo 156);
(b) Igualmente, el Poder Nacional tiene atribuida la potestad residual en materia tributaria, razón por la cual, todos aquellos tributos que la Constitución no asigne a los Estados o Municipios, pueden ser establecidos, regulados y exigidos por el Poder Nacional (numeral 12, *in fine*, del artículo 156);
(c) Adicionalmente, para determinados tributos, los Estados y Municipios sólo pueden ejercer sus potestades tributarias en los términos previstos en las leyes nacionales, como sucede en materia de imposición a las actividades de agricultura, cría, pesca y forestal (apartado único, articulo 183); o según los principios, parámetros y limitaciones que determine la legislación nacional para la coordinación y armonización de las potestades tributarias (numeral 13, artículo 156)"[32]. Subrayado nuestro

Una muestra de fortaleza jurisdiccional se presenta cuando se analiza el impacto de tributos que gravan la renta en función a su participación porcentual en el presupuesto anual de la República, por lo que es conveniente aterrizar el ISLR como fuente generadora de ingresos para la nación, con el objetivo de satisfacer necesidades públicas, todo esto, en su justa dimensión cuantitativa y sin con ello dar pie a la creación de normas y procedimientos que tengan como fin la creación de exacciones fiscales que afecten la capacidad contributiva de los contribuyentes y que terminen siendo confiscatorios en economías con serios problemas estructurales, que redundan en la disminución sistemática de emprendimientos empresariales necesarios, como célula fundamental de todo Estado con una política fiscal sólida y enfocada.

[32] TOBIA, R. "Manual Venezolano de Derecho Tributario". AVDT. Caracas. 2013. p. 150.

II. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL ISLR 1999-2016

A manera de introducción, debemos destacar que el ISLR es un tributo directo, no trasladable, pagadero al fisco nacional por su poder de imperio, encargado de gravar los enriquecimientos anuales de fuente territorial y/o extraterritorial de los sujetos de derecho previstos como sujetos pasivos (personas naturales residentes o no residentes y personas jurídicas domiciliadas y no domiciliadas), netos y disponibles de acuerdo a las reglas previstas por la norma, que hayan sido percibidos en dinero o en especie, producto de las actividades previstas en la legislación como hecho imponible, siendo el catalizador económico de la situación del país, por su impacto en el Producto Interno Bruto (PIB) de la nación. Sobre esta definición se sustentará el análisis propuesto en el resto de la obra.

Como ya mencionamos, "*la primera Ley de Impuesto sobre la Renta entró en vigencia el 1° de enero de 1943. Dicha ley contenía dos clases de impuesto, el primero de ellos cedular, con una rata fija según el tipo de ingreso (2,5% para la actividad petrolera), y el segundo un impuesto complementario progresivo con una alícuota máxima* [de aplicable] *del 9,5% aplicable a casi todos los ingresos, incluyendo los provenientes de la actividad petrolera (…)*"[33]. Desde 1942, distintos gobiernos[34] y tendencias han marcado al país y por consiguiente al ISLR, cada uno con sus realidades, fortalezas y debilidades, en épocas donde imperaron sistemas dictatoriales y democráticos, con visiones antagónicas sobre el tema.

La época más febril para el sistema tributario venezolano, específicamente en materia de ISLR, se ha concentrado entre el período 1999 hasta el 2015, por lo que su estudio en el tiempo es clave para entender el contexto local de cara a análisis políticos, económicos y sociales de mayor alcance. Las leyes habilitantes han tenido un impacto importante en esta era, por lo que se puede apreciar con sencillez que la participación ciudadana es transgredida, considerando que decisiones neurálgicas fueron to-

[33] MOYA, E. Ob. Cit. p. 237.

[34] 1941-1945 Isaías Medina Angarita; 1945-1948 Rómulo Betancourt; 1948-1948 Rómulo Gallegos; 1948-1950 Carlos Delgado Chalbaud; 1950-1952 Germán Suárez Flamerich; 1952-1958 Marcos Pérez Jiménez; 1958-1959 Wolfgang Larrazábal; 1959-1959 Edgar Sanabria; 1959-1964 Rómulo Betancourt; 1964-1969 Raúl Leoni; 1969-1974 Rafael Caldera; 1974-1979 Carlos Andrés Pérez; 1979-1984 Luis Herrera Campins; 1984-1989 Jaime Lusinchi; 1989-1993 Carlos Andrés Pérez; 1993-1993 Octavio Lepage; 1993-1994 Ramón J. Velásquez; 1994-1999 Rafael Caldera; 1999-2013 Hugo Chávez y 2013-2018 Nicolás Maduro Moros.

madas desde una visión más general, no atendiéndose el cuido de la técnica legislativa apropiada en la redacción de la norma en ciertos espacios de tiempo, tendiendo con ello a vulnerar los principios tributarios fundamentales, lo que evidentemente coarta de manera sistemática derechos civiles y económicos del sector productivo.

En función a ello, es menester hacer mención a los principales cambios suscitados en la legislación en materia de ISLR, con el objetivo de concatenar el alcance de las profundas modificaciones que a la fecha son tratadas por los distintos profesionales de áreas tributarias, contables, financieras y de gestión pública.

a) Puntos Relevantes en la Reforma de Noviembre de 1999

La reforma de la LISLR del 1999 representa un antes y un después en la legislación tributaria local. Allí, por primera vez se deja atrás el camino de la renta territorial y se comienza a abordar el tributo con la visión de la renta mundial, dándose un tratamiento específico a los establecimientos permanentes y escudriñándose la autorregulación de la Administración Tributaria para evitar la doble imposición a través de los sistemas de acreditación de impuestos pagados en el exterior; se avanza en materia de suscripción de convenios para evitar o disminuir la doble imposición con los principales aliados comerciales de la época; se introducen conceptos de transparencia fiscal; se retoma la intención de aplicar metodologías tendientes a gravar los dividendos; se incluyen (en una primera fase bastante discutida) los precios de transferencia; se cambian algunos aspectos del sistema de ajuste por inflación fiscal; entre otras modificaciones menores, pero igualmente relevantes. El gran reto de todo gran cambio, es que el mismo debe ser llevado a cabo de forma sistemática y planificada. Aun cuando algunos temas no entraron en vigencia de inmediato[35], muchos

[35] Artículo 149: El presente Decreto-ley comenzará a regir a partir de su publicación en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela y se aplicará a los ejercicios que se inicien durante su vigencia. las normas establecidas en los artículos 1, 2, 4, 16, 21, 23, 27 Parágrafo decimosexto, 55 parágrafo único, en lo referente al régimen de renta mundial y los artículos 101 al 111 del Capítulo II del Título VII Del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional; así como los artículos 5 y 23, en lo referente al gravamen a los dividendos y los artículos 67 al 76 del Capítulo II del Título V De las Ganancias de Capital entrarán en vigencia el día 1 de enero del año 2001.
Las rebajas por nuevas inversiones establecidas en los artículos 56 y 57 se aplicarán a los ejercicios en curso y a los que se inicien a partir de la entrada en vigencia de esta ley.
Parágrafo Primero: Hasta tanto entren en vigencia las normas mencionadas en el encabezamiento de este artículo, los contribuyentes domiciliados en el país distintos de aquellos a que se refiere el parágrafo siguiente, que tengan naves o aeronaves de su propiedad o tomadas en arrendamiento y las destinen al cabotaje o al transporte interna-

otros tuvieron que ser aplicados en un lapso relativamente corto, tanto para la administración, como para los administrados, lo que sin duda alguna generó tropiezos advertidos e inadvertidos.

Para la época, se contaba con una Administración Tributaria en proceso de cohesión y eso se sumaba al hecho de que toda acción gubernamental lógicamente debe ser llevada a cabo de forma metódica, cosa que no fue realizada de acuerdo a los estándares mínimos esperados. El entendimiento y concatenación de ambos elementos era clave para poder generar efectos positivos.

i. Renta Mundial

Hasta la reforma de 1999, la potestad tributaria había sido cercenada advertidamente por el mismo Estado al mantener un sistema completamente territorial, donde sólo eran tributadas las rentas que de forma más sencilla podían estar a la vista de sus funcionarios. Obviamente, un esquema de este tipo no requería de administraciones sofisticadas ni esmeradas en la determinación y recaudación, por lo que de forma confortable, se utilizaba como medio para obtener recursos, mientras en simultáneo se miraba fiscalmente para otra esquina. Aun corrían años donde el aporte petrolero (desde inicios del Siglo XX) y el de las grandes corporaciones eran suficientes para cubrir medianamente las necesidades públicas y las apetencias gubernamentales.

Es innegable que el sistema de renta mundial trae interesantes ventajas, dado que: "*a) Es el único que cumple con el principio de consulta de la capacidad contributiva del sujeto pasivo del tributo. b) Logra un trato neutral en la exportación de capitales. Ello producto de que al inversionista se le gravará en función de su residencia o domicilio de igual forma si invierte dentro o fuera de su país, esto siempre que se adopte en el Estado*

---

cional de las mercancías objeto del tráfico de sus negocios, por cuenta propia o de terceros, deberán incluir como causados en el país la totalidad de los ingresos derivados de cada viaje.

Parágrafo Segundo: Hasta tanto entren en vigencia las normas mencionadas en el encabezamiento de este artículo, las empresas de transporte internacional constituidas y domiciliadas en Venezuela, incluirán como causados en el país la totalidad de sus ingresos mundiales derivados de las actividades que les son propias.

Parágrafo Tercero: Hasta tanto entren en vigencia las normas mencionadas en el encabezamiento de este artículo, los contribuyentes distintos de las personas naturales y las herencias yacentes, que se dediquen en el país a la explotación de hidrocarburos y de actividades conexas, estarán sujetos al pago de un impuesto proporcional del veinte por ciento (20%) sobre el monto de los dividendos percibidos, cuando tales enriquecimientos provengan de empresas que se dediquen a realizar actividades económicas en el país, diferentes de las señaladas en este parágrafo, aun cuando éstos sean adquiridos a título de dividendos en acciones.

de la residencia el régimen de imputación total o en él la tarifa impositiva sea superior a la del Estado de la fuente. c) Estimula la movilidad de capitales ya que su localización no será factor determinante para invertir en un país o en otro"[36].

No obstante, se destacan algunas importantes desventajas asociadas a la posibilidad de generarse cargas adicionales, disminuir eficacia en el sistema, eliminar incentivos fiscales y en general disuadir a efectuar inversiones en jurisdicciones donde impera la renta mundial, en caso de que las condiciones no sean las más efectivas desde una perspectiva principalmente financiera y posteriormente de cumplimiento. Por otro lado, y como punto resaltante, destaca el hecho de la necesidad absoluta de contar con una Administración Tributaria sofisticada, considerando el tipo de elementos que se agregaron al proceso determinativo, no sólo de la renta mundial, sino del conjunto de aspectos adheridos a la norma y que obviamente requerían de la aplicación de un conocimiento más técnico en aras de hacer una labor mínimamente aceptable en sus inicios. Hoy en día sigue siendo un reto para los funcionarios del ente recaudador y para técnicos dedicados al tema.

Básicamente, con la aplicación de la renta mundial se rompía con el paradigma de la tributación exclusiva sobre rentas locales, lo que sin duda alguna fue una movida bastante agresiva por parte del Estado, en el entendido de que toda persona natural residente o jurídica domiciliada (incluidos los establecimientos permanente) debían tributar sobre la totalidad de sus rentas, sin perjuicio de procedimientos adicionales tendientes a evitar la tan peligrosa doble imposición fiscal y/o económica.

ii. Establecimiento Permanente (EP)

Otra novedad está relacionada con los EP. "*Internacionalmente podemos sostener que existen básicamente tres criterios fundamentales para calificar o crear un EP, estos criterios han sido analizados por diversos organismos internacionales y estudiados profundamente para la creación de modelos para la celebración de Tratados Internacionales para evitar la Doble Imposición. En estos casos el análisis y el alcance del concepto de EP frecuentemente ha sido adaptado a la necesidad específica del caso concre-*

[36] CARMONA, J. "Comentarios a la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1999". Anauco Editores, C.A. Caracas. 2000. p.p. 19-20.

to y en la actualidad se estudian diversas situaciones de hecho para precisar su alcance, como por ejemplo, en todo lo relacionado al comercio electrónico e internet. Estos criterios son en principio (i): un criterio físico determinado por una oficina, dirección o local, explotación de minas o hidrocarburos, explotaciones agrícolas, pecuarias, forestales o construcción superior a seis meses (ii): un criterio vinculado a la presencia de personal, actividades profesionales o artísticas o apoderadas de la empresa y (iii): un criterio para contratar en nombre o por cuenta del sujeto pasivo basado en la presencia de un agente dependientes, autorizado"[37].

Siendo así, se destaca inicialmente la generalidad del concepto de EP, encuadrado de forma sutil dentro de prácticamente cualquier hecho económico que se de en el país, concepto que además goza de universalidad, por su recurrente uso en los distintos modelos de tratados para evitar o disminuir la doble imposición entre naciones.

Esto sin duda es un punto de alta importancia para inversionistas o entidades extranjeras interesadas en hacer operaciones tímidamente en el país, dado que las gerencias deberán atender al hecho de que activar algunos de los supuestos previstos en la norma, inmediatamente los hará convertirse en contribuyentes para fines fiscales en función a reglas análogas a las de organizaciones constituidas en la jurisdicción, con las debidas limitaciones previstas en la normativa vigente, por lo que sus impactos forzosamente deberán ser debidamente anticipados y medidos.

La normativa relativa al EP se incluyó en nuestro sistema fiscal con la reforma a la que hacemos referencia. De conformidad con el Artículo 1 de la LISLR, los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie por los sujetos sometidos al régimen previsto por esa Ley, causarán impuestos, estableciendo que las personas naturales o jurídicas, domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija. Al respecto, el Artículo 7[38] *eiusdem*, esta-

[37] VALLENILLA, M. "Comentarios a la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1999". Anauco Editores, C.A. Caracas. 2000. p. 46.

[38] (…) Parágrafo Tercero: A los fines de esta ley, se entenderá que un sujeto pasivo realiza operaciones en 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 Venezuela una sede de dirección, sucursal,

blece que un sujeto pasivo realiza operaciones en Venezuela por medio de establecimiento permanente, cuando:

1. Directamente o por medio de apoderado, empleado o representante, posea en el territorio venezolano cualquier local o lugar fijo de negocios o centro de actividad en donde se desarrolle, total o parcialmente, su actividad.
2. Cuando posea en 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 (6) meses.
3. Agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre o por cuenta del sujeto pasivo.
4. 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.
5. Realice actividades profesionales, artísticas o posea otros lugares de trabajo donde realice toda o parte de su actividad, bien sea por sí o por medio de sus empleados, apoderados, representantes o de otro personal contratado para ese fin.

La normativa también hace referencia que se considerará EP 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, y las bases fijas en el país de personas naturales residentes en el extranjero donde se presten servicios personales independientes, constitu-

---

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 sí [mismo] 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.

yendo base fija el lugar en el que se presten servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros, y las profesiones independientes. Por otro lado, excluye del concepto a aquellos mandatarios que actúen de manera independiente, salvo que tengan el poder de concluir contratos en nombre del mandante.

Ahora bien, con respecto al EP, a casi dos décadas de la inclusión de esta figura en el régimen de ISLR local, aún persisten temas de debate que han dado origen a diferentes interpretaciones. El primero de ellos es el referido al domicilio; en efecto, el Artículo 30 del Código Orgánico Tributario (COT) (incluso el reformado en noviembre de 2014[39]) en lo que respecta a las personas jurídicas, prevé en su numeral 4, que se consideran domiciliadas las entidades que se hayan constituido o domiciliado en el país de acuerdo a la Ley.

Cabe preguntarse entonces, si con respecto a una entidad extranjera donde se den los supuestos del precitado Artículo 7, podrán emplearse análogamente las disposiciones relacionadas con la aplicación de reglas en materia de retenciones de ISLR practicables a domiciliados, o si por el contrario deberán utilizarse los porcentajes de renta presunta y la Tarifa 2 en las modalidades señaladas en la norma.

Recordemos que las retenciones aplicadas a los no domiciliados, dependiendo de la renta, puede aplicar la Tarifa No. 2, que alcanza un 34%; si el EP determina sus rentas sobre la base de ingresos menos los costos y deducciones aplicables, el resultado de impuesto causado podría ser sustancialmente inferior a la retención practicada. Por otra parte, aplicar la retención que corresponde a las entidades domiciliadas, no sería acorde a la norma del COT, dado que no los considera como tal.

En segundo lugar, tenemos que el Artículo 1 de la LISLR antes mencionado, establece que el establecimiento pagará impuestos localmente por los enriquecimientos tanto de carácter territorial como extraterritorial atribuibles al mismo; no obstante, encontramos que una interpretación literal del Artículo 6 *eiusdem* podría llegar a concluir que todas las rentas obtenidas se entenderían como de fuente territorial.

El Artículo 6 de la LISLR establece que un enriquecimiento proviene de actividades económicas realizadas en el país, cuando alguna de las cau-

[39] Publicado en Gaceta Oficial N° 6.152 Extraordinario, de fecha 18 de Noviembre de 2014.

sas que lo origina ocurra dentro del territorio nacional, señalando en su literal b) a los enriquecimientos obtenidos por medio de EP o base fija situados en territorio venezolano. Si rentas de fuente extraterritorial se consideran como de fuente territorial inmediatamente se producirían una serie de implicaciones en cuanto a la acreditación de tributos pagados en el exterior; generando efectos de doble imposición. En cuanto al tema de las deducciones atribuibles a un EP, nos encontramos con la disposición contenida en el Parágrafo Decimoséptimo del Artículo 27, donde se entiende que no serán deducibles los pagos que efectúe el EP a la oficina central o alguna de sus otras sucursales, filiales, subsidiarias, casa matriz o empresas vinculadas en general; a título de regalías, honorarios, asistencia técnica o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos o a título de comisión, por servicios prestados o por gestiones hechas, con excepción de los pagos hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos.

La aplicación de la normativa relativa a este tópico en materia de ISLR es compleja; desde establecer si un sujeto pasivo tiene un EP en el país, hasta precisar cuál sería el régimen aplicable en la determinación de la renta gravable y el consiguiente impuesto a pagar o pérdida fiscal del ejercicio, por lo que en el caso de aquellas entidades extranjeras que pretendan realizar operaciones en la jurisdicción deberán evaluar de las alternativas existentes (la que más se ajuste a sus necesidades), tomar en consideración lo antes comentado y conocer que ante la ausencia de doctrinas y jurisprudencias sobre el particular, algunas posiciones podrían no ser compartidas por la Administración Tributaria.

iii. Acreditamiento

Considerando la incorporación del sistema de renta mundial, la utilización de un proceso de acreditamiento de impuestos pagados en el exterior era de suma importancia técnica, en aras de evitar la doble imposición fiscal lógica que podría darse en un contexto donde se persiga gravar rentas de fuente extraterritorial. Este mecanismo unilateral minimiza y racionaliza la carga tributaria, y de cierta forma genera una balanza razonable y justa entre la potestad tributaria venezolana y la de las jurisdicciones donde los sujetos pasivos realizan actividades generadoras de rentas de forma recurrente o accidental durante cada período fiscal gravable, lo que

indudablemente siempre genera temas de discusión técnica. "*Efectuado el cálculo del impuesto sobre la renta a pagar en Venezuela, procede la imputación del impuesto pagado en el extranjero por las rentas de fuente extraterritorial (…). La Ley, sin embargo, no aclara ciertas dudas que se producen, relacionadas con la prueba del impuesto pagado en el exterior ni qué ocurriría en los supuestos de retenciones de impuesto efectuados en el extranjero, así como cuando el pago del impuesto en el extranjero debe efectuarse con posterioridad al pago del impuesto venezolano, lo cual deberá ser objeto de discusión por los órganos jurisdiccionales. En nuestro criterio, a fin de garantizar el respeto a la capacidad contributiva y evitar los efectos de la doble tributación, debería permitirse la imputación no sólo de impuestos pagados sino por pagarse en el extranjero, siempre que se correspondan con una misma renta causada en un mismo ejercicio fiscal, lo cual deberá ser efectivamente acreditado por el contribuyente*"[40].

Más adelante, haremos reflexiones más precisas sobre el tema en cuestión, considerando su importancia en la arquitectura del tributo y en el rol que cumple al mitigar los efectos de la doble tributación a través de un mecanismo unilateral bastante efectivo, de aplicarse de forma apropiada por parte de contribuyentes con la anuencia de la Administración Tributaria.

iv. Convenios para Evitar la Doble Imposición

Tal "*como señalan Tixier y Gest las convenciones internacionales contra la doble imposición constituyen un puente entre dos sistemas fiscales y no un sistema fiscal completo, no tienen por finalidad sustituir un cuerpo orgánico de normas. Su ámbito de aplicación está circunscrito a una categoría limitada de personas y no afecta la aplicación de todos los impuestos nacionales*"[41].

De acuerdo a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) "*la doble imposición jurídica internacional puede definirse de forma general como el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respeto a la mis-*

[40] ANDRADE, B. "50 años de la Revista de Derecho Tributario". AVDT. Caracas. 2014. p.p. 545-546.
[41] MAZZ, A. "50 años de la Revista de Derecho Tributario". AVDT. Caracas. 2014. p.p. 165-166.

ma materia imponible y por el mismo período de tiempo"[42]. De acuerdo al portal web[43] del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)[44], un significativo número de convenios fueron suscritos entre los años noventa y principios del 2000, lo que demuestra el interés de la nación por mostrarse como una jurisdicción transparente y eficiente de cara al entorno internacional.

A la fecha, tomando como fuente lo publicado por la Administración Tributaria, mantenemos suscritos convenios con los países que de seguido se pasan a mencionar:

1) Alemania, publicado en GO N° 36.266, del 11/08/1997;
2) Austria, publicado en GO N° 38.598, del 05/01/2007;
3) Barbados, publicado en GO N° 5.507 Extraordinario, del 12/12/2000;
4) Belarús, publicado en GO N° 39.095, del 09/01/2009;
5) Bélgica, publicado en GO N° 5.269 Extraordinario, del 22/10/1998;
6) Brasil, publicado en GO N° 38.344, del 27/12/2005;
7) Canadá, publicado en GO N° 37.927, del 29/04/2004;
8) China, publicado en GO N° 38.089, del 17/12/2004;
9) Corea, publicado en GO N° 38.598, del 05/01/2007;
10) Cuba, publicado en GO N° 38.086, del 14/12/2004;
11) Dinamarca, publicado en GO N° 37.219, del 14/06/2001;
12) Emiratos Árabes Unidos, publicado en GO N° 39.685, del 31/05/2011;
13) España, publicado en GO N° 37.913, del 05/04/2004;
14) Estados Unidos, publicado en GO N° 5.427 Extraordinario, del 05/01/2000;
15) Francia, publicado en GO N° 4.635 Extraordinario, del 28/09/1993;
16) Indonesia, publicado en GO N° 37.659, del 27/03/2003;
17) Irán, publicado en GO N° 38.344, del 27/12/2005;
18) Italia, publicado en GO N° 4.580 Extraordinario, del 21/05/1993;
19) Kuwait, publicado en GO N° 38.347, del 30/12/2005;
20) Malasia, publicado en GO N° 38.842, del 03/01/2008;
21) Noruega, publicado en GO N° 5.265 Extraordinario, del 01/10/1998;

[42] EVANS, R. "Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional". McGrawHill. Caracas. 1999. p. 14 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio 1995. Instituto de Estudios Fiscales. Paris. 1997. p. I-1.

[43] www.seniat.gob.ve

[44] Con ocasión de la reforma parcial del Código Orgánico Tributario de 1994, hecho ocurrido a raíz de la Ley Habilitante que delegó en el Ejecutivo Nacional la facultad de legislar en materia económica y financiera, se publica en Gaceta Oficial, de fecha 27 de mayo de 1994, el Decreto contentivo de la reforma, que faculta al Ejecutivo Nacional para otorgar autonomía funcional y financiera a la Administración Tributaria. Luego, por decreto N° 310 de la Presidencia de la República, de fecha 10 de agosto de 1994 y fundamentado en el Artículo 190 de la Constitución, en concordancia con el Código Orgánico Tributario vigente para la fecha, se crea el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), actualmente Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

22) Países Bajos, publicado en GO N° 5.180 Extraordinario, del 01/11/1997;
23) Portugal, publicado en GO N° 5.180 Extraordinario, del 04/11/1997;
24) Qatar, publicado en GO N° 38.796, del 25/10/2007;
25) Reino Unido, publicado en GO N° 5.218 Extraordinario, del 06/03/1998;
26) República Checa, publicado en GO N° 5.180 Extraordinario, del 04/11/1997;
27) Rusia, publicado en GO N° 5.822 Extraordinario, del 25/09/2006;
28) Suecia, publicado en GO N° 5.274 Extraordinario, del 12/11/1998;
29) Suiza, publicado en GO N° 5.192 Extraordinario, del 18/12/1997;
30) Trinidad y Tobago, publicado en GO N° 5.180 Extraordinario, del 04/11/1997; y.
31) Vietnam, publicado en GO N° 39.183, del 21/09/2009.

El punto neurálgico de estos convenios, será evaluar la conveniencia y pertinencia de las jurisdicciones seleccionadas a fin de celebrar los mismos, dado que esto debe tender a crear un ambiente propicio para hacer negocios rentables en ambos sentidos. Históricamente, los grandes favorecidos de dichos acuerdos han sido los creadores de tecnología y bienes, quienes no terminan sacrificando su posibilidad recaudatoria, mientras los países que no se consideran emergentes, son espectadores de las ventajas que se obtienen en la puerta trasera de dichos instrumentos. Esto, obviamente dependerá de lo competitivo de cada nación.

Para mayor eficiencia y como complemento oportuno, debemos hacer referencia a los convenios suscritos por el país, con el objetivo de proteger a inversionistas extranjeros, lo que evidentemente tiende a reforzar la seguridad jurídica que todo capital o proveedor espera obtener. Indudablemente, cada inversionista desea conocer las realidades locales y los instrumentos disponibles ante futuras controversias. En cuanto a esto, pasamos a citar algunos de los convenios firmados al respecto:

1) Alemania
2) Argentina
3) Barbados
4) Belarús
5) Bélgica-Luxemburgo
6) Brasil
7) Chile
8) Canadá
9) Costa Rica

10) Cuba
11) Dinamarca
12) Ecuador
13) España
14) Francia
15) Gran Bretaña
16) Lituania
17) Irán
18) Países Bajos (no vigente, aunque con efectos hasta el 2023)
19) Paraguay
20) Perú
21) Portugal
22) Suiza
23) Suecia
24) Uruguay
25) Vietnam

Conceptualmente, el objetivo es incrementar las inversiones y los flujos de capital foráneo hacia y desde la jurisdicción, fomentando la creación de empleos, el desarrollo y la transferencia de tecnología. La combinación de tratados para evitar la doble imposición, convenios para garantizar justicia en las inversiones y un robusto sistema jurídico local, bastaría para ser atractivo ante terceros interesados en invertir.

v. Transparencia Fiscal

De acuerdo a la doctrina, "*ante la proliferación de los paraísos fiscales se adoptan medidas clásicas para que cada jurisdicción grave las utilidades que le corresponden. Por ello, se adoptan medidas de transparencia fiscal internacional, transferencia de precios y una red de tratados internacionales. El uso de paraísos fiscales tiene impacto tanto en el contribuyente que lo usa como en el país de donde proviene el capital*"[45].

Este tipo de normas demuestra lo adelantado que pudo considerarse el sistema tributario local para el momento de la incorporación de dicho instrumento en la normativa (más aun considerando los recientes escándalos suscitados en países vecinos en cuanto a los flujos de dinero no monitoreados), lo que ha demostrado que necesariamente las jurisdicciones deben alinearse y defender sus potestades tributarias en vías de un mejor convivir dentro de la comunidad internacional.

[45] ROCHE, E. "Comentarios a la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1999". Anauco Editores. C.A. Caracas. 2000. p. 71.

Esta regulación ha ido volviéndose más sofisticada con el tiempo, a través de la implementación de instructivos y tecnología, para con ello poder elevar la efectividad en el cruce de información. "*Hay quienes sostienen que la Transparencia Fiscal Internacional no puede ser entendida en modo alguno como un caso de levantamiento del velo corporativo o desestimación de la personalidad jurídica, sino que se trata de una técnica tributaria distinta, que equivale a una previsión normativa que se generaliza a ciertos tipos de sociedades*"; "*la diferencia entre la técnica de desestimar la personalidad jurídica y el mecanismo de la transparencia fiscal, viene auspiciada por la mayor sensibilidad de la normativa tributaria a la realidad económica respecto de la mercantil, acudiendo por este motivo el Derecho Tributario al remedio de la reforma legislativa, que no exige abuso de la personalidad jurídica, bastando sólo que la situación real que ostenta la sociedad no se corresponda con la prevista por la ley y otorgando el tratamiento jurídico correspondiente al régimen de transparencia*"[46].

El velo corporativo se convierte en un tema clave en el análisis, dado que de allí dependerá los futuros riesgos en caso de controversias con cualquier administración de carácter tributario. Con posterioridad, específicamente en Gaceta Oficial N° 37610, de fecha 15 de enero de 2003, es publicada la Providencia Administrativa, quien califica las jurisdicciones de baja imposición fiscal, a los efectos del ISLR, sustituida por la Providencia publicada en Gaceta Oficial N° 37.924, de fecha 26 de abril de 2004[47]. Allí,

[46] RÍOS, M. "50 años de la Revista de Derecho Tributario". AVDT. Caracas. 2014. p. 433.

[47] Artículo 1: Se califican como jurisdicciones de baja imposición fiscal, aquellas donde la tributación que grave a la totalidad de la renta, la totalidad de patrimonio, o cualquier parte de los mismos, sea nula o hasta una alícuota igual o inferior al 20%, por ese concepto.

Para tales efectos será considerada la legislación del referido país o territorio aplicable a las personas naturales o a las personas jurídicas, según la naturaleza de la entidad creada o constituida de acuerdo al derecho extranjero ubicada en dicha dirección, con o mediante la cual haya sido realizada la operación.

Artículo 2: Constituyen jurisdicciones de baja imposición fiscal, para efectos de la Ley de Impuesto sobre la Renta:

Anguila, Antigua y Barbuda, Archipiélago de Svalbard, Aruba, Ascensión, Belice, Bermudas, Brunei, Campione D'Italia, Commonwealth de Dominica, Commonwealth de las Bahamas, Emiratos Árabes Unidos, Estado de Bahrain, Estado de Kuwait, Estado de Qatar, Estado Independiente de Samoa Occidental, Estado Libre Asociado de Puerto Rico, Gibraltar, Gran Ducado de Luxemburgo, Granada, Groenlandia, Guam, Hong Kong, Islas Caimán, Isla de Christmas, Isla Norfolk, Isla de San Pedro y Miguelón, Isla del Hombre, Isla Qeshm, Isla Cook, Islas de Cocos o Kelling, Islas del Canal (Islas de Guernesey, Jersey, Aldemey, Great Sart, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou y Lihou), Islas Malvinas, Islas Pacífico, Islas Salomón, Islas Turcas y Caicos, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes de Estados Unidos de América, Kiribati, Labuán, Macao, Malta, Montserrat, Niue Palau, Pitcairn, Polinesia Francesa, Principado de Andorra, Principado de Liechtenstein, Principado de Mónaco, Reinado de Swazilandia, Reino Hachemita de Jordania, República Dominicana, República Gabonesa, República Libanesa, República de Albania, República de Angola, República de Cabo Verde, República de Chipre, República de Djibouti, República de Guyana, República de Honduras, República de las Islas Marshall, República de Liberia, República de Mauricio, República de Nauru, República de Panamá, República de Seychelles, República de Túnez, República de Vanuatu, República de Yemen, República Oriental del Uruguay, Repúbli-

con alta precisión, podemos apreciar los países que a efectos locales deben ser considerados como de baja o nula imposición fiscal.

vi. Impuestos a los Dividendos

Venezuela adopta normas tendientes a regular los dividendos por primera vez en 1966 y surte efectos consistentemente hasta el año 1991. Viéndolo así, se nota rápidamente que la relación de la Administración Tributaria con este tema se mantuvo en una suerte de discusiones técnicas sobre si era o no propicio gravar de alguna forma las posibles manifestaciones de riquezas que de allí pudiesen suscitarse. Esto se fundamentaba principalmente en lo complejo del tema y lo sencillo que era la aplicación de mecanismos desarticulados que al final ocasionaren doble imposición jurídica y económica. En 1999, la exposición de motivos de la LISLR concluye que se crea un mecanismo, donde el Estado no renuncia a su potestad tributaria, a partir de un sistema que permite gravar los excesos de rentas no tributadas a través de la determinación del ISLR en cabeza de la entidad, buscando con ello regularizar la inacción por parte de las autoridades en prácticamente toda la década de los noventa. "*El impuesto a los dividendos se aplica, en síntesis, al monto por el cual la renta neta de la que se origina el dividendo exceda de la porción de la renta neta que ya ha sido objeto de impuesto a nivel corporativo en la compañía que reparte el dividendo, más los dividendos que cumplan con las condiciones previstas en (…) la Ley recibidos por ésta última ('Dividendos Calificados'). Los Dividendos Calificados serán los que (i) estuvieron sujetos al impuesto sobre dividendos cuando fueron repartidos o, si no lo estuvieron, (ii) la fuente con cargo a la cual se pagaron ya estuvo sujeta a impuesto corporativo en la compañía pagadora. Es importante señalar que para determinar si la fuen-*

---

ca Socialista Democrática de Sri Lanka, Samoa Americana, San Vicente y las Granadinas, Santa Elena, Serenísima República de San Marino, Sultanato de Omán, Tokelau, Tristán de Cunha, Tuvalu, Zona Especial Canaria, Zona Libre Ostrava

Artículo 3: Los países o territorios con los cuales la República Bolivariana de Venezuela celebrase convenio para evitar la doble tributación internacional que contenga cláusula de intercambio de información y se encuentren vigente según las normas jurídicas internas de Venezuela, no serán consideradas como jurisdicciones de baja imposición fiscal a los fines de la aplicación de la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Lo anterior será aplicable aun en los casos en que dichos países o territorios encuadren en los supuestos previstos en los artículos 1 y 2 de esta Providencia.

Artículo 4: No obstante lo previsto en el artículo anterior, aquellos países o territorios que no proporcionen la información que le sea solicitada con base en la cláusula de intercambio de información del respectivo convenio, serán considerados jurisdicciones de baja imposición fiscal a los fines de la aplicación de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Artículo 5: Esta Providencia entrará en vigencia a partir de su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.

te con cargo a la cual se pagaron los Dividendos Calificado estuvo sujeta al impuesto a nivel de la compañía pagadora, la Ley no toma en cuenta el ejercicio en el cual se aplicó el impuesto. Suponiendo, entonces, que la totalidad de la fuente de los Dividendos haya estado sujeta a impuesto a nivel corporativo en nuestro Contribuyente, el reparto de dividendos de segundo grado por el Accionista no estará sujeto al impuesto sobre dividendos. Por el contrario, si alguna porción de la fuente de los Dividendos no estuvo sujeta al impuesto a nivel corporativo de nuestro Contribuyente, entonces una parte proporcional de los dividendos de segundo grado pagados por el Accionista estará sujeta al impuesto sobre los dividendos a la tarifa de 34%. El impuesto deberá retenerse en el momento del pago"[48].

En secciones posteriores de la presente obra, explicaremos con mayor detalle, la estructura técnica donde se sustenta la imposición sobre los dividendos, a la luz de una de las reformas llevadas a cabo en el año 2001.

vii. Precios de Transferencia

Los precios de transferencia han sido tema de discusión en décadas. La aplicación de metodologías consistentes es la base clave para poder armonizar tan complicada herramienta, con la realidad económica de las naciones. "*Es frecuente que los grupos multinacionales procuren mediante manipulación de los precios entre los miembros del grupo transferir artificialmente sus utilidades de una jurisdicción con altas tasas de imposición a países con tasas más reducidas, o cuyos beneficios fiscales le provea un ahorro de impuesto por el manejo artificial de los precios de transferencia, pudiendo igualmente transferir artificialmente utilidades de compañía en el grupo a otras compañías con pérdidas fiscales. Es obvio entonces que cuando se presenta esas situaciones en los grupos económicos multinacionales, la finalidad de tales transferencias es reducir o eliminar el impacto impositivo global de sus operaciones y manipular las ganancias hacia la jurisdicción fiscal que más le beneficie*"[49].

A esto debe sumarse el hecho ulterior de que Venezuela ha estado sometida a condiciones políticas particulares desde 1998 y a un severo control cambiario iniciado en febrero del 2003 (evento posterior a su incorporación en el ordenamiento jurídico), limitando la obtención y disposición de

[48] ROCHE, E. "50 años de la Revista de Derecho Tributario". AVDT. Caracas. 2014. p.p. 477-478.
[49] SOL, J. "Precios de Transferencia". Ediciones Tributarias Latinoamericanas. Caracas. 2005. p. 20.

moneda extranjera a entidades y personas, por lo que indudablemente para empresas transnacionales se vuelve altamente perjudicial contar con inversiones represadas en el país, por lo que naturalmente las condiciones operativas y comerciales tenderán a ser sustancialmente distintas en aras de aminorar los efectos que se producen ante la imposibilidad de repatriar ganancias de forma consistente y transparente, tal como pudiese realizarse en cualquier otra jurisdicción donde se realicen actividades de carácter comercial en un contexto de seguridad jurídica y libertad económica.

Es un punto alarmante el hecho de que importantes transnacionales han tenido que desincorporar sus inversiones, con el objetivo de eliminar las disparidades que en el país suramericano se suscitan. Este primer ensayo de precios de transferencia no fue del todo exitoso, dado que estaba fundamentado principalmente en la realidad brasileña.

Conceptualmente se entiende que los "*Precios de Transferencia son un mecanismo de control fiscal que persigue evitar el manejo artificial de los precios o contraprestaciones utilizadas en la transferencia de bienes y servicios entre partes vinculadas, que lesionen los ingresos fiscales de las jurisdicciones involucradas que causen doble imposición y propicien litigios con las administraciones fiscales. Carlos Herrero, plantea que en términos generales los precios de transferencia son el valor de pago-precio que se pacta y realiza entre sociedades vinculadas de un grupo empresarial multinacional, por transacciones de bienes (físicos o inmateriales) o servicios, y que pueden ser diferentes que hubieran pactado entre sociedades independientes. Para el autor Alan Ruyman, en su publicación sobre Administración estratégica se refiere a los precios de transferencia como el valor de los productos o servicios a los que se cobra entre empresas pertenecientes a un mismo grupo. La Organización para Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), establece la definición de precios de transferencia internacional, como el valor de las transacciones que a nivel internacional realizan personas ubicadas en distintas jurisdicciones las cuales transfieren tangibles o intangibles o prestan servicios a empresas vinculadas. James Rodner, define los precios de transferencia como la práctica de bienes y servicios que*

se transfieren entre varios países para los efectos de trasladar utilidades o pérdidas entre dos o más sociedades relacionadas"[50].

Sobre los precios de transferencia se han tejido una serie de asuntos de relevancia, partiendo del hecho de que como ya hemos desarrollado, nuestro sistema nació inspirado en el sistema brasileño, no siendo aplicable a plenitud, por lo que lo previsto en la LISLR 1999 fue paulatinamente actualizado hasta llegar al punto actual, altamente acoplado a las normas de la OCDE en todos sus aspectos fundamentales, resolviendo así, muchas de las distorsiones vistas en este primer intento de finales del Siglo XX.

viii. Sistema de Ajuste y Reajuste por Inflación Fiscal

Nuestra relación con la inflación siempre fue estrecha, por lo que su incorporación en principio pareció tardía. "*Se observa que durante los años 1977, 1978, 1982, 1983 y 1985, Venezuela tuvo tasas inflacionarias inferiores al 8%, mientras que en 1979, 1980 y 1984 su tasa de inflación osciló entre el 18,3% y el 20,5%, se concluye que el fenómeno inflacionario en este país tiene características totalmente distintas a la del resto de los grandes países latinoamericanos*"[51].

El sistema de ajuste y reajuste por inflación fiscal tiene su génesis en las leyes de 1991 y 1994, como una respuesta para reconocer en el proceso de determinación del ISLR, el efecto que genera la inflación en un país como el venezolano, destacándolo como un elemento esencial en la consecución del cálculo apropiado de la tan mentada y a la vez complicada capacidad contributiva de los contribuyentes, ya ampliamente vulnerada en los últimos años producto de reformas con tendencias más recaudatorias y menos técnicas, que de forma flagrante desnaturalizan la esencia y espíritu universal de normativas tendientes a gravar manifestaciones de riqueza, como pieza fundamental en la persecución de prosperidad colectiva de cualquier jurisdicción.

En esta reforma de 1999 se regularizaron algunos asuntos relacionados principalmente con el ajuste inicial y sus efectos para entidades en etapa preoperativa; cambios en cuanto al cálculo del patrimonio neto al inicio (importante la ratificación de no ser ajustado en caso de contar con

[50] ZAMBRANO, M. "Administración Tributaria, Conmemoración de los 20 años del SENIAT". AVDT. Caracas. 2014. p.p. 448-449.
[51] ASOREY, R. "50 años de la Revista de Derecho Tributario". AVDT. Caracas. 2014. p. 46.

naturaleza deudora) y de ciertos activos no monetarios, así como la inclusión de la posibilidad de trasladar el uso de pérdidas por efectos de la inflación fiscal.

ix. Rebajas por Nuevos Trabajadores

En momentos difíciles o eventos particulares, los Estados pueden proporcionar incentivos o aplicar disuasivos. Cuando el consumo baja, puede ser el momento oportuno para disminuir los tipos impositivos y empujar con ello a que las personas y entidades gasten más, reactivando así la economía. Durante la crisis del 2008, producto de la burbuja inmobiliaria, el objetivo del gobierno norteamericano era tratar de reducir la desaceleración económica dada por las distorsiones originadas durante el colapso de dicho sector. Obviamente no fue tarea fácil, considerando el impacto fulminante en cabeza de los contribuyentes.

También puede ocurrir que se aumenten tributos y restricciones para que entidades responsables intervengan en mercados complejos e importantes, lo que garantiza transparencia y rigurosidad. Hay algunos errores clásicos de incentivos, no orientados directamente al tributo (aun cuando de forma indirecta todo lo está), y si más bien al consumo a través de fijación de precios o subvenciones, acciones que históricamente han demostrado que traen más problemas que beneficios en el mediano plazo. En líneas generales, el incentivo invita a hacer operaciones deseables; lo contrario, inhibe.

Con el objetivo de incentivar el empleo y la creación de nuevas posiciones, la LISLR incluyó un beneficio para las empresas que voluntariamente contrataran nuevos trabajadores, gozando de una rebaja de impuesto equivalente al diez por ciento (10%) sobre los incrementos de la nómina de personal venezolano, que se efectuaren desde la entrada en vigencia de la LISLR, hasta el 31 de diciembre del año 2000.

Este tipo de dispensa no se ha repetido hasta la fecha, por lo que sus efectos no pudieron ser medidos de forma eficiente, en un marco de política fiscal coherente y con los actuales índices de informalidad más desempleo que se hacen realmente alarmantes.

Esta medida, dio claras luces de cómo debe ser una política articulada, tendiente a incentivar el empleo a través de la tributación. Para el Estado es sencillo medir el sacrificio fiscal, versus el incremento en posiciones

de empleo que a su vez propicien el aumento de tributos parafiscales, ISLR de personas naturales bajo relación de dependencia, y cualquier otro colateral asociado a prosperidad. Es toda una correlación de eventos con efectos variopintos, que sólo pueden darse con políticas claras, midiendo el tributo como un mecanismo dentro de un todo y no como un asunto estrictamente recaudatorio.

b) Puntos Relevantes en las Reformas de Noviembre y Diciembre de 2001

En la reforma de Noviembre de 2001 sólo se observaron ligeros cambios para el sector de la banca oficial y petroleras; por otro lado en cuanto a la reforma de Diciembre de 2001, debemos comentar que los puntos más significativos fueron: la reiteración en la prohibición de utilizar pérdidas de fuente extraterritorial con rentas de fuente territorial; la adaptación del concepto de residente, a lo previsto como domiciliado en el Código Orgánico Tributario del 2001[52]; cambios en la redacción del sistema de ajuste por inflación; ampliación de los supuestos en materia de retención; precios de transferencia; reconocimiento de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) en el país; y ampliación del capítulo de dividendos. A efectos enunciativos haremos algunas observaciones generales, y profundizaremos (sobre todo en materia de dividendos) en las secciones sucesivas.

i. Precios de Transferencia

Tal como ya habíamos planteado, en 1999 se incorporó el sistema de precios de transferencia. Dicho sistema, se encontraba ajustado a una jurisdicción activamente federal, por lo que las características de los métodos y procedimientos no se adaptaban a la realidad local, sin contar con algunos asuntos que habían sido obviados de forma inadvertida, en un mecanismo que apenas estábamos entendiendo. "*Posteriormente la LISLR sufrió una nueva modificación en el año 2001 introduciendo un cambio sustancial en la normativa de precios de trasferencia. Las normas originales sobre precios de transferencia no se aplicaban en un principio a los pagos efectuados por honorarios de asistencia técnica, servicios tecnológicos y regalías. Aparentemente, esto se debió al deseo de evitar casos difíciles de*

[52] Publicado en Gaceta Oficial N° 37.305, de fecha 17 de Octubre de 2001.

valuación de intangibles para los cuales la administración fiscal venezolana no se sentía debidamente preparada. (…) Esta reforma incluye modificaciones e incluye una revisión al anterior sistema de precios de transferencia. El cambio fundamental en la nueva normativa de precios de transferencia es que se elimina el sistema brasileño de precios de transferencia, el cual incorporaba una metodología que establecía nueve métodos separados para operaciones de importación y exportación"[53].

Producto de dicha reforma, la administración tributaria se alinea a los lineamientos de la OCDE, en cuanto sean armónicas, incorporando los cinco métodos de mayor aceptación, que de seguido mencionamos: i) método del precio comparable no controlado; ii) método del precio de reventa; iii) método del costo adicionado; iv) método de división de beneficios; y el v) margen neto transaccional.

ii. Rebajas por Nuevas Inversiones

Las rebajas por nuevas inversiones en un tema que ha sido discutido en innumerables ocasiones desde su incorporación en la normativa venezolana. Forzosamente, toda jurisdicción debe evaluar dentro de su política fiscal, la necesidad de incorporar beneficios, que en primer momento parezcan sacrificios, pero que en general vayan dirigidos a un bien mayor. Tal como de seguido describiremos, las controversias en cuanto a este tema no se hicieron esperar. "*Con ocasión a la publicación de la Ley de Reforma Parcial de la LISR de 2001* [Diciembre]*, surgió la duda en cuanto a la vigencia temporal de las rebajas de impuesto por nuevas inversiones establecidas en su artículo 57, tomando en consideración el hecho de que tal beneficio fiscal ya se encontraba contemplado en norma con idéntico número y contenido, en el Decreto con Rango y Fuerza de la LISR de 1999. (…) La controversia planteada con ocasión de la sanción de la Ley de 2001 se suscitaba en lo que respecta al cómputo del lapso de cinco (5) años al que se sujetaba la materialización de la inversión a efectos de su consideración con miras a la determinación del importe de la rebaja de impuesto consagrada como beneficio fiscal, por cuanto ambas normas señalaban como puntos de partida a tales fines, las fechas de entrada en vigencia de los instrumentos que las contenían, con la particularidad que, el beneficio consagrado en el Decreto-Ley de 1999 resultaba aplicable tanto a los ejercicios*

[53] ZAMBRANO, M. Ob. Cit. p.p. 447-448.

en curso como a los que se iniciaran a partir de aquella fecha, en tanto que, la Ley publicada en 2001, sólo hacía alusión a la aplicación de la rebaja respecto de ejercicios iniciados con posterioridad a su entrada en vigencia"[54].

A efectos prácticos, no pretendemos reforzar o desechar ninguna tesis sobre el tema en cuestión; no obstante, similares situaciones encontraremos sobre el asunto de las rebajas por nuevas inversiones en el resto de este recorrido que estamos dando en la presente obra, es por ello, que es conveniente secundar la tendencia mostrada por Juan Cristóbal Carmona al citar a Joaquín Sánchez Covisa, donde se considera que a la "*fecha inicial de vigencia de un precepto legal es (según hemos visto) el momento preciso en que el Poder Público declara la obligatoriedad de una norma de Derecho y manifiesta que conforme a ella debe regirse la vida de la colectividad. Tal declaración de voluntad debe hacerse según los trámites establecidos por la Constitución, lo que implica, como sabemos, que la norma en cuestión sea sancionada por el Poder Legislativo, promulgada por el Presidente de la República y publicada en la Gaceta Oficial. Ahora bien, estimar que los preceptos no reformados de una ley han sido declarados ley en el momento de la reforma es imaginar, contra toda evidencia, que el Poder Público ha emitido una voluntad que no ha emitido, y es dar nueva vigencia formal a unos preceptos que no han sido sancionados por las Cámaras por el mero hecho de que han sido impresos de nuevo junto a los preceptos reformados*"[55]. Con dicha reflexión, sellamos nuestra postura técnica sobre el tema ampliamente manoseado por la doctrina en los últimos años, y con ello tener una visión medianamente clara para supuestos de igual tenor.

iii. Sistema de Ajuste y Reajuste

Ronald Reagan manifestó que la inflación era "*tan violenta como un atracador, tan aterradora como un ladrón armado y tal letal como un asesino a sueldo"*. No es una exageración en lo absoluto, considerando que el impacto de este flagelo incide de manera brutal en la dinámica de un país, dado que indudablemente se convierte en un costosísimo impuesto en sí

[54] CARMONA, J. "Aspectos Temporales de la Ley Tributaria en el Ordenamiento Jurídico Venezolano". AVDT. Caracas. 2016. p.p. 177-178.
[55] CARMONA, J. Ob. Cit. p. p. 182-183.

mismo. Esta afirmación la soportaba *Milton Friedman* cuando manifestaba que "*la inflación es una forma de tributación que puede imponerse sin necesidad de actos legislativos*".

Este dato demuestra si una jurisdicción está en buenas condiciones, si se encuentra recalentado o si se está desacelerando; de allí, la importancia de dicho indicador. *Ernest Hemingway* consideraba que "*la primera panacea para una nación mal administrada es la inflación de la moneda; la segunda es la guerra. Ambas traen una prosperidad temporal; ambas provocan una ruina permanente. Pero una y otra son el refugio de los oportunistas políticos y económicos*".

La LISLR del año 2001 planteó una serie de cambios significativos en materia de ajuste y reajuste por inflación fiscal. Entre los más significativos nos encontramos con la eliminación del Artículo 125[56] que versaba sobre las revaluaciones no depreciadas, el 129[57] sobre el reajuste de inventa-

[56] Artículo 125: En el caso en que se enajenen activos fijos depreciables o no, sujetos al Ajuste Inicial por Inflación, el costo de venta de dicho activo no incluirá el incremento no depreciado o amortizado de dicho ajuste inicial a la fecha de dicha enajenación.

Asimismo, en caso de enajenación de activos no monetarios, distintos de los activos fijos, el costo de venta de dicho activo no incluirá el incremento no depreciado o amortizado de dicho ajuste inicial a la fecha de dicha enajenación.

Esta norma no será aplicable en el caso de enajenación de materias primas, productos en proceso y productos terminados para la venta ni en caso de personas jurídicas y actividades económicas de personas naturales no sujetas al ajuste.

En el caso de liquidación de compañías, el incremento no depreciado, originado por el ajuste inicial por inflación, no formará parte del costo de venta del activo.

[57] Artículo 129: Se cargará a la cuenta de activo correspondiente y se abonará a la cuenta de Reajuste por Inflación el mayor valor que resulte de reajustar los inventarios existentes en materia prima, productos en proceso y productos terminados a la fecha del cierre del ejercicio gravable, utilizando la metodología siguiente:

1. La valorización de las unidades físicas del inventario final se determinará de la forma siguiente:

a) Se efectuará una comparación de las unidades físicas existentes de cada tipo de bien en el inventario final con las unidades físicas del inventario inicial. Sí las unidades físicas del inventario final son inferiores o iguales al número de unidades del inventario inicial, esas unidades se valorarán al costo promedio anual fiscal del inventario inicial, ajustados por la variación anual ocurrida en el Índice de Precios al Consumidor del Área Metropolitana de Caracas;

b) Las unidades físicas del inventario final que no provengan del inventario inicial, se valorarán al costo promedio del ejercicio.

2) El inventario final valorado según la metodología señalada en los literales anteriores, se comparará con el valor del inventario final mostrado en los libros legales del contribuyente, valorado al costo promedio más la porción de la revaluación inicial y reajustes regulares correspondientes a las unidades no consumidas del inventario inicial, contenidas en el inventario final. La diferencia resultante se registrará como incremento o disminución en la cuenta de Reajuste por Inflación;

3) A los efectos de la determinación de la renta gravable, el costo de venta se calculará en función de la variación de inventarios, según el método de valoración contable que el contribuyente utilice. Dicho costo se incrementará, a los fines fiscales, sólo por la porción del ajuste inicial y reajustes regulares de las unidades del inventario inicial consumidas en el ejercicio gravable.

Parágrafo Primero: El costo promedio del inventario inicial resultará de dividir dicho inventario, incluyendo el ajuste inicial y los reajustes regulares de cada uno de los ejercicios gravables, entre el número de unidades totales del inventario que corresponda a cada tipo de bien.

Parágrafo Segundo: Para la determinación de la renta gravable, el costo de venta se calculará en función de la variación de inventarios, debiéndose considerar que el inventario inicial contiene el reajuste realizado durante el ejercicio

rios por unidades físicas y el significativo cambio en cuanto a la posibilidad de ajustar por inflación al patrimonio neto con naturaleza contraria, prevista en el Artículo 141[58] de dicho cuerpo normativo.

Consideramos relevante la atribución de partida monetaria dada a las partidas en moneda extranjera (hasta la LISLR de 1999 había sido considerada no monetaria), modificación presentada en el Artículo 173[59] de dicha reforma. Por otro lado, esta norma incorpora la información que debe

gravable. En cada ejercicio gravable, se agregará al inventario inicial el resultado de multiplicar el número de unidades en que disminuya el inventario inicial, por el ajuste realizado y no llevado al costo de venta, desde el ejercicio en el cual se efectuó el Ajuste Inicial por Inflación.

[58] Artículo 141: Cuando el contribuyente presente al inicio del ejercicio gravable un patrimonio neto negativo, dicho patrimonio inicial no estará sujeto a las normas de reajuste establecido en esta Ley.

En el caso que un contribuyente presente al inicio del ejercicio gravable un patrimonio neto negativo, y haya aumentado su capital en el transcurso de dicho ejercicio, el aumento será compensado con el patrimonio negativo, a los fines de la determinación de la renta gravable.

[59] Artículo 173: A los solos efectos tributarios, los contribuyentes a que se refiere el artículo 7 de esta Ley, que iniciaron sus operaciones a partir del 1° de enero del año 1993, y realicen actividades comerciales, industriales, bancarias, financieras, de seguros, reaseguros, explotación de minas e hidrocarburos y actividades conexas, que estén obligados a llevar libros de contabilidad, deberán al cierre de su primer ejercicio gravable, realizar una actualización inicial de sus activos y pasivos no monetarios, según las normas previstas en esta Ley, la cual traerá como consecuencia una variación en el monto del patrimonio neto para esa fecha.

Una vez practicada la actualización inicial de los activos y pasivos no monetarios, el Balance General Fiscal Actualizado servirá como punto inicial de referencia al sistema de reajuste regular por inflación previsto en el Capítulo II del Título IX de esta Ley.

Los contribuyentes que cierren su ejercicio después del 31 de diciembre de 1992 y estén sujetos al sistema de ajuste por inflación, realizarán el ajuste inicial a que se contrae este artículo, el día de cierre de ese ejercicio.

Parágrafo Primero: Los contribuyentes que habitualmente realicen actividades empresariales no mercantiles y lleven libros de contabilidad, podrán acogerse al sistema de ajuste por inflación en las mismas condiciones establecidas para los obligados a someterse al mismo. Una vez que el contribuyente se haya acogido al sistema integral de ajuste a que se contrae este Título, no podrá sustraerse de él, cualquiera que sea su actividad empresarial.

Parágrafo Segundo: Se consideran como activos y pasivos no monetarios, aquellas partidas del Balance General Histórico del Contribuyente que por su naturaleza o características son susceptibles de protegerse de la inflación, tales como: los inventarios, mercancías en tránsito, activos fijos, edificios, terrenos, maquinarias, mobiliario, equipos, construcciones en proceso, inversiones permanentes, inversiones convertibles en acciones, cargos y créditos diferidos y activos intangibles. Los créditos y deudas con cláusula de reajustabilidad o en moneda extranjera y los intereses cobrados o pagados por anticipado o registrados como cargos o créditos diferidos se considerarán activos y pasivos monetarios.

Parágrafo Tercero: A los solos efectos de esta Ley, la actualización inicial de activos y pasivos no monetarios, traerá como consecuencia un débito a las respectivas cuentas del activo y un crédito a las correspondientes cuentas del pasivo y el neto se registrará en una cuenta dentro del patrimonio del contribuyente que se denominará actualización del patrimonio.

Parágrafo Cuarto: Deberán excluirse de los activos no monetarios, las capitalizaciones en las cuentas de activos no monetarios por efectos de las devaluaciones de la moneda y cualesquiera revalorizaciones de activos no monetarios no autorizados por esta Ley. También deberán excluirse de los activos y pasivos, los bienes, deudas y obligaciones aplicados en su totalidad a la producción de utilidades o enriquecimientos presuntos, exentos, exonerados o no sujetos al impuesto establecido por esta Ley y los bienes intangibles no pagados ni asumidos por el contribuyente ni otras actualizaciones o revalorizaciones de bienes no autorizados por esta Ley. Asimismo deberán excluirse de los activos y pasivos y por lo tanto del patrimonio neto, las cuentas y efectos por cobrar a accionistas, administradores, afiliadas, filiales y otras empresas relacionadas y/o vinculadas de conformidad con lo establecido en el artículo 117 de la presente Ley.

Estas exclusiones se acumularan en una cuenta de patrimonio denominada Exclusiones Fiscales Históricas al Patrimonio.

reunir el libro fiscal como deber formal de importancia para los sujetos obligados al cálculo del reajuste por inflación.

c) Puntos Relevantes en el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta (RLISLR)[60] del 2003

El presente reglamento viene a sustituir la norma que databa de 1993, la cual se mantuvo con la reforma de 1999 y su sucesiva modificación, siendo ya a esta altura prácticamente inoperante.

Al revisar en detalle, este reglamento viene a ser una repetición sistemática de la LISLR vigente para el momento de su publicación, explayándose en algunos detalles del sistema de ajuste y reajuste por inflación, principalmente en cuanto a la estructura de los papeles de trabajo a utilizar a efectos del cálculo.

Desafortunadamente, la LISLR fue ampliamente modificada durante los últimos años, mientras que el reglamento se mantuvo inalterado, lo que dificultó su uso en muchos aspectos, dado que la forma y estructura del tributo habían sido transformadas sin respuesta por parte del reglamentista.

Durante todo el trabajo, hacemos citas que consideramos necesarias, para con ello concatenar lo previsto en la LISLR y su norma reglamentaria.

d) Puntos Relevantes en la Reforma de Septiembre de 2006

Esta reforma de Septiembre de 2006 fue principalmente dirigida al sector hidrocarburos, gas y sus derivados, eliminándose de igual forma los beneficios contenidos como rebajas por nuevas inversiones quienes fueron en algunos casos resarcidos ya en la suscripción de los documentos de creación de empresas mixtas, dándose la posibilidad de que de manera discriminatoria se pudiesen dar incluso ventajas adicionales con respecto al resto de los contribuyentes de otros sectores de la economía nacional no ligados con el petróleo y a recursos naturales análogos.

i. Rebajas por Nuevas Inversiones

Siguiendo con este tema, en el 2006 volvemos a conseguir disyuntivas en materia de rebajas, donde se excluyó a ciertas empresas del sector pe-

[60] Publicado en Gaceta Oficial N° 5.662 Extraordinario, de fecha 24 de Septiembre de 2003.

trolero venezolano, que como ya mencionamos, en muchos casos fueron resarcidos en sus propios documentos constitutivos. No obstante a lo anterior, "*con la referida modificación de la norma, aun cuando ella se limitara a su ámbito de aplicación subjetivo, en opinión de algunos se abrió de nuevo una compuerta para sostener que se reiniciaba el computo de cinco (5) años dentro del cual debía efectuarse la inversión cuyo importe serviría de base para el cálculo de la rebaja*"[61]. "*Más allá de lo anterior fue relevante también el impacto que tuvo la referida reforma respecto de las empresas petroleras que fueron excluidas del beneficio fiscal en comentarios*"[62].

ii. Modificación en Materia de Hidrocarburos y Actividades Conexas

La política fiscal de países petroleros se sustenta principalmente en los beneficios económicos asociados a la obtención de dividendos y recaudación tributaria de todos los sectores que componen dicho segmento de la economía. En esencia, la potestad tributaria se centra en lograr maximizar recursos que puedan ser luego direccionados a otras industrias y con ello fortalecer la economía como un todo, mientras en simultáneo se construyen obras de infraestructura que soporten crecimientos de todo tipo. En torno a esto, el Artículo 11 de la LISLR 2001 quedó redactado en los términos que de seguido transcribimos:

> Artículo 11: Los contribuyentes distintos de las personas naturales y de sus asimilados, que se dediquen a la explotación de hidrocarburos y de actividades conexas, tales como la refinación y el transporte, o a la compra o adquisición de hidrocarburos y derivados para la exportación, estarán sujetos al impuesto previsto en el literal b) del artículo 53 de esta Ley por todos los enriquecimientos obtenidos, aunque provengan de actividades distintas a las de tales industrias.
> Quedan excluidos del régimen previsto en este artículo, las empresas que se constituyan bajo Convenios de Asociación celebrados conforme a 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, para la ejecución de proyectos integrados verticalmente en materia de explotación, refinación, industrialización, emulsificación, transporte y comercialización de petróleos crudos extrapesados, bitúmenes naturales, así como las empresas que realicen

[61] CARMONA, J. Ob. Cit. p.190.
[62] CARMONA, J. *Ibíd*. p. 191.

> actividades, integradas o no, de exploración y explotación del gas no asociado, de procesamiento o refinación, transporte, distribución, almacenamiento, comercialización y exportación del gas y sus componentes, y las empresas ya constituidas y domiciliadas en la República Bolivariana de Venezuela que realicen actividades integradas de producción y emulsificación de bitumen natural, las cuales tributarán bajo el régimen tarifario ordinario establecido en esta Ley para las compañías anónimas y para los contribuyentes asimilados a éstas. Subrayado nuestro

Como parte de la Reforma de 2006, el precitado Artículo quedó modificado en los términos que de seguido detallamos:

> Artículo 11: Los contribuyentes distintos de las personas naturales y de sus asimilados, que se dediquen a la explotación de hidrocarburos y de actividades conexas, tales como la refinación y el transporte, o a la compra o adquisición de hidrocarburos y derivados para la exportación, estarán sujetos al impuesto previsto en el literal b) del artículo 53 de esta Ley por todos los enriquecimientos obtenidos, aunque provengan de actividades distintas a las de tales industrias.
>
> Quedan excluidos del régimen previsto en este artículo, las empresas que realicen actividades, integradas o no, de exploración y explotación del gas no asociado, de procesamiento, transporte, distribución, almacenamiento, comercialización y exportación del gas y sus componentes, o que se dediquen exclusivamente a la refinación de hidrocarburos o al mejoramiento de crudos pesados y extrapesados.

Pudimos observar la construcción de la geometría petrolera que en esos años se estaba diseñando y que básicamente es la que está instaurada en la actualidad, haciendo un reacomodo en cuanto a las tarifas aplicables para las fases aguas arriba, en el medio y abajo del sector hidrocarburos y en muchos casos sentando bases discriminatorias al ser comparadas con otros segmentos de la economía, con lo que se termina tejiendo una coraza en torno a socios internacionales, en detrimento del empresariado local, más allá de las especificidades previstas en la normativa que regula a los hidrocarburos.

e) Puntos Relevantes en la Reforma de Febrero de 2007

La reforma del 2007 es una de las que más largo aliento ha tenido, incorporándose el sistema de capitalización delgada y ajustándose el tratamiento para diferenciales en cambio.

Estas modificaciones, principalmente la relacionada con las diferencias en cambio, han tenido una incidencia bastante compleja producto del control para el acceso a divisas y a altos niveles de inflación que someten al país, creando una serie de distorsiones en cuanto al manejo apropiado de activos y pasivos valorados en moneda extranjera, a la luz de la deducibilidad y/o gravabilidad que de ellas se desprendan.

i. Modificación del Tratamiento de Diferencias en Cambio

Venezuela es una jurisdicción que tiene una relación bastante compleja en cuanto a los diferenciales cambiarios y sus controles. Como ya se ha abordado, para el año 2007, el país se encontraba inmerso en limitaciones para el flujo de divisas, coexistiendo además con distintos tipos de cambio en simultáneo. En ese contexto se incorpora el Artículo 188, estableciendo que "*a los fines de este Capítulo, las ganancias o pérdidas que se originen de ajustar los activos o pasivos denominados en moneda extranjera o con cláusula de reajustabilidad basada en variaciones cambiarias en el ejercicio fiscal en el que las mismas sean exigibles, cobradas o pagadas, lo que suceda primero*".

La incorporación de este Artículo hace necesario remembrar la definición de devaluación y fluctuación, de acuerdo a nuestra jurisprudencia, específicamente en cuanto a la Sentencia N° 06420 de la Sala Político Administrativa, con la ponencia de Hadel Mostafá Paolini, en el caso MACK DE VENEZUELA, C.A.:

> Para ahondar más en el tema, resulta necesario delimitar los conceptos de devaluación y de revaluación de la moneda, cuestiones que según alegan las partes en juicio afectaron el movimiento económico de la contribuyente; en tal sentido se observa que así como las cosas tienen un valor, las monedas de los países (bolívares, pesos, dólares, reales, libras esterlinas, etc.) también tienen un valor determinado. El cambio de valor de una moneda, dependiendo de si éste aumenta o disminuye en comparación con otras monedas extranjeras, se denomina revaluación o devaluación respectivamente. La revaluación ocurre cuando una moneda de un país aumenta su valor en

comparación con otras monedas extranjeras, mientras que la devaluación ocurre cuando la moneda de un país reduce su valor en comparación con otras monedas extranjeras, razón por la cual el concepto de devaluación es completamente opuesto al de revaluación.

La devaluación de una moneda puede tener muchas causas, y generalmente sucede porque no hay demanda de la moneda local o hay mayor demanda que oferta de la moneda extranjera.

En países que tienen un mercado de cambio controlado, la devaluación es una decisión que es tomada por el gobierno para enfrentar una situación económica determinada. Sin embargo, la moneda de un país cuyo tipo de cambio es totalmente libre se devalúa cuando en dicho mercado hay una demanda superior a la oferta de divisas extranjeras. Bajo este régimen cambiario, a la devaluación se le conoce como depreciación.

Para garantizar que los cambios de valor en las monedas no sean muy fuertes, los gobiernos de los países establecen políticas económicas que les permiten controlar el valor de la moneda local según como tengan proyectada la economía del país. Algunas de las políticas pueden involucrar sistemas como bandas cambiarias, emisiones de dinero, restricciones a la circulación de moneda extranjera, entre otros.

(…)

Atendiendo a lo expuesto, resulta importante advertir que cuando las variaciones del tipo de cambio son producto de decisiones gubernamentales, concretamente de la devaluación de la moneda por un acto emanado del Ejecutivo Nacional, tal como ocurrió en el presente caso, en el que este último celebró con el Banco Central de Venezuela los Convenios No. 1 y 2, según los cuales se les fijó a las empresas que tuvieran una deuda externa privada la paridad del bolívar frente al dólar, estableciendo para el último convenio, el cambio de Bs. 4,30 a Bs. 7,50 por dólar; se impone la obligación de registrar los respectivos ajustes contables a fin de determinar el incremento o disminución del patrimonio al cierre del ejercicio, lo que determina si realmente se causó una pérdida con todas las consecuencias que dicha devaluación implica.

En otras palabras, desde el mismo momento en que se produjo la variación cambiaria negativa para la moneda nacional ante la moneda extranjera, se produce un gasto no previsto y, en consecuencia, una pérdida causada por dicha devaluación, lo que quiere decir que no se trata de simples ajustes contables, sino que se produjo un efecto económico que se registró en la

> contabilidad de la empresa, aun cuando no se hubiere efectuado el pago. Tanto es así, que el supra citado artículo 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, establece que los "enriquecimientos que no estén comprendidos en la enumeración anterior se considerarán disponibles desde que se realizan las operaciones que los producen".
> (…)
> La pérdida en cambio obedece a un fenómeno económico que tiene lugar por una variación del tipo de cambio, es decir, por fluctuaciones en el valor de la moneda, como resultado de la actuación de la ley de la oferta y la demanda sobre el tráfico internacional de las monedas. Este fenómeno puede presentar un beneficio o una pérdida para el deudor, según el caso, pero tal beneficio se considerará disponible a efectos fiscales (para su gravabilidad) en el momento en que efectivamente se ha hecho el pago y efectuado la liberación de la obligación a un tipo mayor que el existente para la fecha en que la deuda fue contraída.
> De los artículos antes transcritos, se desprende que las pérdidas económicas producto de las fluctuaciones o variaciones del valor de cambio se encuentran contempladas como deducción del pago del impuesto sobre la renta en el numeral 23 del artículo 39 de la Ley de la materia, norma residual que prevé la posibilidad de deducir de la renta bruta anual, todos aquellos gastos normales y necesarios hechos en el país con el objeto de producir la renta, se encuentren éstos causados o pagados, según el caso.

El Artículo 188 indica que el mismo regula principalmente activos o pasivos análogos a cuentas por cobrar o por pagar, lo que obliga a distanciarnos de una interpretación restrictiva, debiendo inclinarnos a decisiones de vieja data aún disponibles, con lo que necesariamente se reincorpora el concepto de realización, con el fin de solventar el tratamiento aplicable a saldos en cuentas bancarias, dejándose así una eventual brecha en la relación administración y administrados.

ii. Precios de Transferencia/Capitalización Delgada

La reforma del 2007 ajustó el sistema, "*incorporando un nuevo artículo al Régimen de Precios de Transferencia en el cual se contempla el tratamiento fiscal de las operaciones de financiamiento realizadas entre*

partes vinculadas"[63], también identificado como Capitalización Delgada, supuestos que son explicados posteriormente con mayor nivel de detalle y que fundamentalmente buscan evitar que los inversionistas extranjeros prefieran inyectar recursos a través de esquemas de financiamiento y no colocando capital directamente al patrimonio de las entidades locales.

Dicho procedimiento, aun cuando desde el punto de vista técnico tenía una misión clara, en la práctica lució más bien favorable para los contribuyentes locales, producto del comportamiento tan errático de la inflación, lo que terminó generando en algunos casos, unas importantes pérdidas en el cálculo del reajuste regular por inflación, a expensas de considerar no deducible los gastos de intereses generados de forma total o parcial. Esto sería un tanto el precio de la inclusión técnica de temas no evaluados apropiadamente, más allá de que la situación no tenga el mismo impacto para los sujetos pasivos especiales, en el nuevo esquema de reajuste por inflación impuesto en reformas sucesivas.

f) Puntos Relevantes en la Reforma de Noviembre de 2014

i. Exenciones de ISLR

Dentro de la LISLR 2007, específicamente en su Artículo 14, se encontraban exentas: "*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 les 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*", así como "*las sociedades cooperativas cuando operen bajo las condiciones generales fijadas por el Ejecutivo Nacional*".

[63] ZAMBRANO, M. Ob. Cit. p. 451.

Con la reforma de 2014 se eliminan dichas tipologías de sujetos de derecho, pasando ahora a ser totalmente gravables todos los enriquecimientos de acuerdo a las reglas previstas en la normativa. En primera instancia, la presente situación generó disímiles interpretaciones técnicas, producto de las particularidades de ciertas entidades que conforman este grupo de contribuyentes. En función a ello, y centrando en análisis a la primera eliminación, todo lo relacionado a la información financiera que se genera en instituciones religiosas y asociaciones profesionales (por citar sólo dos ejemplos), ha tendido a generar discusiones sobre que tratamiento darle a los diversos recursos que reciben las actividades que efectúan en su quehacer diario y la forma como quedan soportadas en los estados financieros. De inmediato, esto genera otro tipo de alertas en cuanto a normativas coexistentes, y coloca debajo de los reflectores a asociaciones que advertidamente habían sido implícita y sistemáticamente apartadas de la formalidad contable y tributaria. Hay que hacer referencia a que este Artículo incluía a las instituciones educativas, por lo que abiertamente la Administración Tributaria obvia el carácter social que tiene la educación y la importancia del sector privado para la consecución de objetivos claves para la nación, mirando a la academia privada, como una factoría.

Otro caso significativo es el de las sociedades cooperativas, ampliamente estimuladas por el Estado, en aras de socializar o democratizar la participación ciudadana y colectiva, queriendo con ello dar peso principal al trabajo y no al capital. Desafortunadamente, en la práctica dicho tipo de organización comenzó a tergiversar su esencia, generando muchas deformaciones que incidieron en la recaudación y que llamaron eventualmente la atención de la Administración Tributaria. En la práctica, hoy en día es definitivamente más laborioso hacer actividades comerciales a través de una cooperativa, al comparar éstas, con las obligaciones inherentes a entidades regidas por el Código de Comercio Venezolano (CCV).

Al respecto "*no se trata ya de ver a la exención como un privilegio, sino como una medida de política fiscal con fines dirigistas instrumentadas por el Estado, quien puede por tanto en pleno ejercicio de sus facultades que, por su naturaleza deben amoldarse a la coyuntura del momento, suprimirlas o modificarlas, pero sin afectar a quienes ya habían incurrido en*

el hecho imponible de cuyas consecuencias se había eximido"[64]; sin embargo, el mensaje que dan las instituciones puede ser altamente confuso, más en el contexto que rodea la reforma.

ii. Deducibilidad de Gastos

El Artículo 27 siempre ha sido uno de los más repasados y estudiados. Su importancia en la arquitectura del ISLR es más que evidente. Los cambios en la norma fueron muchos de ellos cosméticos; no obstante, existen principalmente dos casos que son de suma importancia técnica y que al menos uno pudiese tener impacto severo en los procesos de fiscalización que lleve a cabo la Administración Tributaria a la luz de esta reforma. Las modificaciones se centraron en cuanto a la deducibilidad de gastos de sueldos y salarios y sobre la desincorporación de inventarios o bienes destinados a la venta por destrucción. El primero de los casos es de suma relevancia, por lo que de seguido transcribimos en numeral 1, del Artículo 27 de acuerdo al Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley: "*1. Los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones, comisiones y demás remuneraciones similares, por servicios prestados al contribuyente, así como los egresos por concepto de servicios profesionales no mercantiles recibidos en el ejercicio; siempre y cuando el contribuyente haya cumplido con todas las obligaciones inherentes a su condición de patrono establecidos en el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.*" Subrayado nuestro

De la redacción se desprende una condición clara para garantizar la deducibilidad del ISLR, y es que se cumpla con todas las obligaciones inherentes a la condición de patrono, lo que se agrava al leer el texto refundido y que forzosamente pudiese generar altos niveles de discrecionalidad por parte de los funcionarios.

Por otro lado, se incluye dentro de la reforma, el Parágrafo Decimonoveno del Artículo 27 *eiusdem*, estableciendo que "no *se admitirá la deducción de pérdidas por destrucción de bienes de inventario o de bienes destinados a la venta; ni tampoco la de activos fijos destinados a la producción de la renta, que no cumplan con las condiciones señaladas en el numeral sexto del presente artículo*". Aun cuando la modificación podemos darla como válida, ya la Administración cuenta con un aparataje claro para cu-

[64] CARMONA, J. Ob. Cit. p. 176.

brir este tipo de supuestos, previstos en la Providencia que establece las condiciones, requisitos y procedimiento para el reconocimiento de las pérdidas, con ocasión del retiro por destrucción de mercancías y otros bienes, publicada en Gaceta Oficial N° 38.254[65], de fecha 19 de Agosto de 2005.

[65] PROVIDENCIA QUE ESTABLECE LAS CONDICIONES, REQUISITOS Y PROCEDIMIENTO PARA EL RECONOCIMIENTO DE LAS PÉRDIDAS, CON OCASIÓN DEL RETIRO POR DESTRUCCIÓN DE MERCANCÍAS Y OTROS BIENES

Artículo 1: Los sujetos pasivos mencionados en el artículo 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta deberán cumplir las condiciones, requisitos y procedimiento previsto en esta Providencia, a los fines del reconocimiento, como deducción, de las pérdidas sufridas con ocasión del retiro por destrucción de mercancías y otros bienes utilizados en el objeto o giro de su negocio.

Parágrafo Único: Quedan excluidos del procedimiento establecido en esta Providencia, la destrucción o desaparición involuntaria de mercancías y otros bienes utilizados en el objeto o giro de su negocio, por caso fortuito o fuerza mayor, mermas o pérdidas reconocidas por disposiciones legales. Para la deducción de las pérdidas a que hace referencia este Parágrafo, los sujetos pasivos deberán notificar dentro de los tres (3) días siguientes de su ocurrencia a la Oficina de la Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal o a su condición de sujeto pasivo especial, debiendo ésta ser demostrada por los medios de prueba admitidos en derecho, según corresponda a la naturaleza de la pérdida, tales como denuncia policial, notificación de siniestro a compañía de seguro, informes de liquidación de compañías de seguro e informe de bomberos.

Artículo 2: Los sujetos pasivos mencionados en el artículo anterior, deberán presentar ante la Oficina de la Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal o a su condición de sujeto pasivo especial, una solicitud, la cual deberá contener lo siguiente:

1. Identificación del sujeto pasivo solicitante o de su representante legal, si lo hubiere.
2. Número de inscripción Registro de Información Fiscal (RIF).
3. Domicilio fiscal, número telefónico y dirección de correo electrónico.
4. Lugar donde se realizará la destrucción de la mercancía u otros bienes, así como la ubicación física de los mismos, en caso de ser distinta.
5. Razones que motivan la destrucción.
6. Descripción de la actividad económica que realiza, así como de los bienes que produce o de los servicios que presta, según corresponda.
7. Descripción, código, cantidad, costo unitario y costo total de las mercancías y bienes a ser destruidos. Dicha información deberá ser presentada en medios magnéticos, siguiendo las especificaciones que al efecto establezca la Administración Tributaria, en su página Web, www.seniat.gov.ve.
8. Original del acto administrativo emitido por el órgano competente, comprobación de las razones de salubridad pública que justifican la destrucción.
9. Proceso a utilizar para la destrucción.
10. Fecha y duración estimada de la destrucción. La Administración Tributaria podrá disponer que la solicitud sea presentada a través de medios electrónicos, según las especificaciones que establezca en su página Web, www.seniat.gov.ve.

Artículo 3: Para la determinación del valor de la mercancía a destruir se tomará el costo de adquisición o histórico de las mismas. En los casos de destrucción de bienes distintos a mercancías se tomará en cuenta el costo neto contable, resultado de restar la depreciación al costo de adquisición.

Artículo 4: Las Divisiones de Fiscalización correspondiente a su domicilio o a su condición de sujeto pasivo especial, dejarán constancia de las informaciones y recaudos consignados por el solicitante. Cuando faltare alguno de los recaudos e informaciones indicados en el artículo anterior, deberá procederse conforme a lo dispuesto en los artículos 154 y 155 del Código Orgánico Tributario.

Artículo 5: Las Divisiones de Fiscalización correspondiente a su domicilio fiscal o a su condición de sujeto pasivo especial, en un lapso no mayor de diez (10) días hábiles contados a partir de la recepción definitiva de la solicitud presentada, deberán designar, mediante Providencia, al funcionario que presenciará la destrucción de mercancía u otros bienes. Dicha Providencia deberá ser notificada al solicitante, debiendo indicar la fecha en la que se efectuará la destrucción. En los casos que la destrucción se realice en lugar distinto al domicilio fiscal del solicitante, podrá solicitarse la colaboración de la División de Fiscalización correspondiente al lugar donde deba ser efectuada la destrucción, para que ésta comisione a los funcionarios que presenciarán la destrucción solicitada.

Parágrafo Único: El lapso previsto en el encabezamiento de este artículo no será mayor de tres (3) días hábiles, cuando existan razones de salubridad pública debidamente comprobadas por el órgano competente.

Especial atención para los casos donde no se cumpla con dichas directrices o que ante robos, hurtos o siniestros no se cuente con la evidencia que demuestre el evento, en cuyo caso se activarán todas las consecuencias no sólo en materia de ISLR, sino también con el resto de los tributos que puedan estar relacionados con transacciones de dicha naturaleza.

iii. Enriquecimientos de Personas Naturales Bajo Relación de Dependencia

Histórico y ampliamente cuestionado el tratamiento del Artículo 31 de la LISLR, quien establece que "*se considera como enriquecimiento neto toda contraprestación o utilidad, regular o accidental, derivada de la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia, independientemente de su carácter salarial, distintas de viáticos y bono de alimentación*." Subrayado nuestro

El alcance de esta modificación deja ver la intención del legislador de gravar la totalidad de las rentas de los trabajadores bajo relación de dependencia, lo que evidentemente tiene y tendrá un impacto significativo para los ciudadanos en esta condición, lo que se une con un fuerte rezago en la determinación del valor de la Unidad Tributaria (UT).

Por toda la historia que arrastra y lo compleja que se vuelve, esta problemática se encuentra ampliamente analizada más adelante, princi-

---

Artículo 6: El funcionario designado levantará acta en la que deje constancia de las mercancías y bienes destruidos y del procedimiento utilizado, la cual será notificada al sujeto pasivo solicitante.
Artículo 7: Excepcionalmente, los solicitantes podrán proceder a destruir mercancías y otros bienes utilizados en el objeto o giro de su negocio, cuando existan razones de salubridad pública debidamente comprobadas por el órgano competente, siempre que se hubiere acompañado el acto administrativo correspondiente al momento de efectuar la solicitud, conforme a lo dispuesto en el artículo 2 de esta Providencia, y no se hubiere procedido a designar al funcionario dentro del plazo previsto en el Parágrafo Único del artículo 5 de esta Providencia. En estos casos, la destrucción deberá efectuarse en presencia de un Juez, Registrador o Notario, quienes deberán emitir un acta en la que conste al menos la identificación del sujeto pasivo solicitante, número de inscripción en el Registro de Información Fiscal (RIF), lugar y fecha de la destrucción, descripción y cantidad de bienes destruidos, procedimiento utilizado para la destrucción e identificación del acto administrativo emitido por el órgano competente en el que comprueben las razones de salubridad pública. El acta levantada conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, deberá ser remitida de manera inmediata a la División de Fiscalización, para ser agregada al expediente respectivo.
Artículo 8: Las Divisiones de Fiscalización, dentro de los cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a la fecha de la notificación del acta referida en el artículo 6 de está Providencia o, en su caso, a la fecha en que conste en el expediente el acta levantada por el Juez, Registrador o Notario, emitirá un acto administrativo de reconocimiento de la pérdida sufrida con ocasión al retiro por destrucción de mercancías y otros bienes, debiendo efectuar las comprobaciones necesarias para la determinación del valor de las mercancías o bienes destruidos, pudiendo para ello exigir la documentación que estime conveniente. Las Divisiones de Fiscalización no podrán emitir el acto administrativo a que hace referencia este artículo, sin que se hubiere levantado el acta a la que se refiere el artículo 6 de esta Providencia.
Artículo 9: La Gerencia de Fiscalización del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) dictará los respectivos manuales de procedimiento. Artículo 10: La presente Providencia entrará en vigencia a partir del día hábil siguiente a su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, y se aplicará a las solicitudes de destrucción de mercancía y otros bienes que se encuentren en trámite a la fecha de su entrada en vigencia.

palmente enfocada desde la perspectiva de los agentes de retención, pero sin obviar la afectación que tiene para con el trabajador.

La modificación del artículo previamente citado hilvana perfectamente con el Acuerdo S/N2007 del 22 de marzo de 2007, donde la Asamblea Nacional rechazó categóricamente el contenido de la Decisión de la Sala Constitucional que versaba sobre el tema en cuestión, donde se llegó a las siguientes conclusiones:

> Que del contenido de dicha sentencia se observa una decisión que excede las funciones de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia e invade competencias privativas de la Asamblea Nacional, cuando al interpretar el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, modifica sustancialmente el contenido del mismo, sus alcances y consecuencias jurídicas, aun cuando la nulidad del referido artículo no había sido denunciado y, declarado así expresamente en el numeral 2 de la decisión (…)
> Acordó:
> PRIMERO: Rechazar de la manera más categórica, por considerarlo inconstitucional, violatorio de los derechos sociales y colectivos, y de la ética social, el numeral 2 del dispositivo de la sentencia de la Sala Constitucional (…)
> SEGUNDO: Exhortar al pueblo venezolano y en especial a los contribuyentes, así como al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) a continuar el proceso de declaración y recaudación del impuesto sobre la renta tal como lo establece nuestra legislación.

Como vemos, el tema en cuestión debe ser desarrollado a profundidad para poder apreciar las disfuncionalidades del mismo y sus consecuencias para trabajadores y empresarios.

iv. Pérdidas Fiscales

El Artículo 55 de la LISLR reformada, cambia sustancialmente la metodología que históricamente había sido aplicada. En primera instancia limita el traslado de pérdidas operativas, mientras que por otro lado se elimina la posibilidad de trasladar las pérdidas producidas por el sistema de reajuste por inflación fiscal[66]. Las normas en cuestión quedaron redactadas en los siguientes términos:

[66] Artículo 183 de la LISLR.

> Artículo 55: Las pérdidas netas de explotación de fuente venezolana podrán imputarse al enriquecimiento de igual fuente siempre que dichos enriquecimientos se obtuvieren dentro de los tres (3) periodos de imposición siguientes a aquel en que ocurrió la pérdida y dicha imputación no exceda en cada periodo del veinticinco por ciento (25%) del enriquecimiento obtenido. Las pérdidas de fuente extranjera sólo podrán imputarse al enriquecimiento de igual fuente, en los mismos términos previstos en el encabezamiento de este artículo. El Reglamento establecerá las normas de procedimiento aplicables a los casos de pérdidas del ejercicio y de años anteriores.
> Artículo 183: Las pérdidas netas por Inflación no compensadas, no podrán ser trasladadas a los ejercicios siguientes.

Un asunto que ha generado largas discusiones en cuanto a esta modificación, se centra en el traslado de pérdidas ocasionadas en ejercicios previos a la entrada en vigencia de la reforma de noviembre de 2014, por lo que se hace interesante mostrar la postura de Juan Cristóbal Carmona cuando concluye "*que en el caso de las pérdidas, más que aludir a derechos adquiridos, debe centrarse la argumentación en su consideración como un hecho configurado en el pasado que produce efectos en el futuro. La posibilidad de imputar las pérdidas contra el enriquecimiento neto más que un derecho es una consecuencia futura que se materializa en la determinación del tributo. Su reconocimiento como tal tiene que ser respetado por el legislador y por el operador tributario, lo contrario sería desestimar hechos y efectos consumados en el pasado, que producen una consecuencia futura, lo que conduciría a la aplicación retroactiva de la Ley. La pérdida que se venía arrastrando, debe necesariamente reconocerse en los ejercicios siguientes a la vigencia de la nueva ley*"[67].

Al respecto, y como complemente, se hace menester transcribir las apreciaciones de Romero-Muci, donde efectúa las siguientes precisiones sobre tan particular cambio realizado a la norma, con significativas consecuencias para con los contribuyentes, vulnerándose así la certeza jurídica, como derecho inalienable de los sujetos pasivos: "*La norma del artículo 183 de la LISR derogada establecía expresamente que el saldo neto deudor del reajuste por inflación podrá trasladarse por un año. La LISR nueva no sólo eliminó el ajuste por inflación para las entidades financieras y de seguros,*

[67] CARMONA, J. Ob. Cit. p. 165.

sino que prohibió el traslado del saldo deudor del ajuste por inflación. (…) el derecho al traspaso de la pérdida neta por inflación causada en el ejercicio 2014, constituye una situación definitiva y consolidada en el patrimonio jurídico de las entidades (…), correspondiente al ejercicio y bajo la Ley con la que se causó, que implica la ultraactividad, esto es, la eficacia hacia el futuro del derecho a la minoración de la base imponible del ejercicio posterior según la condición y plazo previsto en la normativa vigente a su consumación, esto es, para el año siguiente. Consideramos que el derecho al traspaso de pérdidas nace con el estatuto vigente al inicio del periodo fiscal y representa un 'derecho adquirido"[68].

Ciertamente, esta tendencia ya había sido asomada a otras jurisdicciones; no obstante, esto normalmente se da en países donde existe pleno empleo y donde la industria se encuentra en marcado desarrollo, por lo que indudablemente existen bases para incrementar el aporte tributario por parte del empresariado. Medidas de este tipo en naciones con altas tasas de inflación, serios problemas de abastecimiento, dificultad para obtención de divisas, entre muchos otros bemoles, pueden verse como ataques sistemáticos al emprendimiento formal y de calidad, que afecta a entidades medianamente operativas y con necesidad de recibir estímulos.

v. Sistema de Ajuste y Reajuste por Inflación Fiscal

Tal como se desprende del Artículo 173 reformado, "*los contribuyentes que realicen actividades bancarias, financieras, de seguros y reaseguros quedarán excluidos del sistema de ajustes por inflación previsto en el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley*", lo que denota la tesis del legislador en cuanto a los beneficios que brindó a la banca el contar con patrimonios contablemente robustos y una tenencia limitada de activos no monetarios, ecuación que consistentemente tendía a generar pérdidas en el cálculo del ajuste por inflación y por consiguiente una disminución de la renta neta gravable. Esta decisión carece de carácter técnico, y tiene como objetivo incrementar los niveles de recaudación a un sector que consistentemente genera rentas, en muchos casos incluso han estado exentas del ISLR, pero que prácticamente tuvieron muy poco protagonismo en la recaudación tributaria, aún cuando su estructura y volumen en el mercado son evidentes.

[68]ROMERO-MUCI, H. "Tributación y Regulación". AVDT. Caracas. 2015. p. 411.

Como ya hemos adelantado, tal "*medida posiblemente fue tomada por el hecho de que este tipo de empresas, poseedoras de cuantiosos activos monetarios (efectivo, cuentas por cobrar e inversiones en bolívares) superiores a sus pasivos monetarios, al aplicar el reajuste por inflación generaban una pérdida (en economías inflacionarias los activos monetarios pierden valor)*"[69]. En todo caso, esta disposición contable-financiera no justifica la medida, dado que indudablemente también se encuentran afectados por los efectos de la inflación.

Siendo así, la "*eliminación del ajuste por inflación a las entidades financieras constituye una medida arbitraria, irracional y desproporcionada que (i) degenerará en la sobrestimación de la medición de capacidad contributiva de dichas entidades, (ii) degradándolas al uso de valores históricos distorsionados (corrompidos) por la inflación. Esta situación de negación de la corrección monetaria integral a las entidades financieras, afectará la solvencia patrimonial y la liquidez de las mismas, pues en definitiva el impuesto incidirá no sobre la renta, esto es, sobre sustancia de capital; lo que en definitiva comprometerá el interés general asociado a la solidez del sistema financiero y por ende, conspira contra el desarrollo armónico de la economía nacional, la soberanía económica del país y seguramente postergará el desarrollo humano integral, una existencia digna y provechosa para la colectividad según exige la norma del artículo 299 Constitucional, como fines del sistema económico y función del Estado en la Economía Nacional. Se hace más grave la medida de eliminación de la corrección monetaria, cuando se tiene presente la desprotección que implica para el patrimonio de los entes bancarios al exponerlos al envilecimiento inflacionario, pues se trata de contribuyentes típicamente susceptibles de la distorsión inflacionaria por poseer una estructura patrimonial fundamentalmente integrada por cuentas monetarias, esto es, aquellas que no se protegen de la inflación y que se liquidan por valores fijos. Se hace más injusta la eliminación de la corrección monetaria al considerar que, la medida de exclusión se toma en momentos en que la economía venezolana, luego de varios años de inflación persistente o inercial, independientemente de la situación macroeconómica, califica como una inflación crónica sobre la barrera de dos (2) dígitos. Es una economía hiperinflacionaria, donde la inflación*

[69] CARMONA, J. Ob. Cit. p. 201.

tiende no a perturbarse, sino a agravarse, incluso hay quienes estiman que la inflación proyectada para los próximos años alcanzará niveles patológicos de tres (3) dígitos"[70], situación que ya abiertamente es manifiesta y que incluso pudiese llegar a males aún mayores.

Otra gran disyuntiva se centra en el hecho de que "*ante la medida tomada por el legislador habilitado, de excluir del régimen del ajuste por inflación previsto en la LISR a las empresas bancarias, de seguro, reaseguros y financieras, surgía, entre otras, la inquietud de los efectos que ello podía suponer, por ejemplo, en relación con el costo de adquisición de bienes inmuebles a aplicar en caso de su venta bajo la vigencia de la nueva normativa. En otras palabras, si el costo histórico ajustado por inflación bajo la vigencia de la LISR previas a la actual, que venía registrando ese tipo de bienes en manos de esa categoría de contribuyentes, sería reconocido bajo la LISR de 2014 a efectos de determinar la ganancia de capital o si, por el contrario, al quedar estos excluidos del ajuste por inflación no podían hacer uso de ese valor ajustado*"[71], convirtiéndose en una evidente confiscación de los recursos de los sujetos pasivos especiales, dado que con la exclusión de estas empresas, en el caso de venta de bienes muebles o inmuebles "*no se estaría gravando una ganancia de capital, sino su patrimonio*"[72].

El gran reto en este sentido está relacionado con el manejo técnico[73] de los ajustes acumulados, flagrantemente confiscados por el legislador a través de la "*Providencia Administrativa mediante la cual se establecen las normas para el ajuste contable de los contribuyentes que realicen actividades bancarias, financieras, de seguros y reaseguros excluidos del sistema de ajustes por inflación*", donde literalmente establece que los mismos deberán ser reversados contra la cuenta de "*actualización al patrimonio*" y no con la cuenta de "*reajuste por inflación*", dándose un tratamiento injusto y confiscatorio.

[70] ROMERO-MUCI, H. Ob. Cit. p.p. 373-374.
[71] CARMONA, J. Ob. Cit. p.p. 202-203.
[72] CARMONA, J. *Ibíd*. p. 203.
[73] Artículo 195: La Administración Tributaria, mediante Providencia de carácter general, dictará las normas que regulen los asientos contables que deberán efectuar los contribuyentes que realicen actividades bancarias, de seguros y reaseguros, en virtud de su exclusión del Sistema de Ajustes por Inflación previsto en el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.

vi. Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) vs Índice de Precios al Consumidor (IPC)

En el año 2008, el BCV y el Ministerio del Poder Popular de Planificación de Desarrollo, con el aporte del INE dictaron las normas que regulan el IPC y el INPC[74].

Constantemente se discutió sobre la pertinencia en la aplicación del INPC[75] o IPC[76] a efectos de la determinación del ajuste y reajuste por inflación fiscal con miras a computar la renta gravable de los contribuyentes. La Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) acogió con anticipación el INPC como indicador, considerando que el mismo estaba más orientado a la realidad del país, mientras que desde el punto de vista fiscal el enfoque fue más orientado a dar cumplimiento de forma restrictiva a lo previsto en toda la normativa que utilizaba el IPC como factor de ajuste, sin perjuicio de algunos profesionales que acogieron la medida de forma anticipada.

Esta disparidad trajo consigo diferencias entre la base financiera y fiscal, que fueron resueltos a través de la aplicación de la NIC-12[77]. Esta modificación fue poco explicada metodológicamente por la Administración Tributaria, por lo que ocasionó un *set* de interpretaciones asociadas, que aún no han sido debidamente retadas en actuaciones fiscales, pero que estamos seguros vendrán acompañadas de atrofiadas disecciones.

vii. Facultades Conferidas al Ejecutivo Nacional (EN)

El Artículo 199 de la LISLR establece que el "*Ejecutivo Nacional podrá modificar o establecer alícuotas distintas para determinados sujetos pasivos o sectores económicos, pero las mismas no podrá exceder los límites previstos en el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de ley*". Esta facultad incrementa la discrecionalidad de la Presidencia de la República,

[74] Publicado en Gaceta Oficial N° 38.902, de fecha 3 de Abril de 2008.

[75] De acuerdo al BCV. Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC). Indicador estadístico que mide, en un periodo determinado, los cambios ocurridos en los precios de una canasta de bienes y servicios que representan el consumo familiar en una ciudad, región o en el país entero.

[76] De acuerdo al BCV: Índice de Precios al Consumidor (IPC).Indicador estadístico que mide la evolución de los precios de una canasta de bienes y servicios representativa del consumo familiar durante un período determinado. Para el cálculo del IPC se adopta un año de referencia, llamado año base, cuyo nivel inicial es 100, y se selecciona una lista representativa de los bienes y servicios que consumen los hogares (la canasta). Se determina la importancia relativa que tiene cada rubro en el gasto de consumo familiar, proporción que en términos técnicos se denomina estructura de ponderaciones del IPC.

[77] NIC-12 Impuesto a las Ganancias.

para regular temas que debían ser discutidos en el seno de la Asamblea Nacional (AN) con la debida representación de los ciudadanos. La presente situación pudiese generar más desfiguraciones en el futuro, ante posibles actos de discriminación tributaria y la poca certeza jurídica que tendrán los administrados ante nuevos supuestos.

Mención y preocupación aparte le damos a la posibilidad de que el EN pueda solicitar el pago de tributos, multas e intereses en moneda extranjera, lo que definitivamente se convertirá en un tema controvertido por la discrecionalidad que generaría, la discriminación que pudiese darse y por sus implicaciones de cara a la Ley del Banco Central de Venezuela (BCV); todo esto, a la luz de la reforma del COT de noviembre de 2014.

g) Puntos Relevantes en la Reforma de Diciembre de 2015

i. Disponibilidad de la Renta

Desde una visión técnica, la disponibilidad de la renta es uno de los elementos más importantes a efectos de la determinación tributaria en materia de ISLR, por lo que por su comprensión y correcta aplicación pasa gran parte del desafío en el cálculo de la correcta capacidad contributiva de los sujetos pasivos. EL Artículo 5 de la LISLR había pasado a ser unos de los asuntos de mayor interés, con el objetivo de poder medir la real justicia en la consecución de una eventual obligación a pagar. En función a ello, es conveniente detallar lo allí previsto hasta la LISLR de noviembre de 2014:

> Artículo 5: Los enriquecimientos provenientes de la cesión del uso o goce de bienes, muebles o inmuebles, incluidos los derivados de regalías y demás participaciones análogas y los dividendos, los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles, la enajenación de bienes inmuebles y las ganancias fortuitas, se considerarán disponibles en el momento en que son pagados. Los enriquecimientos que no estén comprendidos en la enumeración anterior, se considerarán disponibles desde que se realicen las operaciones que los producen, salvo en las cesiones de crédito y operaciones de descuento, cuyo producto sea recuperable en varias anualidades, casos en los cuales se considerará disponible para el cesionario el beneficio que proporcionalmente corresponda.

> En todos los casos a los que se refiere este artículo, los abonos en cuenta se considerarán como pagos, salvo prueba en contrario.
> Parágrafo Único: Los enriquecimientos provenientes de créditos concedidos por bancos, empresas de seguros u otras instituciones de crédito y por los contribuyentes indicados en los literales b), c), d) y e) del artículo 7 del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley y los derivados del arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles, se considerarán disponibles sobre la base de los ingresos devengados en el ejercicio gravable. Subrayado nuestro

De acuerdo a la letra de dicho Artículo, la disponibilidad se centraría en casos donde la misma se consideraría gravable en el momento en que las rentas: i) fueren pagados, tales como: la cesión de uso y goce de bienes muebles o inmuebles, excepto el arrendamiento de bienes muebles; regalías y demás participaciones análogas; dividendos; sueldos, salarios; honorarios profesionales; enajenación de bienes inmuebles y ganancias fortuitas; ii) en el momento donde se realizaron las operaciones, entendiéndose por ello cualquier transacción no incluida en el comentario anterior, lo que prácticamente engloba a todo el resto de la economía; iii) en el momento que proporcionalmente corresponda, tal como es el caso de las cesiones de créditos, operaciones de descuento, etc., donde el ingreso se percibirá a través de varias anualidades producto de la transacción; y iv) sobre la base de lo devengado, incluyéndose intereses y arrendamientos/subarrendamientos de bienes muebles.

Esta clasificación fue manejada hasta la reforma de diciembre de 2015, donde el legislador procedió a modificar la norma en los términos que de seguido presentamos:

> Los ingresos se considerarán disponibles desde que se realicen las operaciones que los producen, salvo en las cesiones de crédito y operaciones de descuento, cuyo producto sea recuperable en varias anualidades, casos en los cuales se considerará disponible para el cesionario el beneficio que proporcionalmente corresponda.
> Los ingresos provenientes de créditos concedidos por bancos, empresas de seguros u otras instituciones de crédito y por los contribuyentes indicados en los literales b), c), d) y e) del artículo 7 de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley y de los derivados del arrendamiento o subarrendamiento de bienes

> muebles e inmuebles, se considerarán disponibles sobre la base de los ingresos devengados en el ejercicio gravable.
> Los enriquecimientos provenientes del trabajo bajo relación de dependencia y las ganancias fortuitas, se considerarán disponibles en el momento en que son pagados.

Tal como se desprende del Artículo reformado, cambia diametralmente el tratamiento en materia de disponibilidad de la renta, con lo que se persigue gravar las transacciones en mayor medida desde el mismo momento en que se realizan las mismas, siendo esto un concepto más análogo a la definición del devengo contable. Aparte deja a los enriquecimientos bajo relación de dependencia (por un asunto principalmente social, en favor de los trabajadores) y las ganancias fortuitas (por no haberse consumado de hecho la materialización económica), con la disponibilidad en el momento de ser pagados efectivamente, tal como lo establecía la norma reformada.

ii. Deducibilidad de Gastos Causados en Función a la Nueva Disponibilidad

Al ser reformado el Artículo 5 de la LISLR, como mandato debía modificarse el Artículo 32 *eiusdem*, considerando la interrelación natural en cuanto a la asociación de ingresos, costos y gastos, tanto para fines fiscales, como para el manejo contable de acuerdo a los PCGA. En función a ello, de seguido transcribimos el texto reformado:

> Artículo 32: Sin perjuicio de lo dispuesto en los numerales 3, 11 y 20 y en los parágrafos duodécimo y decimotercero del artículo 27, las deducciones autorizadas en este Capítulo deberán corresponder a egresos causados durante el año gravable, cuando correspondan a ingresos disponibles para la oportunidad en que la operación se realice.
> Cuando se trate de ingresos que se consideran disponibles en la oportunidad de su pago, conforme a lo dispuesto en el artículo 5 de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, las respectivas deducciones deberán corresponder a egresos efectivamente pagados en el año gravable, sin perjuicio de que se rebajen las partidas previstas y aplicables autorizadas en los numerales 5 y 6 del artículo 27 de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.

De manera interesante, fue eliminado el Parágrafo Único del Artículo reformado, dejando un aparente vacío que probablemente pueda ser abordado de forma particular en los procesos de fiscalización que se abran por

parte de la Administración Tributaria a la luz de la vigencia de dicha reforma. Punto aparte le damos al caso de gastos, que estén relacionados con ingresos disponibles al momento de ser pagados, regulación que también fue eliminada y que además generará otro tipo de consecuencias. Para el primero de los casos se materializaría la deducción de gastos acumulados sin la obligación de reversarse en caso de no materializarse el pago, mientras que en el segundo se generarían condiciones como para considerar que la deducción se consumaría de estar efectivamente pagada.

iii. Tarifa para el Sector Bancario

Tal como ya habíamos desarrollado previamente, las actividades bancarias, financieras, de seguros o reaseguro fueron excluidas del sistema de ajuste y reajuste por inflación fiscal.

En la reforma de 2015, fue incrementado el tipo impositivo, pasando a ser una tarifa proporcional del cuarenta por ciento (40%), lo que reafirma las intenciones que tiene la Administración Tributaria para con este sector.

La banca, nominalmente genera beneficios evidentes, considerando que la intermediación bancaria es habitualmente superavitaria; empero, los análisis de rentabilidad real que manejan dichas instituciones deben arrojar que tales beneficios no son los mismos al determinar el costo de oportunidad y la incidencia de altos niveles de inflación, lo que se traduce en pagos de impuestos que no están asociados a su capacidad contributiva.

Esto desestimula gravemente la posibilidad de que este segmento apoye el emprendimiento productivo, considerando que éstos requieren de financiamientos a largo plazo, que en nada serían rentables para los intermediarios de recursos, mientras en simultáneo los ahorristas sólo utilizan a los bancos como meros repositorios de dinero, y no como instrumento de inversión a riesgo cero.

iv. Rebajas por Nuevas Inversiones

Las rebajas son el claro ejemplo de un sistema tributario dispuesto a incentivar la inversión y reinversión en áreas prioritarias de la economía. "*En materia de impuesto sobre la renta hemos tenido ejemplos muy interesantes, con efectos que no son realmente visibles para el colectivo. Sin embargo, pareciese que los mismos han venido sólo como un tecnicismo y no*

realmente como una política articulada en pro de obtener beneficios no solamente para el dispensado, sino para el colectivo"[78].

La reforma de Diciembre de 2015 trajo consigo la eliminación total del antiguo Artículo 56 de la LISLR de Noviembre de 2014, por lo que a esta altura no se cuenta con incentivos de este concepto para los sectores industriales, turismo y primario, tal como en algún momento se tuvo; más allá de las dispensas que individualmente estos sectores puedan tener de forma temporal o de las expectativas que puedan mantenerse al respecto.

v. Sistema de Ajuste y Reajuste por Inflación Fiscal

De forma sorpresiva, el Artículo 171 de la LISLR 2015 (Antes 173 de la LISLR 2014) excluyó del sistema de ajuste y reajuste por inflación fiscal a los sujetos pasivos calificados como especiales por la Administración Tributaria. Este cambio pasa por desconocer la capacidad contributiva de esta tipología de contribuyentes, que también se ven afectados por la inflación, siendo desincorporados sin contarse con un análisis técnico que permita mejorar los vicios del sistema de cálculo, si ese fuere el caso, por lo que se debe entender que esta modificación es estrictamente con fines de recaudación, tal como ya lo mencionamos previamente, convirtiéndose con ello en una medida confiscatoria al resolver reversar los ajustes acumulados contra la cuenta de actualización de patrimonio, y no contra la cuenta de reajuste por inflación (tomando análogamente lo ocurrido con cambio de igual tenor para la banca, instituciones financieras, de seguros y reaseguros), como consideramos debió darse, bajo un esquema de certeza y justicia para con los administrados.

Este cambio devino en la necesidad de carácter temporal, de generar un procedimiento alterno, para con ello sortear el cálculo de la declaración estimada de rentas de estos contribuyentes, previsto en el Artículo 193[79] de la LISLR.

[78] GARCÍA, W. "Actualidad Tributaria en Venezuela, Homenaje a la Dra. Adriana Vigilanza García". Los Ángeles Editores, C.A. Zulia. 2013. p.p. 303-304.

[79] Artículo 193: La Administración Tributaria, mediante Providencia Administrativa, dictará las normas que regulen los ajustes contables que deberán efectuar los contribuyentes en virtud de la supresión del Sistema de Ajuste por Inflación.

Las declaraciones estimadas que deban presentarse con posterioridad a la entrada en vigencia de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, deberán considerar el enriquecimiento global neto correspondiente al año inmediatamente anterior, pero excluyendo del mismo el efecto del ajuste por inflación.

Ahora bien, debemos suponer que el reverso de los ajustes acumulados será llevado a cabo con la misma metodología prevista para bancos, instituciones financieras, seguros y reaseguros, por lo que volveremos a encontrarnos ante una situación bastante compleja desde el punto de vista técnico, considerando que análogamente "*la exclusión del ajuste integral por inflación implica una cancelación ope legis de las cuentas de los ajustes acumulados en los activos y pasivos no monetarios a la correspondiente fecha y de su contrapartida representada en la actualización de patrimonio documentadas en el balance fiscal*"[80].

Siendo así, ratificamos que somos de la opinión que "*la cancelación del ajuste integral por inflación supone un reverso de los ajustes acumulados. Según la técnica contable la vía para representar ese efecto es, precisamente, la cuenta de resultados o de conciliación fiscal denominada legalmente 'Reajuste por Inflación' (…), esto es, la misma cuenta por la que se canalizaron dichos ajustes cuando determinaron ingreso o gastos por exposición a la inflación bajo la normativa derogada. En consecuencia, del mismo modo el reverso de los ajuste[s] acumulados en las partidas del activo y/o pasivo no monetario determinará una pérdida o ganancia que deberá minorar el resultado fiscal o, de ser el caso, una ganancia que será gravable en el ejercicio en el* [que] *opere la derogación del ajuste integral por inflación de las entidades financieras y de seguros*"[81], cosa que de acuerdo a la providencia que regula dicho reverso en bancos, instituciones financieras, de seguros, reaseguros y demás instituciones financieras, es desconocido totalmente, convirtiéndose en una regulación confiscatoria y discriminatoria que pudiese ser reflejo del acontecer actual de sujetos pasivos especiales.

Tanto para entidades financieras, como para sujetos pasivos especiales, "*semejante exclusión normativa conculca ostensiblemente (i) el derecho a contribuir conforme a la capacidad contributiva conforme a la capacidad económica real, efectiva, libre de las distorsiones inflacionarias y (ii) crea una situación discriminatoria al impedir sin razón objetiva la corrección monetaria de la base imponible correspondiente, que por el contrario se mantiene incólume para todos los demás contribuyentes del impuesto so-*

[80] ROMERO-MUCI, H. Ob. Cit. p. 415.
[81] ROMERO-MUCI, H. *Ibíd*. p. 417.

bre la renta que realicen actividades mercantiles o que lleven contabilidad"[82], que no hayan sido calificados como sujetos pasivos especiales por la Administración Tributaria.

h) Providencia Administrativa, sobre Declaración Informativa del Patrimonio

En Gaceta Oficial N° 41.075, de fecha 16 de enero de 2017 fue publicada la Providencia Administrativa[83] mediante la cual se establece la obligación de las personas jurídicas calificadas como sujetos pasivos especiales de presentar la declaración informativa del patrimonio. Esto se convierte en un aparente anticipo de nuevos cambios que traerá consigo la legislación tributaria, con la eventual inclusión de lo que sería una carga al patrimonio, que en cierta forma nos traería recuerdos de lo que en algún momento fue el extinto Impuestos a los Activos Empresariales, quien terminó convirtiendo en una especie de mínimo tributario. Esto originó significativos problemas, considerando que en la mayoría de los casos no atendió la real capacidad contributiva de los sujetos pasivos, convirtiéndose con el paso del tiempo, en un tributo confiscatorio.

De primera mano, esta Providencia contiene un total de seis (6) artículos, donde se destaca la presentación de un formulario dentro de los noventa (90) días siguientes a la entrada en vigencia de la norma, que dicho sea de paso fue con su publicación en Gaceta Oficial, proporcionando con ello una importante fuente de información para la Administración Tributaria sobre la situación patrimonial de los contribuyentes, y a nuestro

[82] ROMERO-MUCI, H. Ob. Cit. p. 419.

[83] PROVIDENCIA ADMINISTRATIVA MEDIANTE LA CUAL SE ESTABLECE LA OBLIGACIÓN DE LAS PERSONAS JURÍDICAS CALIFICADAS COMO SUJETOS PASIVOS ESPECIALES DE PRESENTAR LA DECLARACIÓN INFORMATIVA DEL PATRIMONIO
Artículo 1: La presente Providencia Administrativa tiene por objeto establecer la obligación de presentar Declaración Informativa del Patrimonio para las personas jurídicas calificadas como sujetos pasivos especiales.
Artículo 2: A los efectos de esta Providencia Administrativa, se entiende por patrimonio el conjunto de bienes y derechos de contenido económico.
Artículo 3: Los sujetos pasivos señalados en el artículo 1, deberán presentar la Declaración Informativa del Patrimonio, cumpliendo con las condiciones y especificaciones técnicas establecidas en el Portal Fiscal del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), dentro de los noventa (90) días siguientes a la entrada en vigencia de esta Providencia Administrativa.
Artículo 4: A los efectos de esta Providencia Administrativa se entiende por Portal Fiscal la página Web http:/www.seniat.gob.ve o cualquiera otra que sea creada por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) para sustituirla.
Artículo 5: Los sujetos pasivos que no cumplan con las presente Providencia Administrativa, serán sancionados de conformidad con lo dispuesto en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario.
Artículo 6: Esta Providencia Administrativa entrará en vigencia a partir de su publicación en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.

juicio el impacto que tendrá un eventual mínimo tributable en la recaudación. Esta situación poco afectará a empresas generadoras de rentas, pero severamente golpeará a las que se encuentren en situación financiera precaria, que lamentablemente son la mayoría sin fuente oficial o privada que así lo confirme.

Es de destacar, que la Providencia no específica sobre cuáles estados financieros deberán ser utilizados para determinar el precitado patrimonio, por lo que inicialmente esto pudiese generar falta de uniformidad en cuanto a la información, que utilizarán los contribuyentes a fin de dar cumplimiento con este intempestivo deber formal al que deberán hacerle frente, así como no se manifiesta taxativamente si deberá realizarse nuevamente en el futuro, por lo que todo demuestra que es un ensayo más por parte de la Administración Tributaria. No es redundante afirmar las desavenencias técnicas de dicha medida, considerando que la Administración Tributaria pudiese no estar debidamente facultada para imponer deberes formales de dicha naturaleza, en concordancia con la normativa vigente en el país para la fecha, sin contar con el uso restringido que toma en cuanto a la definición de patrimonio, donde es deliberadamente obviado el pasivo como un componente esencial para el cálculo de éste.

III. DETERMINACIÓN TRIBUTARIA DEL ISLR - DICIEMBRE DE 2015

El proceso determinativo del ISLR pasa por el hecho de tener un conocimiento y entendimiento claro de las transacciones que lleva a cabo la entidad sujeta al cálculo, y una visualización precisa de la normativa aplicable, en aras de medir realmente la capacidad contributiva del contribuyente a fecha de corte, y con ello cumplir con el aporte que todo sujeto de derecho debe dar, con el objetivo de coadyuvar con las cargas públicas de la nación. Ciertamente, el ISLR es efectivo, en tanto y en cuanto, la jurisdicción en la que se esté propicie las condiciones para multiplicar manifestaciones de riquezas, que motiven la inversión.

Del lado gerencial, el ISLR es el punto y fin (junto con el cálculo del impuesto diferido) de todo un ciclo contable, donde será medido el accionar de gerentes y administradores en cuanto a la forma como mantuvieron a flote sus operaciones en un tiempo finito y medible, y con ello predecir escenarios futuros en un negocio en marcha con intenciones de mantenerse en ese mismo estatus. Por su naturaleza, la información contable es de suma importancia para todo usuario de la misma.

Como ya hemos visto, el ISLR de diciembre de 2015, tiene un semblante más recaudatorio, dejando atrás algunos tecnicismos importantes, y acompañado por un COT altamente punitivo. Esta combinación, evidentemente pudiese desalentar la realización de operaciones, o al menos la visualización de los mismos en el corto, mediano y largo plazo, por lo que en cierta forma este tipo de medidas generan altos niveles de incertidumbre para los actores dedicados a hacer actividades productivas.

a) Definición y Características del Tributo

Desde una concepción general, el tributo como un todo es la "*prestación patrimonial obligatoria (habitualmente pecuniaria) exigida a través de una ley por el Estado o cualquier ente público autorizado, en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de cubrir los gastos e inversiones que le demanda el cumplimiento de sus fines*"[84].

Adentrándonos en el ISLR, una definición tradicional establece que "*es esencialmente un impuesto personal, porque su alícuota progresiva tiene en cuenta especiales situaciones subjetivas del contribuyente (por*

[84] MOUCHARFIECH, D. "Manual Venezolano de Derecho Tributario". AVDT. Caracas. 2013. p. 490.

ejemplo, origen de la renta, cargas de familia), pero esto no es así en forma absoluta, ya que existe una imposición proporcional de carácter real en cuanto a ciertos contribuyentes (las llamadas 'sociedades de capital') y en determinados casos de retención en la fuente a título definitivo"[85]. Para el caso local y latinoamericano, este tipo de definición ha tendido a modernizarse, por la multiplicidad de eventos que dados en las últimas dos décadas, por lo que se validará en tanto y en cuanto sea aplicable.

La doctrina destaca que "*al referirnos al enriquecimiento como incremento patrimonial, nos estamos refiriendo al hecho imponible del impuesto sobre la renta, es decir, al presupuesto de Ley*"[86], donde la concatenación entre sujeto activo, sujeto pasivo (personas naturales y jurídicas), tiempo, espacio y procedimiento, activan la tan mencionada potestad vía autodeterminación (exclusivo del sujeto pasivo) y posteriormente, si fuere el caso y necesidad, vía oficio de funcionarios (sin perjuicio de la aplicabilidad de procedimientos mixtos).

La generación de enriquecimientos es el hecho que da nacimiento a cualquier obligación que grave las ganancias, siendo esto un elemento básico y común en sociedad. Desde el punto de vista conceptual, el ISLR es un tributo: directo, personal, progresivo/proporcional (dependiendo la tipología de los sujetos pasivos), que grava la renta mundial de los contribuyentes, donde las personas jurídicas domiciliadas y las naturales residentes, tributarán por las rentas que obtengan, no importa su origen o fuente, mientras que para el caso de las personas naturales o jurídicas no residentes o domiciliadas, aplicará un criterio de conexión marcado por la territorialidad, con las excepciones que para tales fines la norma establece y que sistemáticamente iremos comentando.

b) Hecho Imponible

El hecho imponible es una hipótesis legal que describe eventos asociados al Estado o a los particulares, donde nace una obligación tributaria. El mismo debe estar identificado en forma completa en la legislación, para poder atar con certeza los eventos o situaciones potenciales que darían nacimiento a la carga.

[85] VILLEGAS, H. Ob. Cit. p. 543.
[86] SÁNCHEZ, S. "El Impuesto sobre la Renta en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia". Editorial Melvin. Caracas. 2013. p. 15.

El hecho imponible debe contener en forma indispensable al menos los siguientes elementos: i) descripción objetiva de una situación; ii) los datos necesarios para individualizar al sujeto pasivo; iii) el momento cuando se entiende queda perfeccionado el hecho; y iv) el lugar donde debe acaecer el mismo. De acuerdo al Artículo 36 del COT, "*es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria*". "*La doctrina lo ha definido como un conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma y cuya realización provoca el nacimiento de la obligación tributaria, y se considera como presupuesto de hecho de la obligación tributaria, al conjunto de presupuestos abstractos contenidos en las normas de derecho tributario material, de cuya concreta existencia (realización del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas. Por lo tanto, la ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida real del hecho imponible concreto que pueda subsumirse en la definición legal de hecho imponible abstracto*"[87].

Todo hecho imponible debe contener de forma clara el elemento material, elemento personal o subjetivo, elemento temporal y el elemento espacial. En el ISLR, el hecho imponible lo encontramos en el mismo Artículo 1, cuando establece que los "*enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley*". El impuesto será liquidado sobre los enriquecimientos netos y disponibles obtenidos durante el año gravable, naturalmente de doce meses (nunca superior a esto), y sólo inferior en el ejercicio inicial (pudiendo o no coincidir con la anualidad), el de liquidación (*Ídem*) o en su defecto los ejercicios cortos por decisión organizacional (previa aprobación de la Administración Tributaria), tendiente a cambiar la estructura de meses que componen dicha anualidad, lo que generalmente se da por requerimientos corporativos o de estacionalidad comercial.

La determinación de ingresos netos pasa por la consideración de ingresos brutos, costos y deducciones permitidas por la norma y la disponibilidad, como tema ya tratado y con cambios sustanciales en su presentación actual.

[87] ITURBE, M. "Manual Venezolano de Derecho Tributario". AVDT. Caracas. 2013. p.p. 289-290.

Juntando cada uno de los elementos indispensables del hecho imponible, vemos como el Artículo 1, previa y parcialmente transcrito, muestra todos los caracteres que deben ser considerados, para con ello iniciar la aplicación de los procedimientos determinativos previstos en el resto del cuerpo legal y en simultáneo demuestra la complejidad del mismo, producto de la multiplicidad de eventos que deben darse de forma concatenada, tal como lo describe Antonio Dugarte cuando considera que "*conforme a lo que es en esencia nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta, diría que el Hecho Imponible no representa un sólo hecho sino más bien, un conjunto de circunstancias o de hechos, que una vez ocurridos los supuestos de Ley, los vincula con el nacimiento de la obligación tributaria, y que está referido tanto a hechos materiales, actos jurídicos, el ejercicio de una actividad económica o industrial, la prestación de servicios de diversa índole o a las resultas pasivas de tales actividades, como las rentas de inversión por ejemplo*"[88].

Indudablemente, esto nos permite concluir que en materia de impuestos a las ganancias, la multiplicidad de eventos y condiciones hacen que éste sea uno de los tributos más complejos en cualquier sistema tributario mundial, por lo que requiere de una particular atención y estudio por parte del legislador, de la Administración Tributaria, de los contribuyentes y de los interesados en el tema desde una perspectiva técnica, social, política y/o económica.

i. Ingresos Brutos

Los ingresos están integrados por las actividades ordinarias o extraordinarias de cualquier sujeto de derecho. Estos ingresos por actividades surgen a través de las operaciones de la entidad o persona, y corresponden a una gran variedad de denominaciones tales como: ventas, honorarios, dividendos, intereses, alquileres, regalías, entre otros.

Desde el punto de vista fiscal, los ingresos están conformados por el monto de las ventas de bienes y servicios en general, incluidas las exportaciones; los arrendamientos y cualesquiera otros proventos regulares o accidentales; los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles y los provenientes de regalías y demás participaciones análogas. Estas tipologías de ingresos deben estar

[88] DUGARTE, A. "Manual Venezolano de Derecho Tributario, Tomo II". AVDT. Caracas. 2013. p. 32.

debidamente analizadas en función de la disponibilidad de la renta, tema que ya ha sido desarrollado a la luz de la reforma realizada en el mes de diciembre de 2015. El RLISLR se explaya en detalles sobre los ingresos que se consideran materia gravable sujetos a nuestro estudio en la presente obra, en los Artículos que van desde el 23 hasta el 35[89].

[89] Artículo 23: El ingreso bruto global de los contribuyentes a que se refiere el artículo 7° de la Ley, estará constituido por el monto de las ventas de bienes y prestaciones de servicios en general, de los arrendamientos de bienes y de cualesquiera otros proventos, regulares o accidentales, tales como los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles y los provenientes de regalías o participaciones análogas, salvo disposición en contrario establecida en la Ley.
Parágrafo Primero: Formará parte del ingreso bruto global el resultado que se obtenga de aplicar el precio de mercado a los bienes que se adquieran por permuta o dación en pago. Igual procedimiento se utilizará cuando los pagos se efectúen con prestación de servicios.
Parágrafo Segundo: Los ingresos a que se refiere este artículo, que se obtengan en moneda extranjera, deberán convertirse a bolívares al tipo de cambio promedio del ejercicio fiscal en el país, conforme a la metodología empleada por el Banco Central de Venezuela aplicable para la fecha en que sean disponibles los enriquecimientos derivados de tales ingresos.
Parágrafo Tercero: Los impuestos retenidos y las cantidades rebajadas de los ingresos del contribuyente por cualquier concepto, así como lo efectivamente percibido u obtenido por éste, son elementos constitutivos del ingreso bruto global computable a los fines de la determinación del enriquecimiento o pérdida.
Artículo 24: Los bienes exportados a que se refiere el Parágrafo Primero del artículo 16 de la Ley, que el propio contribuyente reimporte a su empresa o negocio en el país, dentro del semestre siguiente a la fecha en que se efectuó la exportación, dejarán de considerarse como ventas, si el exportador dispone de la documentación aduanera que demuestre la devolución oportuna de tales bienes.
Artículo 25: Las personas naturales que pretendan gozar del beneficio contemplado en el artículo 17 de la Ley, deberán cumplir estrictamente las normas que al respecto establecen la Ley y este Reglamento.
Artículo 26: La notificación requerida en el Parágrafo Segundo del artículo 17 de la Ley, referente a la enajenación de la vivienda principal con el ánimo de sustituirla por una nueva, deberá anexarse oportunamente a la declaración definitiva de rentas correspondiente al año gravable en que se efectuó la enajenación. Si el enajenante no estuviere obligado a presentar declaración, la notificación ante la Administración Tributaria deberá presentarse dentro de los tres (3) primeros meses del año civil siguiente a aquél en que se efectuó la enajenación.
Artículo 27: Cuando se efectúe cualquier pago a cuenta de capital e intereses, deberá determinarse la cantidad correspondiente a estos últimos en el comprobante que expida el acreedor. Si no se hiciere discriminación entre capital e intereses, el total del pago efectuado se presumirá imputado únicamente a los intereses, salvo prueba en contrario.
Artículo 28: Cuando en un contrato de arrendamiento se estipule que el arrendatario hará por su cuenta determinadas mejoras al bien dado en arrendamiento, el costo de éstas se considerará como parte del canon de arrendamiento y deberá ser declarado como tal por el arrendador.
Se considerará como ingreso del subarrendador la diferencia favorable entre la cantidad que reciba y la que pague por concepto del bien dado en arrendamiento.
Artículo 29: Cuando una empresa de seguro o de capitalización necesite reducir las reservas que de conformidad con lo establecido en las leyes especiales que regula la materia, se incluirá como ingreso bruto global el monto del ajuste correspondiente a la reserva liberada.
Artículo 30: Se entiende por honorario profesional no mercantil, el pago o contraprestación que reciben las personas naturales o jurídicas en virtud de actividades civiles de carácter científico, técnico, artístico o docente, realizadas por ellas en nombre propio, o por profesionales bajo su dependencia, tales como son los servicios prestados por médicos, abogados, arquitectos, licenciados en ciencias fiscales, odontólogos, psicólogos, economistas, contadores públicos, administradores comerciales, farmacéuticos, laboratoristas, maestros, profesores, geólogos, agrimensores, veterinarios, comunicadores sociales y otras personas que realicen actividades profesionales y sus similares.
Artículo 31: Se excluyen del concepto expresado en el artículo anterior los ingresos que se obtengan en razón de servicios artesanales tales como los de carpintería, herrería, latonería, pintura, mecánica, electricidad, albañilería, plomería, jardinería, zapatería o de otros oficios de naturaleza manual.

Mención aparte debe hacerse sobre las remuneraciones percibidas por personas naturales bajo relación de dependencia, reguladas por el Artículo 31 de la LISLR, y que se encuentran analizados en la presente obra, por el grado de disparidad técnica con que ha sido abordado el procedimiento determinativo de la base imponible.

Punto de mucha importancia se da en las ventas de soluciones habitacionales, que como hemos visto, se encuentran disponibles y por ende gravables cuando el bien es efectivamente enajenado (antes de la reforma 2015, incluso cobrado), que para efectos jurídicos se entiende que es en el momento de la debida protocolización de la transacción ante el respectivo Registro Mercantil, punto que siempre ha sido discutido, por las condiciones particulares de los contratos con opción a compra y su evolución en el tiempo, producto de la ola de fraudes inmobiliarios vistos en los últimos años.

De igual tenor, están los supuestos para empresas de construcción civil y los casos donde los proyectos duren menos de doce (12) meses, ejecutados en dos (2) ejercicios fiscales. En función a esto, y con el objetivo de proporcionar referencias jurisprudenciales, se hace conveniente citar el caso PROMOTORA LAGUNA GRANDE, C.A., donde se analizan los siguientes supuestos:

> Ahora bien, en el caso concreto se advierte que la contribuyente Promotora Laguna Grande, C.A., es una sociedad de comercio dedicada a la compra y venta de bienes inmuebles, la cual oca-

---

Artículo 32: Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 30 de este Reglamento, se consideran como honorarios profesionales no mercantiles: a. Los ingresos que obtengan los escritores o compositores, o sus herederos, por la cesión de los derechos de la propiedad intelectual, incluso cuando tales ingresos asuman la forma de regalías. b. Los ingresos que en calidad de artistas contratados obtengan los pintores, escultores, grabadores y demás artistas similares que actúan en nombre propio. c. Los ingresos que obtengan los músicos, cantantes, danzantes, actores de teatro, cine, radio, televisión y demás profesionales de ocupaciones similares, siempre que actúen en nombre propio. d. Los ingresos que obtengan los boxeadores, toreros, futbolistas, beisbolistas, basketbolistas, jinetes y demás personas que ejerzan profesiones deportivas en nombre propio. e. Los premios o bonificaciones que obtengan los titulares de los ingresos a que se refieren en el presente artículo y el anterior, obtenidos en virtud de alguna de las actividades allí señaladas.

Artículo 33: Los honorarios profesionales perderán su condición de tales, a partir del momento que sus perceptores o beneficiarios pasen a prestar sus servicios bajo relación de dependencia y mediante el pago de un sueldo u otra remuneración equivalente de carácter periódico y exclusivo.

Artículo 34: Constituye ingreso del ejercicio gravable el monto de las deudas recuperadas en el mismo, que hayan sido deducidas como pérdidas en ejercicios anteriores.

Artículo 35: Las participaciones en los enriquecimientos o pérdidas netas provenientes de las operaciones de cuentas en participación, o de las actividades de los consorcios, sociedades de personas y comunidades, deberán ser incluidas por los respectivo asociantes, asociados, consorcios, socios o comuneros, a los fines de la determinación del correspondiente ingreso bruto global.

> sionalmente recibe cantidades de dinero en calidad de arras como garantías entregadas de forma provisional por los futuros compradores, transacciones estas que pudieran ser objeto de devolución por no concretarse la compra-venta definitiva.
> (…)
> Así, tanto en el supuesto previsto por la norma citada como en el caso bajo estudio, la actuación generadora de renta (construcción de una obra y venta de un inmueble, respectivamente) no se ejecuta en un sólo acto ni de forma inmediata sino en distintos momentos, motivo por el cual el legislador previó la posibilidad excepcional de hacer la declaración de impuesto sobre la renta en el ejercicio fiscal en el cual se perfeccione el hecho imponible (cuando termine la construcción) y, por ende, en el caso examinado, cuando efectivamente se traspase la propiedad.
> En tal sentido, esta Alzada comparte el criterio expresado por el Sentenciador de instancia en el fallo apelado según el cual "el anticipo recibido a cuenta de futuras ventas, será gravable al momento de perfeccionarse la venta, mediante el traspaso de la propiedad y pago del precio a crédito o al contado", por considerarse contablemente tales anticipos "pasivos circulantes" y no "activos disponibles" como sería en el caso de concretarse la transacción[90].

Evidentemente, la citada sentencia tiene algunos asuntos ya no aplicables, tal como es el hecho del efectivo cobro del bien, considerando que dicho supuesto fue suprimido en recientes reformas; no obstante, salvo mejor criterio, proporciona unos elementos de interés ante tan particular asunto.

Indudablemente, el ingreso se vuelve pieza inicial de la tributación sobre las ganancias, considerando que de su nacimiento se justifica la existencia del tributo en sí mismo, y es por ello que el estatus de contribuyente se da específicamente cuando los sujetos de derecho hacen su primera manifestación de riqueza, dando cabida a la aplicación de todos los procedimientos determinativos posteriores.

Siendo así, el análisis del ingreso debe estar íntimamente ligado a la concepción contable de su reconocimiento, de conformidad con lo previsto en la NIC-18, donde se establece que el ingreso es la entrada bruta de beneficios económicos que se originan en el curso de las actividades de la em-

[90] Citado por SÁNCHEZ, S. Ob. Cit. p.p. 50-51.

presa o persona, dando como resultado el aumento del patrimonio de los propietarios. Dicha situación, unida al poder de imperio del Estado recrea los eventos perfectos para advertir que la referida riqueza es propiciada por las condiciones conferidas por la nación y que al reconocer ello, se sientan las bases de la tributación.

En este sentido, el análisis del ingreso pasa por una evaluación técnica-contable, donde se detalla con precisión el proceso de traspaso de riesgos del bien vendido o del servicio prestado, situación ésta que se convierte en la génesis de la tributación. Es imposible analizar éste y todos los tópicos asociados a la fiscalidad, sin forzosamente estudiar los aspectos contables más formales y básicos vigentes en la actualidad. Siendo así, no siempre será sencillo separar las formalidades de un contrato, la entrega de un bien, la prestación del servicio y por último el momento de la facturación y posterior o simultánea cobranza, por lo que quedará en manos de contribuyentes y funcionarios la correcta lectura de las distintas transacciones que puedan darse en cualquier jurisdicción.

El caso CONSTRUCTORA TÉCNICA MARGARITA, C.A. (COTEMARCA), nos deja claro la importancia del correcto reconocimiento del ingreso y sus efectos en materia de ISLR, en los términos que de seguido transcribimos:

> Atendiendo a los artículos transcritos, advierte este Máximo Tribunal la conducta omisiva e injustificada de la contribuyente respecto a su ineludible obligación de determinar correctamente su renta neta gravable y declarar la totalidad de sus enriquecimientos, tomando en cuenta que los argumentos de la contribuyente no son suficientes para justificar un eventual error, quedando de esta forma demostrada la intención de disminuir la carga tributaria a que está obligada en perjuicio de los intereses del Fisco Nacional, al registrar en su contabilidad los ingresos provenientes del señalado contrato y declarar una cantidad inferior, contraviniendo lo dispuesto en las normas citadas precedentemente, que a juicio de esta Sala comporta una presunción de la intención de defraudar contemplada en el numeral 2 del artículo 95 del Código Orgánico Tributario de 1982.
>
> Ante el incumplimiento señalado, estaba obligada la Administración Contralora, una vez revisada la situación fiscal de la mencionada sociedad mercantil, advertir en torno a dicha infracción y aplicar en consecuencia la sanción que resulta perti-

> nente; razón por la cual esta Sala juzga procedente la multa por defraudación impuesta de conformidad con lo establecido en el artículo 96 del Código Orgánico Tributario de 1982. Así se declara. Subrayado nuestro[91].

La incorrecta aplicación de los PCGA y la existencia de normas que castiguen severamente la defraudación, pueden ocasionar severas consecuencias en la determinación tributaria, en el emprendimiento y evidentemente en el quehacer de juntas directivas, accionistas y ejecutivos, por lo que del riguroso análisis de las transacciones, se podrán minimizar los riesgos inherentes a tan importante sección de los estados financieros de los sujetos pasivos.

ii. Costos-Renta Bruta

Los costos admitidos por la norma, a fines de determinar la renta bruta (ingresos, menos costos), son los que de seguido detallamos: a) El costo de adquisición de los bienes destinados a ser revendidos o transformados en el país, así como el costo de los materiales y de otros bienes destinados a la producción de la renta; b) las comisiones usuales, siempre que no sean cantidades fijas sino porcentajes normales, calculados sobre el precio de la mercancía, que sean cobradas exclusivamente por las gestiones relativas a la adquisición de bienes; y c) los gastos de transporte y seguro de los bienes invertidos en la producción de la renta. Tal como lo establece el Artículo 37 del RLISLR, fundamentado en la ecuación básica contable, para "*determinar el costo de los bienes enajenados se sumará al valor de las existencias al principio del año gravable, el costo de los productos o bienes extraídos, manufacturados o adquiridos durante el mismo período y de esta suma se restará el valor de las existencias al final del ejercicio*", lo que en términos prácticos no es más que inventario inicial, más compras, menos inventario final a efectos de cuantificar el costo de ventas, todo fundamentado en el Artículo 38[92] *eiusdem*.

[91] Citado por SÁNCHEZ, S. Ob. Cit. p. 109.

[92] Artículo 38: El costo de los bienes adquiridos o producidos por el contribuyente será determinado así: 1. El de los bienes muebles será igual al precio neto de adquisición más los gastos de transporte y seguro, los gastos necesarios de agentes y comisionistas, los derechos consulares, los impuestos de importación y demás gastos y contribuciones directamente imputables al costo de los bienes adquiridos. 2. El de los bienes inmuebles será igual a su precio al incorporarse al patrimonio del contribuyente conforme al respectivo documento, más el monto de las mejoras efectuadas, así como los derechos de registro pagados por el contribuyente. Se excluyen los intereses y demás gastos financieros y de cualquier otra índole. 3. El de los bienes producidos será igual a la suma de los costos del material directo utilizado y de la mano de obra directa más los gastos indirectos de producción. El costo del material directo se

De conformidad con lo previsto en el Artículo 23 de la LISLR, en su Parágrafo Tercero, como caso especial se establece que serán deducibles los costos asociados a las parcelas vendidas, con el objetivo de garantizar que exista una perfecta asociación de ingresos gravables y costos admisibles a efectos del cálculo de la renta bruta. Al respecto, dicho Parágrafo establece que "*el costo de los terrenos urbanizados será igual a la suma de los costos de los inmuebles adquiridos para tal fin, más los costos totales de urbanización. Para determinar el costo de las parcelas vendidas durante el ejercicio, se dividirá el costo así determinado por el número de metros cuadrados correspondiente a la superficie total de las parcelas destinadas a la venta y el cociente se multiplicará por el número de metros vendidos. Los ajustes por razón de variaciones en los costos de urbanización, se aplicarán en su totalidad a los ejercicios futuros, a partir en que se determinen dichos ajustes*". Todo ello se une perfectamente con nuestros comentarios previos en materia de venta de bienes inmuebles.

En función a ello, desde el punto de vista fiscal, el espíritu del legislador persigue que el contribuyente grave sobre rentas que fiscalmente se encuentran disponibles (aun cuando no hayan sido percibidos económicamente los recursos, producto de la reforma de 2015), lo que en caso de no

---

determinará conforme a lo dispuesto en los ordinales 1° y 4° de este artículo, según el caso. 4. El costo de adquisición atribuible a los bienes recibidos en operaciones tales como permuta o dación en pago será igual al precio de mercado de esos bienes para el momento de la negociación.

Parágrafo Primero: En los casos de ventas de inmuebles a crédito sólo se tomará como costo del ejercicio tributario, una parte proporcional tanto del importe del bien al incorporarse al patrimonio del contribuyente como del monto de las mejoras efectuadas debidamente comprobadas, y de los derechos de registro pagados por el contribuyente.

La proporción declarada como costo por tales conceptos deberá ser igual a la proporción del ingreso realmente percibido en el año tributario con respecto al precio de venta o enajenación pactado.

Parágrafo Segundo: El costo total previsto por el contribuyente para cada una de las obras a que se refiere el artículo 19 de la Ley deberá ser señalado por éste en un anexo a su declaración de rentas correspondiente al ejercicio gravable dentro del cual se inició la construcción. A falta de tal información se presumirá que dicho costo es igual a una cantidad equivalente al sesenta por ciento (60%) del precio pactado por la obra de construcción.

Parágrafo Tercero: Cuando se trate de la construcción de obras contratadas para realizarse en período mayor de un (1) año, el costo aplicable al ejercicio será igual a la suma empleada en la parte construida dentro del período gravable tomando en consideración las reglas generales determinantes del costo.

Los ajustes por razón de variación en el costo se aplicaran en su totalidad a los saldos de costos de los ejercicios futuros, a partir de aquel en que se determinen dichos ajustes.

Parágrafo Cuarto: Los costos de las obras en construcción que se inicien y terminen dentro de un lapso no mayor de un año que comprenda parte de dos ejercicios gravables, podrán ser aplicados en su totalidad al ejercicio en que se terminen las obras, si el contribuyente opta por declarar en el mismo ejercicio la totalidad de los ingresos. Asimismo, el contribuyente podrá optar por declarar los costos aplicables según el Parágrafo anterior, si en cada uno de los ejercicios gravables declara ingresos en proporción a lo construido.

Parágrafo Quinto: El costo de los terrenos urbanizados se determinará conforme a las reglas establecidas en el Parágrafo Tercero del artículo 23 de la Ley. Los ajustes por razón de variaciones en los costos de urbanización se aplicarán en su totalidad a los ejercicios futuros, a partir de aquel ejercicio en que se determinen dichos ajustes.

haber sido cobrados afectaría su capacidad contributiva y necesario flujo de caja, producto de la materialización legal, más no financiera en la enajenación de un bien o prestación de servicio.

Para el caso de la obra civil, como ya comentamos previamente, el procedimiento previsto en la norma es análogo al contemplado por los PCGA, por lo que a medida que los costos vayan materializándose, en ese mismo sentido, lo ingresos se convertirán en devengados, y por consiguiente gravables del ISLR, sin perjuicio de las alternativas previstas en la norma sobre proyectos inferiores a un año, que se den en dos (2) ejercicios distintos, en cuyo caso el contribuyente podrá optar por la opción económica y operativamente más conveniente.

Todo ingreso que obtenga un sujeto pasivo, normalmente está amparado en un costo incurrido con el objetivo de obtener el primero. Siendo así, dependiendo del tipo de negocio del sujeto pasivo, el legislador diseñó esquemas regulatorios que armonicen el reconocimiento contable y la realidad económica, lo que en conclusión permitiría ir en búsqueda de la determinación de la renta bruta, como parte del camino para conocer la verdadera capacidad contributiva de los sujetos de derecho, todo en sintonía con los PCGA aplicables.

iii. Gastos-Renta Neta

Para la determinación de la renta neta se requiere restar a los ingresos brutos y costos, lo gastos efectuados durante el ejercicio gravable. El Artículo 27 de la LISLR es uno de los elementos más importantes para el cálculo de dicha renta, a través de la conciliación fiscal. El mismo establece en su enunciado que: "*Para obtener el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta las deducciones que se expresan a continuación, las cuales, salvo disposición en contrario, deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento*". Subrayado nuestro

En función a ello, se hace menester explicar los elementos claves de dicho artículo:

Causado o Pagado:

El concepto de "*causado*" implica que se recibió efectivamente el bien o el servicio correspondiente al gasto de que se trate, sea que éste haya sido incurrido y contabilizado, o que este incurrido, contabilizado y pagado.

"*El gasto se considera causado desde el momento en el cual se realiza la operación que lo produce, salvo que para ser deducible, deba estar pagado. Así, 'La condición de que el egreso sea causado significa que la correspondiente cantidad haya salido del patrimonio del contribuyente, bien porque se haya efectuado su pago, bien porque constituya una obligación, un pasivo, o por ambas causas. Esta condición excluye la deducibilidad de los gastos pagados por anticipado y de las provisiones o reservas para gastos futuros, por más que unos y otros deban necesariamente efectuarse*"[93].

El marco conceptual contable establece las bases de esta definición, por lo que su comprensión es de obligatorio cumplimiento para cualquier profesional del área o emprendedor que entienda el deber investigativo y comprensivo que tiene ante un tema tan neurálgico como éste.

No Imputable al Costo:

Cuando un egreso se ha imputado o considerado como parte del costo de los artículos producidos o comprados, no podrán simultáneamente considerarse como gastos del período gravable, pues habría un doble efecto en la determinación de la renta neta. En función a ello, existe un profundo análisis conceptual que debe estar detrás de la ponderación sobre si una erogación debe considerarse parte del costo, o si por el contrario, se considerará un gasto. En aras de una práctica empresarial trazable, debe existir alto nivel de consistencia en el criterio empleado a fines de la presentación de los estados financieros para consumo de los usuarios, y para la Administración Tributaria en cuanto a la presentación de los formularios que sean requeridos.

Normales:

Como introducción a modo de resumen, un gasto es normal cuando dentro de una sana administración de los recursos económicos de un contribuyente y con miras a la producción de su renta, no resulta excesivo ni tiende a disminuir injustificadamente la base imponible. Para fundamentar este corto párrafo, nos apoyaremos en los casos EXCLUSIVAS OREOL, C.A. y COLEGIO INTERNACIONAL DE CARACAS:

> Así, la jurisprudencia ha señalado que un gasto será normal en la medida en que no resulte excesivo y esté encuadrado en una sana administración de los recursos económicos de la actividad productiva de la renta. Textualmente, ha expresado:

[93] SÁNCHEZ, S. Ob. Cit. p. 30.

> "…un gasto es normal cuando dentro de una sana administración de los recursos económicos de un contribuyente y con miras a la producción de la renta, no resulte excesivo, ni tienda a disminuir injustificadamente la base imponible. La normalidad de un gasto, por ser un concepto relativo, debe determinarse en el análisis de cada caso concreto, vinculándolo con sus semejantes a fin de verificar si el caso concreto está dentro de esa medida promedio de normalidad. La normalidad está referida a la proporcionalidad con la clase y magnitud del negocio o la actividad productora de la renta bruta y con el grado de complejidad o simplicidad de las operaciones administrativas involucradas en la generación del enriquecimiento"[94].

La normalidad definitivamente difiere de empresa a empresa y eso está absolutamente claro. El problema se da cuando la Administración Tributaria de cualquier jurisdicción no entiende o decide obviar los conceptos fundamentales de los negocios, pudiendo afectar con ello la capacidad contributiva de sus contribuyentes, lo que al final termina socavando la seguridad jurídica de los emprendimientos, como motor de la economía de todo país.

Necesarios:

Un gasto es necesario cuando guarda una relación directa e inmediata con la producción de la renta, de tal manera que si no se hubiese producido, no se hubiese obtenido el ingreso, siendo así, se entiende que es preciso realizar el gasto para con ello procurar un beneficio. En este mismo orden, el caso SANTA FE DRILLING COMPANY OF VENEZUELA, C.A., ratificado en el caso DISTRIBUIDORA ANDIMAR, C.A., definen el concepto en los siguientes términos:

> (…) en cuanto a la calificación del "gasto necesario" a los efectos de la deducibilidad del mismo, ha sido criterio reiterado de este Alto Tribunal, por más de una década, separarse del concepto rígido de la imprescindibilidad del gasto para producir la renta, que se venía sosteniendo anteriormente, alegada por la representación fiscal, al admitir que ciertos gastos hechos por las sociedades mercantiles en razón de actividades que puedan contribuir a sus buenas relaciones laborales, previstas o no en

[94] Citado por SÁNCHEZ, S. Ob. Cit. p. 32.

> sus contratos colectivos, se califican de gastos necesarios a los fines fiscales; ello por considerar que tales actividades generadoras de esos gastos pueden efectivamente contribuir a elevar la productividad de sus trabajadores y, en consecuencia, reputarse como gastos que sí contribuyen a una mejora labor de los empleados y por tanto son necesarios para su mayor rentabilidad; y cuyo monto además se corresponda al criterio de absoluta normalidad, es decir, que en su cuantía no representen desproporcionados porcentajes en relación al monto de los ingresos obtenidos. (Decisiones Nos. 307, 222 y 867, de fechas 30-07-1992, 30-04-1997 y 19-12-1996, casos: Exxon Services Venezuela Inc, Lagoven, S.A. y Bariven, S.A.)"[95].

De igual forma la necesidad es relativa y en muchos casos subjetiva, por lo que dichas reglas no deben estar expuestas con términos indeterminados que propicien la arbitrariedad gubernamental, aupando en cierta forma la exacerbación de las funciones de auditores o revisores fiscales, que ante situaciones ambiguas, terminan afectando patrimonialmente a los contribuyentes.

Hechos en el País:

En principio, sólo aquellos gastos cuya causa sea territorial, podrán ser deducidos por el contribuyente. Aun cuando desde 1999 la normativa adopta el régimen de renta mundial, los gastos se deducirán a ingresos de fuente territorial, siempre y cuando los mismos sean ocasionados en el país, debiendo hacer la misma ponderación, para el caso de rentas obtenidas en el exterior, en cuyo supuesto las erogaciones que les serán imputables, deberán ser de similar tenor.

Prorrateo de Erogaciones

Producto de transacciones asociadas al giro comercial del sujeto pasivo, pueden darse operaciones de egreso que estén relacionadas con ingresos con tratamiento especial (disponibilidad, dispensas, extraterritorialidad, entre otras), susceptibles a ser prorrateadas en los términos previstos en el Artículo 52[96] del RLISLR.

---

[95] Citado por SÁNCHEZ, S. Ob. Cit. p. 33.

[96] Artículo 52: (…) A los fines de obtener el monto de la renta neta de fuente extraterritorial, sólo se admitirán los gastos incurridos en el extranjero cuando sean normales y necesarios con el objeto de producir el enriquecimientos extraterritorial del contribuyente que tribute por sus rentas mundiales, para lo cual se aplicarán las normas de la Ley y este Reglamento determinantes de los enriquecimientos de fuente territorial.

Cuando hayan egresos comunes, esto es, imputables tanto a ingresos disponibles en la oportunidad en que las operaciones se realicen, como para el momento en que se perciban o se devenguen, causados y pagados dentro del mismo ejercicio gravable, éstos deberán prorratearse en relación con los respectivos ingresos brutos, a los fines de la

En el caso MARAVEN, S.A. (PDVSA PETRÓLEO Y GAS, S.A.), de fecha 16 de abril de 2008, se muestra la importancia en la apropiada segmentación de transacciones, donde concluye para el caso de costos y deducciones asociadas a ingresos brutos gravables y exonerados, lo que de seguido detallamos:

> De manera que, de acuerdo a estas normas determinantes del enriquecimiento neto gravable, a los ingresos brutos definidos por la propia ley, deben restarse los costos de los productos enajenados y de los servicios prestados, para obtener así como resultado la renta bruta, a la cual se le sustraerán las deducciones previstas por la ley, con el fin de obtener el enriquecimiento neto sobre el que se le aplicará el gravamen correspondiente (…)
>
> Del examen efectuado a los resultados del informe pericial antes citados, resulta importante advertir que la experticia contable evacuada no precisó el método empleado por la contribuyente para la distribución de costos y deducciones entre los ingresos brutos gravables y los exonerados, producto de los depósitos de fondos en bancos efectuados durante el período fiscal coincidente con el año civil de 1990, simplemente se circunscribió a señalar los montos de costos y gastos adquiridos por la empresa reparada, sugiriendo una forma de cálculo que tiene basamento legal ni fundamento contable razonado, que permitiera a esta Sala constatar la repartición proporcional entre unos y otros conceptos.

Ahora bien, pasando ya a los numerales del Artículo 27 de la LISLR, de seguido pasamos a detallar cada uno de los supuestos deducibles previstos en la norma para tales fines:

1. Sueldos y salarios: Serán deducibles los sueldos y salarios y demás remuneraciones similares, así como los servicios profesionales no mercantiles recibidos en el ejercicio. Supeditado al cumplimiento de

---

cuantificación de las cantidades deducibles. Quedan a salvo las disposiciones contenidas en los numerales 5 y 6 del artículo 27 de la Ley.

En los casos de egresos comunes causados y no pagados en el mismo ejercicio gravable, las cantidades deducibles por éste concepto se determinarán de acuerdo con el procedimiento de prorrateo indicado en el aparte anterior. El saldo así resultante de los egresos causados y no pagados en el ejercicio gravable, correspondientes a ingresos disponibles para el momento del pago, se deducirá en el ejercicio en que efectivamente se pague, sin que sea objeto de nuevo prorrateo junto con otros egresos.

En los casos de egresos comunes, esto es, correspondientes y aplicables tanto los enriquecimientos netos provenientes de fuente territorial como de fuente extranjera, causados y pagados dentro del ejercicio gravable, deberán prorratearse en relación con los correspondientes ingresos brutos, a los fines de la cuantificación de las cantidades deducibles.

otros deberes formales, tal como lo estableció la reforma de Noviembre de 2014, lo que se convierte en un punto complejo, considerando que pudiese originar altos niveles de discrecionalidad por parte de los funcionarios de la Administración Tributaria.

No serán deducibles las remuneraciones del propio contribuyente, su cónyuge o descendientes menores cuando se trate de una firma personal o socios de una sociedad de personas, o en nombre colectivo, considerando que en estos casos, la tributación recae principalmente en cabeza de dichos personeros, por lo que mal pudiesen simularse remuneraciones tendientes a disminuir injustificadamente la carga tributaria de la entidad.

En cuanto a las remuneraciones de socios, gerentes o administradores de C.A. o S.R.L. y sus asimiladas, su deducción está limitada al 15% de los ingresos brutos. De igual forma, las remuneraciones al personal extranjero si estas exceden el 20% del total de los sueldos y salarios y demás remuneraciones similares pagadas, lo que tiene un objetivo más proteccionista, de cara a la contratación de personal foráneo.

Punto y aparte merecerá los casos donde se requiera la incorporación de personal extranjero que tenga como fin proporcionar nueva tecnología en el país, situación está que deberá ser previamente analizada por los contribuyentes, a fin de identificar potenciales consecuencias.

Con el fin de ampliar el tema, es menester detallar que debe entenderse como por directores, gerentes y administradores a los fines de la norma, "*quienes sean designados como tales conforme a su documento Constitutivo y Estatutos, Código de Comercio y las demás personas que tengan a su cargo la dirección o gestión general de los negocios de la sociedad. Igualmente se consideran como gerentes o administradores las personas que desempeñan funciones gerenciales en la empresa y obtengan una remuneración anual superior al setenta y cinco por ciento (75%) de la obtenida por igual concepto por cualquiera de los directores, gerentes o administradores generales de la misma sociedad*[97]".

[97] Artículo 54, Parágrafo Segundo del RLISLR.

De acuerdo a Sentencia 03-12-2008, caso METROPOLIS, C.A., la determinación del total de gastos por concepto de sueldos y salarios a socios, gerentes y administradores, deberá pasar por la incorporación de todos los conceptos pagados sean o no bajo relación de dependencia.

2. Intereses de capitales tomados en préstamo, invertidos en la producción de la renta. La evidencia debe ser suficiente para demostrar que los recursos recibidos fueron con el objeto de ser utilizados en *pro* de la entidad y que se cumplan todas las aseveraciones pertinentes que demuestren que la obligación es efectivamente contraída por la organización con la rigurosidad legal que corresponda, y prevaleciendo el fondo sobre la forma jurídica.

   De acuerdo a sentencia del caso CVG ELECTRIFICACIÓN DEL CARONÍ, C.A. (CVG EDELCA), los intereses de mora ante proveedores y por obligaciones tributarias pagadas de forma extemporánea, son considerados no deducibles a efectos del cálculo del ISLR.

   Evidentemente, el Ponente deja claras las bases para precisar que las pérdidas que se ocasionan voluntariamente por el incumplimiento de condiciones contractuales no pueden ser consideradas como intereses de financiamiento, dado que dichos pasivos no nacieron bajo esos esquemas, partiendo del hecho de que fueron concebidos como deudas a corto plazo no extinguidas bajo condiciones óptimas de mercado.

3. Los tributos pagados distintos a los establecidos en la LISLR (SSO, RPE, INCES, obligaciones municipales, LOD, LOCTI, Impuestos aplicables por la Ley de Telecomunicaciones, entre otros). Caso especial para el Ahorro Habitacional y para cargas que consistentemente han pretendido cambiar esta dinámica, tal como es el caso del Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras (IGTF) y la Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física (LODAFEF).

   En cuanto a este tema mucho se ha discutido, dado que consistentemente se da cabida para que otras normativas regulen aspectos determinativos del ISLR, lo que deviene en una serie de abusos por parte de la Administración Tributaria, impidiendo la deducción de tributos efectivamente pagados y que por consiguiente deberían ser consistentemente considerados como deducibles a efectos del cálculo de la renta neta fiscal.

4. Las indemnizaciones laborales, causadas o pagadas, conforme a lo establecido en la LOTTT. o convenios colectivos.

   Es importante resaltar que se requiere la aplicación de la BA VEN NIF N° 9, como norma imprescindible para el correcto reconocimiento de los beneficios post-empleo. La política de contabilidad creada por este Boletín de Aplicación se fundamenta en el hecho que las prestaciones sociales son obligaciones que serán pagadas años después de que los empleados hayan iniciado la prestación de sus servicios, necesitando por tanto del uso de suposiciones actuariales para medir los efectos acumulados en cada fecha que se informa, hecho similar cuando las entidades han asumido el otorgamiento de beneficios definidos y sobre esa se concluyó que de los tratamientos contables previstos en las Normas Internacional de Información Financiera (NIIF) para los beneficios post-empleo, el más apropiado es el previsto para los planes de beneficios definidos, cuyo procedimiento contable para resultados actuariales está disponible en las NIIF.

   En relación al efecto que surja al ser comparado el pasivo determinado mediante el uso del cálculo simplificado establecido en este Boletín, con el importe acumulado por garantías, se reconocerá como gasto del período, a menos que otra NIIF o Sección de la NIIF para las Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES) requiera o permita su inclusión como parte del costo de un activo, dado que el mismo no está proyectado lo que en el futuro será devengado por los trabajadores, sino que constituye una actualización de lo acumulado a dicha fecha sobre la base de las condiciones de antigüedad y remuneración conocidos.

   Al respecto se han originado diversas tesis sobre la deducibilidad de los pasivos post-empleo. En este sentido, se hace fundamental asentar que somos de la interpretación de que la diferencia existente entre el cálculo simplificado y el pasivo por garantía cumple con la condición de ser un derecho adquirido por el trabajador, por lo que su deducción del ISLR está más que justificado, mientras que en caso de existir un exceso adicional, producto de algún calculo actuarial, no sería deducible, por estar fundamentado en premisas estimadas por parte de los especialistas del área.

5. Depreciaciones y amortizaciones: Será deducible una cantidad razonable para atender la depreciación de activos permanentes y la amortización del costo de otros elementos invertidos en la producción de la renta, mientras que no se considerará deducible la depreciación o amortización de activos que no estén incorporados a la producción de la renta; la depreciación de activos revalorizados y el cincuenta por ciento (50%) de la depreciación de avionetas o helicópteros, cuando el uso de tales activos no constituya el objeto principal de la compañía y que además se encuentre debidamente autorizada por los entes competentes para ello.

   De igual forma, no será deducible la depreciación de inmuebles arrendados a terceros, excepto aquellos alquilados a empleados, situación que ha sido ampliamente discutida en la jurisprudencia, con resultados diversos. Los casos INVERSORA KRICORGA, C.A. y TRANSPORTE YELAMO, C.A., muestran la disparidad de criterios al respecto.

   Aun cuanto la normativa lo prevé, no existe referencias proporcionadas por la Administración Tributaria para la determinación de la vida útil de los elementos de la propiedad, planta y equipos. Siendo así, mal pudiese algún proceso de fiscalización objetar las políticas planteadas por los contribuyentes. No obstante a ello, por práctica contable se estila considerar rangos de vida útil plenamente defendibles, orientados a cumplir con las especificaciones proporcionadas por fabricantes y la dinámica de uso de los mismos.
6. Las pérdidas sufridas en bienes destinados a la producción de la renta no compensados por seguros, cuando tales pérdidas no sean imputables al costo, de conformidad con lo previsto en el Artículo 64 del RLISLR[98]. Es importante destacar que será fundamental la validez

[98] Artículo 64: 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 Segundo: Los activos fijos ya destinados por el contribuyente a la producción de enriquecimientos exentos o exonerados, en la oportunidad en que se destinen a la producción de enriquecimientos gravables, se incorporarán con su costo original, menos la depreciación o amortización acumulada hasta la fecha.

de la prueba, por lo que en caso de robo, hurto o destrucción, deberá contarse con suficiente evidencia. Este punto fue reforzado dentro de la reforma de noviembre de 2014, regulada en la Providencia que regula la materia.

7. Los gastos de traslado de nuevos empleados, incluyendo cónyuge e hijos menores, desde el último puerto de embarque hasta la República Bolivariana de Venezuela, y los de regreso, salvo cuando sean transferidos a una empresa matriz, filial o conexa.
8. Las reservas que impone la Ley a empresas de seguros y de capitalización.
9. El costo de las construcciones laborales o sanitarias en acatamiento de la Ley Orgánica del Trabajo (actualmente LOTTT) o de disposiciones sanitarias.
10. Gastos de administración de inmuebles arrendados: Serán deducibles los gastos de administración y conservación realmente pagados de los inmuebles dados en arrendamiento. Por otro lado, no será deducibles la porción del gasto de administración que exceda el diez por ciento (10%) de los ingresos brutos percibidos en razón de tales arrendamientos. El RLISLR en sus Artículos 68 y 69[99], establece las definiciones pertinentes, con el objetivo de determinar apropiadamente los conceptos admisibles a tales efectos.

Parágrafo Tercero: Cuando la compensación o indemnización a que se refiere este artículo, no sea percibida en el ejercicio en que ocurrió la pérdida, ésta podrá ser deducida, pero la indemnización correspondiente deberá ser declarada como ingreso en el ejercicio tributario en que se reciba.

También deberá declararse como ingreso a los fines de su gravamen, el exceso que resulte al restar del monto obtenido por concepto de indemnización, la pérdida realmente sufrida en los bienes destinados a la producción del enriquecimiento, habida consideración de la depreciación o amortización acumulada.

Parágrafo Cuarto: El retiro por destrucción de mercancías, 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.

[99] Artículo 68: En los casos de los bienes inmuebles dados en arrendamiento por el contribuyente, los gastos de conservación deducibles a que se contrae el numeral 11 del artículo 27 de la Ley, deberán comprender todas aquellas cantidades realmente pagadas por el contribuyente durante el ejercicio gravable en concepto de gastos necesarios para conservar en buen estado los bienes arrendados.

Artículo 69: La deducción por concepto de gastos de administración de inmuebles dados en arrendamiento comprenderá los siguientes egresos pagados dentro del ejercicio gravable: a. Sueldos, salarios y demás remuneraciones similares. b. Gastos de traslado de nuevos empleados, determinados de acuerdo con lo previsto en el artículo 66 de este Reglamento. c. Remuneraciones a empresas o agencias de administración. d. Honorarios por servicios jurídicos o contables y los gastos de propaganda; y e. Cualquier otro gasto normal y necesario de administración.

11. Los cánones o cuotas correspondientes al arrendamiento de bienes destinados a la producción de la renta.
12. Serán deducibles los gastos de transporte, causados o pagados dentro del ejercicio gravable, realizados en beneficio del contribuyente pagador, con el objeto de producir renta, no siendo deducible el cincuenta por ciento (50%) de los pasajes al exterior.
13. Las comisiones a intermediarios en la enajenación de bienes inmuebles.
14. Los derechos de exhibición de películas y similares para el cine o la televisión.
15. Serán deducibles las regalías y demás participaciones análogas, así como los servicios por asistencia técnica, utilizados en el país, no siendo deducible la porción de las regalías que exceda el cinco por ciento (5%) de los ingresos brutos percibidos por tales conceptos.

    De igual forma, no serán deducibles los gastos por asistencia técnica proveniente del exterior, en los casos en que dicha asistencia esté disponible en el país. En función a este punto, es conveniente ahondar en algunas precisiones sobre el tema.

    Desde el punto de vista literal, la LISLR venezolana conceptualiza la asistencia técnica, servicios tecnológicos y regalías, ajustándose a las definiciones que en el derecho tributario internacional se han manejado, siendo así consistentes con la doctrina.

    De conformidad con lo previsto en el Artículo 42 de la LISLR, se define la asistencia técnica como el suministro de instrucciones, escritos, grabaciones, películas y demás instrumentos similares de carácter técnico, destinados a la elaboración de una obra o producto para la venta o la prestación de un servicio específico para los mismos fines de venta; éste podrá comprender la transferencia de conocimientos técnicos, de servicios de ingeniería, de investigación y desarrollo de proyectos, de asesoría y consultoría y el suministro de procedimientos o fórmulas de producción, datos, informaciones y especificaciones técnicas, diagramas, planos e instructivos técnicos, y la provisión de elementos de ingeniería básica y de detalle.

    Como vemos, esta definición abarca un universo de tipos y subtipos de suministro de documentación y de servicios que deben tener como

objetivo, crear o reforzar herramientas a las organizaciones para poder generar el fin último de una compañía con fines de lucro.

Esta definición pudiese confundirse tanto con honorarios, como con servicios tecnológicos, lo que en ocasiones generará problemas en su tratamiento en materia de retenciones de ISLR, lo que a su vez pudiera propiciar sanciones de tipo pecuniarias previstas en el COT, sin perjuicio de los efectos en materia de convenios para evitar la doble imposición, si fuere el caso.

Por otro lado, el Parágrafo Decimocuarto, del Artículo 27 de la LISLR, coloca a los especialistas el reto de tener una precisa redacción legal en los eventuales contratos de asistencia técnica, necesarios para asegurar y no comprometer la aceptación de la deducibilidad del gasto, considerando especialmente que dicha norma define la no admisión de 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, tal como ya adelantamos.

Esto deberá demostrarse por parte del contribuyente teniendo a disposición de la Administración Tributaria, todos los documentos y demás recaudos que demuestren las gestiones realizadas para lograr la contratación de tales asistencias en el país.

Por otra parte encontramos como precedente la obligación del registro de los contratos suscritos ante la Superintendencia de Inversiones Extranjeras (SIEX) (actual transición con CENCOEX), establecida en el Reglamento del Régimen Común de Tratamiento a los Capitales Extranjeros y Sobre Marcas, Patentes, Licencias y Regalías, publicado en Gaceta Oficial número 34.930 del 25 de Marzo de 1992, donde se establece que dichos contratos deben estar traducidos al idioma castellano por interprete público y presentados ante la SIEX/CENCOEX dentro de los sesenta (60) días continuos siguientes a su celebración, señalándose además que su falta de presentación originará la suspensión de los pagos de las contraprestaciones pactadas, lo que desde el punto de vista literal pareciese ser una condición para su reconocimiento en el país y hasta de su deducibilidad al mo-

mento de preparar la respectiva declaración definitiva de impuesto sobre la renta del ejercicio de causación de dicha erogación.

Es necesario resaltar que la jurisprudencia, específicamente en sentencia emitida por el Tribunal Superior Segundo Accidental N° 1 de lo Contencioso Tributario de agosto de 1988, caso VENEZOLANA DE CERÁMICA, C. A. (VENCEMOS), creó el precedente de que la no presentación de un contrato ante la SIEX, no es un elemento legal requerido por la ley especial en materia de impuesto sobre la renta, a fin de considerar la no deducibilidad de una erogación por concepto de Regalías, dado que dicha norma expresa que para que la misma sea deducible, deberá corresponder a egresos causados o pagados, normales y necesarios hechos en el país con el objeto de producir la renta y en ningún de sus apartes destaca la obligación de ceñirse a otras normativas de índole legal distintas a las tributarias; no obstante, en la actualidad si puede ser un elemento de peso al momento de solicitar divisas ante CENCOEX, y dar cumplimiento a los requisitos previstos para el respectivo registro y pago de la deuda, en un contexto donde dicho proceso pueda considerarse eficiente y justo.

Con reciente data fue publicado en Gaceta Oficial el Decreto 4.994 donde se autoriza la creación de una Comisión Presidencial, para que instrumente los mecanismos de inserción y seguimiento de la transferencia tecnológica, asistencia técnica, uso de marcas y patentes, en los contratos vigentes y por suscribirse entre el sector público o privado nacional con el sector público o privado extranjero, registrados ante la SIEX/CENCOEX y el ministerio aplicable. Al respecto, dicha Comisión tendrá por objeto evaluar una serie de aspectos establecidos en el Decreto, aspectos estos que van desde determinar si el acuerdo celebrado con la empresa extranjera podía ser contratada en Venezuela con eficacia y costo, hasta la comprobación de la asistencia recibida.

Por último, no es menos importante mencionar el Decreto N° 1.438, donde se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Inversiones Extranjeras (GO N° 6.152 extraordinario, del 18 de noviembre de 2014), en el que se especifican los principios, políticas y procedimientos que regulan al inversionista y las inversiones extranjeras

productivas de bienes y servicios, teniendo un protagonismo importante de cara a futuras transacciones entre locales y extranjeros.

16. Los gastos de reparaciones ordinarias de bienes destinados a la producción de la renta.
17. Las primas de seguros, que cubran riesgos de bienes y trabajadores, considerados individualmente, empleados en la producción de la renta.
18. Los gastos de publicidad y propaganda causados o pagados dentro del ejercicio gravable, realizados en beneficio del propio contribuyente pagador. Al respecto, el caso CORPORACIÓN DELCOP, C.A., de fecha 02 de febrero de 2011 ofrece algunos elementos técnicos de interés, en lo concerniente a la deducibilidad de dichas erogaciones, especialmente cuando son tramitados a través de terceros[100].
19. Los gastos de investigación y desarrollo efectivamente pagados dentro del ejercicio gravable, realizados en beneficio del propio contribuyente pagador.
20. Los gastos de representación, siempre que dichos gastos estén soportados por los comprobantes respectivos y sean realizados en beneficio de la empresa pagadora.
21. Reciente inclusión de pérdidas por destrucción, reforzando los supuestos en los casos de siniestros no cubiertos por aseguradoras. En función a ello, la jurisprudencia (Caso: C.A. EDITORA EL NACIONAL) considera que en "*este sentido (…) las pérdidas sufridas en el ejercicio gravables producto de la destrucción de mercancías y otros bienes destinados a la producción, establece que el retiro que tales mercancías y bienes debe hacerse con la previa autorización de la Administración Tributaria, la cual mediante providencia dictará las condiciones, requisitos y procedimientos para instrumentar tal retiro como deducción*"[101]. La Magistrado Ponente concluye que "*al no ha-*

[100] Siendo ello así, juzga esta alzada, al igual que lo hiciera el sentenciador de instancia en su pronunciamiento, que aun cuando los indicados servicios de propaganda fueron contratados por un tercero, éste sólo actuó como un mandatario de la contribuyente por la especificidad de su giro comercial, pues como se advierte de la propia denominación comercial del tercero se trata de una agencia publicitaria; motivo por el cual, estima esta alzada, que la destinataria final de los referidos servicios de propaganda fue la sociedad mercantil Corporación Delcop, C.A., debiendo concluir por consiguiente y sin que ello constituya, a juicio de esta Sala, una transgresión al ordenamiento impositivo a la renta, que tales erogaciones podían ser deducidas por la contribuyente, pues resultaban vinculadas con su giro comercial, vale decir, con su actividad productora de rentas. Así se declara.

[101] SÁNCHEZ, S. Ob. Cit. p. 172.

berse producido el reconocimiento por parte de la Administración Tributaria de la pérdida producto de la destrucción de la mercancía, mal procedería la deducción solicitada por la contribuyente"[102].

22. Para el caso de cuentas incobrables, "*la doctrina judicial ha reiterado que el contribuyente debe demostrar la incobrabilidad de la deuda, bien sea por vía extrajudicial o judicial, esto es, probar que su deudor o sus fiadores se encuentran en total insolvencia patrimonial; o que el monto de la deuda es de tal magnitud, que no justifique los gastos de cobranzas. En este sentido, (de acuerdo al criterio de la jurisprudencia) las cartas de abogados no son suficientes para demostrar la insolvencia de los deudores. Por último, la jurisprudencia ha señalado que el monto de la pérdida, si se trata de una suma irrisoria, prueba por si sola que no se justifica gasto alguno de cobranza*"[103].

23. Las liberalidades y donaciones serán deducibles luego de la aplicación de las siguientes condiciones y del procedimiento que más adelante describimos:
    a. Las liberalidades efectuadas en cumplimiento de fines de utilidad colectiva y de responsabilidad social y las donaciones efectuadas a favor de la nación.
    b. Si la donación persigue fines benéficos, asistenciales, religiosos, etc.
    c. Si el beneficiario está domiciliado en el país.
    d. No serán deducibles:
        i. La porción de las donaciones o liberalidades que exceda del diez por ciento (10%) cuando la renta neta no exceda de diez mil unidades tributarias (10.000 UT), y ocho por ciento (8%) por la porción de la renta neta que exceda de diez mil unidades tributarias (10.000 UT).
        ii. El uno por ciento (1%) de la renta neta, en los caso en que el contribuyente realice actividades de hidrocarburos y conexas
        iii. No serán deducibles en aquellos casos en los que el contribuyente haya sufrido pérdida fiscal en el ejercicio inmediatamente anterior a aquel en que efectuó la liberalidad o dona-

[102] SÁNCHEZ, S. Ob. Cit. p. 177.
[103] SÁNCHEZ, S. *Ibíd*. p.p. 36-37.

ción, ratificado en sentencia N° 00297, caso BAYER DE VENEZUELA, S.A.

iv. De igual tenor, es relevante señalar los resultados del caso C.A. CIGARRERA BIGOTT SUCS., de fecha 19 de enero de 2006, donde se establece "*que cualquier rechazo u objeción fiscal en torno a la deducibilidad de un gasto de los contribuyentes sólo puede derivar, a tenor de lo previsto en el artículo 46 eiusdem, por una parte, de que el gasto no haya sido causado en el ejercicio declarado o por la otra, de que no haya sido pagado, tratándose de alguno de los cuatro supuestos anteriormente señalados, en los cuales, además de causado se exige su pago para tener derecho a la deducción*"[104]. Siendo así, la Sala consideró presente el reparo de la Administración Tributaria, habida cuenta de que el gasto por donación no había sido efectivamente pagado al cierre del ejercicio fiscal.

24. Todos los demás gastos causados o pagados, según sea el caso, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir renta.

Por otro lado, como hemos mencionado previamente, el Artículo 32 de la LISLR sufrió cambios importantes en su redacción, quienes en principio estaban orientados a resolver los temas asociados a las modificaciones suscitadas en el Artículo 5 *eiusdem*; no obstante, también se afectó el tratamiento aplicable a la deducción prolongada de gastos causados y no pagados en el tiempo, lo que inminentemente generará discusiones posteriores en procesos de fiscalización por venir, en cuyo caso será complejo para la Administración Tributaria soportar la no deducibilidad de gastos causados en ejercicios previos y no pagados en períodos futuros.

Como punto resaltante debemos citar un ejemplo interesante de la problemática planteada, donde para efectos prácticos supondremos "*que un patrono debiera a su trabajador el salario del mes de diciembre de 2015 (…) y que cerrado el ejercicio 31-12-2105 esa deuda se mantuviera insoluta (…), habría de aplicar la LISR de 2014, bajo cuya vigencia era posible deducir los (…) que estaban causados aun cuando no pagados. En 2017 (…), habiéndose pagado el mes de diciembre de 2015, pero adeudándose aún ese*

[104] Citado por SÁNCHEZ, S. Ob. Cit. p. 196.

mismo mes del 2016, la determinación del tributo habría de regirse por la LISR de 2015 en la que ya no existe la norma con acuerdo a la cual podían deducirse gastos causados relacionados con ingresos disponibles al momento de su pago. Bajo la nueva ley ese mes de salario (dic 2016) no sería deducible"[105].

Dicha situación, cambiaría de forma interesante la práctica fiscal cotidiana que hemos mantenido hasta la fecha, por lo que su análisis deberá ser incorporado a nuestro ideario, sobre todo para el caso de bonificaciones a ejecutivos pagaderas en porciones, pero asociadas a rendimientos ya devengados.

Mención aparte merece todo lo concerniente a las retenciones de impuesto sobre la renta, sobre los costos y gastos en los que principalmente existan obligaciones de hacer, reguladas por el Decreto 1.808, publicado en Gaceta Oficial N° 36.203, de fecha 12 de Mayo de 1997[106], que aún con el

[105] CARMONA, J. Ob. Cit. p.215.

[106] Artículo 1: Están obligados a practicar la retención del impuesto en el momento del pago o del abono en cuenta y a enterarlo en una oficina receptora de fondos nacionales dentro de los plazos, condiciones y formas reglamentarias aquí establecidas, los deudores o pagadores de los siguientes enriquecimientos o ingresos brutos a los que se refieren los artículos 27, 32, 35, 36, 37, 39, 40, 41, 42, 51, 53, 65, 66 y 68 de la Ley de Impuesto sobre la Renta [principalmente los artículos 27, 32, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 45, 46, 48 de la LISLR 2015].

Artículo 2: En los casos de personas naturales residentes en el país, la retención del impuesto sólo procederá si el beneficiario de las remuneraciones obtiene o estima obtener, de uno o más deudores o pagadores, un total anual que exceda de mil unidades tributarias (1.000 U.T.).

Artículo 3: Cuando el beneficiario de las remuneraciones, a que se contrae el artículo 2º de este Capítulo, sea una persona natural no residente en el país, la retención del impuesto deberá ser igual al treinta y cuatro por ciento (34%) del total pagado o abonado en cuenta, cualquiera sea el monto de tales remuneraciones.

Parágrafo Primero: Si el beneficiario a que se refiere este artículo demuestra al deudor o pagador, mediante escrito, que ha permanecido en el país por un período continuo o discontinuo de más de ciento ochenta (180) días en un año calendario, el beneficiario, a los efectos de la retención, podrá aplicar los mismos procedimientos y porcentajes establecidos para las personas naturales residentes.

Parágrafo Segundo: Cuando el beneficiario no permanezca el tiempo establecido para ser residente en el país, el agente de retención deberá retener conforme al encabezado de este artículo, además, será responsable solidario ante el Fisco Nacional por las cantidades dejadas de retener, según lo establecido en el Código Orgánico Tributario.

Artículo 4: Los beneficiarios de las remuneraciones a que se contrae el Artículo 2º y el parágrafo único (sic) del Artículo 3º de este Reglamento, deberán suministrar a cada deudor o pagador la siguiente información, en el formulario que edite o autorice, a tal efecto, el Ministerio de Hacienda:

1) La totalidad de las remuneraciones fijas, variables o eventuales a percibir o que estimen percibir de cada uno de sus deudores o pagadores;

2) Las cantidades que estimen desembolsar dentro del año gravable por concepto de desgravámenes, de no optar por el desgravamen único; o

3) El desgravamen único equivalente a setecientas cincuenta unidades tributarias (750 U.T.), de optar por esta modalidad;

4) El número de personas que por constituir carga familiar les den derecho a rebajas de impuestos;

5) Las cantidades retenidas demás en años anteriores por concepto de impuesto sobre sueldos y demás remuneraciones similares, no reintegradas, ni compensadas o cedidas, correspondientes a derechos no prescritos;

6) El porcentaje de retención que deberá ser aplicado por el agente de retención, sobre cada pago o abono en cuenta que le efectúe.

Parágrafo Primero: La información a que se refieren los numerales 1, 2 y 5, deberán expresarse en bolívares y en unidades tributarias, respectivamente, previa su conversión al valor en bolívares que se le haya asignado para la fecha, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 229 el Código Orgánico Tributario. [COT 1994 Artículo 229: A los efectos tributarios se crea la unidad tributaria que se fija en el monto de un mil bolívares (Bs. 1.000,00). Esta cantidad se reajustará a comienzos de cada año por resolución de la Administración Tributaria, previa opinión favorable de las Comisiones Permanentes de Finanzas del Senado y de la Cámara de Diputados del Congreso de la República, sobre la base de la variación producida en el Índice de Precios al Consumidor (IPC) en el área metropolitana de Caracas, del año inmediatamente anterior, que publicará el Banco Central de Venezuela antes del día 15 de enero de cada año [INPC producto de la Reforma de 2014].

En consecuencia, se convierten en unidades tributarias o fracciones de las mismas, los montos establecidos en las diferentes leyes y reglamentos tributarios, con inclusión de este Código].

Parágrafo Segundo: La información a que se contrae este artículo deberá ser presentada antes del vencimiento de la primera quincena de cada ejercicio gravable y, en todo caso, antes de hacerse efectiva la primera remuneración.

Parágrafo Tercero: La información contenida en el formulario podrá ser revisada por el agente de retención correspondiente, quien en caso de observar errores, deberá notificarlo al beneficiario.

Artículo 5: A los fines de la determinación del porcentaje de retención del impuesto, aplicable sobre cada pago o abono en cuenta a los beneficiarios a que se contrae el artículo 2º y el Parágrafo Primero del artículo 3º de este Reglamento, éstos deberán seguir el procedimiento siguiente:

1) Al total de la remuneración anual estimada menos los desgravámenes correspondientes, expresados en unidades tributarias, se le aplica la tarifa Nº 1 prevista en el artículo 51 [50 de la LISLR 2015] de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

2) Al resultado determinado conforme al numeral anterior, se le restan: diez unidades tributarias (10 U.T.) por concepto de rebaja personal; el producto de multiplicar diez unidades tributarias (10 U.T.) por el número de cargas familiares permitidas por la Ley, y el monto de los impuestos retenidos demás expresados en unidades tributarias, a que se refiere el numeral 5 del artículo 4 de este Reglamento.

3) El resultado obtenido en el numeral anterior, se multiplica por cien (100) y el producto se divide entre el total de la remuneración anual estimada, expresada en unidades tributarias (U.T.). El resultado así obtenido es el porcentaje de retención.

Artículo 6: 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 5º del presente Reglamento, sobre la base de la remuneración que estime pagarle o abonarle en cuenta en el ejercicio gravable, menos la rebaja de impuesto de diez unidades tributarias (10 U.T.) que le corresponde por ser persona natural. El agente de retención deberá informar al beneficiario, por escrito, sobre los datos utilizados para determinar el porcentaje.

Artículo 7: En caso de variación de la información a que alude el artículo 4º, el beneficiario tendrá la obligación de determinar un nuevo porcentaje de retención de acuerdo con el procedimiento que se describe a continuación:

1) Determinar el nuevo impuesto estimado en el ejercicio que resulte como consecuencia de la variación de la información que corresponda, aplicando el procedimiento señalado en los numerales 1 y 2 del artículo 5º de este Reglamento.

2) Restar del resultado obtenido de acuerdo con el numeral inmediato anterior, el monto del impuesto que le hayan retenido hasta la fecha.

3) Restar del total de la remuneración que estima le pagarán o abonarán en cuenta en el año gravable, la suma de las remuneraciones percibidas hasta la fecha.

4) Dividir el resultado obtenido de acuerdo con el numeral 2, entre el resultado obtenido en el numeral 3, multiplicando la cantidad resultante por cien. El resultado de esta operación es el nuevo porcentaje de retención.

Parágrafo Primero: El porcentaje de retención que resulte, sea positivo o negativo, deberá ser presentado a los agentes de retención antes de la primera quincena de los meses de marzo, junio, septiembre y diciembre del año gravable a los fines de la retención que corresponda.

Parágrafo Segundo: Cuando el beneficiario haya estimado una remuneración anual que resulte inferior al monto percibido o abonado en cuenta en el transcurso del año gravable, sin participar tal circunstancia a su agente de retención, éste deberá determinar un nuevo porcentaje de retención, para lo cual utilizará la información previamente suministrada por el beneficiario, con excepción de la relativa a la remuneración anual, que será estimada por dicho agente. El agente de retención deberá informar al beneficiario por escrito, sobre los datos utilizados para determinar el nuevo porcentaje.

Artículo 8: Los porcentajes de retención determinados por los agentes de retención, en los casos en que proceda, dejarán de ser aplicados cuando los beneficiarios de las remuneraciones lo calculen por sí mismos y lo suministren a

su deudor o pagador. En todo caso, tal información deberá ser suministrada en los plazos establecidos en el Parágrafo Primero del artículo 7º.

Artículo 9: En concordancia con lo establecido en el artículo 1º de este Reglamento, están obligados a practicar la retención del impuesto los deudores o pagadores de enriquecimientos netos o ingresos brutos de las siguientes actividades, realizadas en el país por personas naturales residentes, personas naturales no residentes, personas jurídicas domiciliadas y personas jurídicas no domiciliadas, y asimiladas a éstas, de acuerdo con los siguientes porcentajes:

(…)

Parágrafo Primero: A las personas jurídicas o comunidades no domiciliadas en el país, la retención del impuesto se efectuará dentro del ejercicio gravable, en el momento del pago o del abono en cuenta de los enriquecimientos netos acumulados, convertidos a unidades tributarias (U.T.), previstos en el literal a) del numeral 1, literal a) y c) del numeral 3, numerales 4, 5, 6, 7, 11 y 12 de este artículo, de acuerdo con los siguientes porcentajes:

1. Quince por ciento (15%) hasta el monto de dos mil unidades tributarias (2.000 U.T.);
2. Veintidós por ciento (22%) entre dos mil unidades tributarias (2.000 U.T.) hasta un monto de tres mil unidades tributarias (3.000 U.T.); y
3. Treinta y cuatro por ciento (34%) por el monto que exceda de tres mil unidades tributarias (3.000 U.T.).

El resultado obtenido por la aplicación de los porcentajes se multiplica por el valor de la unidad tributaria vigente y el resultado será la cantidad de impuesto que se deberá retener y enterar.

Parágrafo Segundo: En todo caso de retención a personas naturales residentes en el país, el monto a retener será la cantidad que resulte de la aplicación del porcentaje menos el resultado que se obtenga de multiplicar el valor de la unidad tributaria (U.T.) por el porcentaje de retención y por el factor 83,3334. En todo caso de retención a personas jurídicas o comunidades domiciliadas en el país, procederá la retención si el monto a retener excede de la cantidad de un mil doscientos cincuenta bolívares (Bs. 1.250,00) y de setecientos cincuenta bolívares (Bs. 750,00), cuando los porcentajes de retención aplicables sean del cinco por ciento (5%) o del tres por ciento (3%), respectivamente. Para los casos de retenciones cuyo porcentaje sea del dos por ciento (2%) o del uno por ciento (1%) la retención se practicará sobre cualquier monto pagado o abonado en cuenta.

Parágrafo Tercero: Se exceptúan de la limitación de la cantidad mínima individual de retención, establecida en el parágrafo anterior, los pagos a que se refiere el numeral 9, 14 y 20 del artículo 9º.

Parágrafo Cuarto: Las sociedades de personas domiciliadas en el país, están sujetas a los mismos porcentajes de retención aplicables a las personas naturales.

Parágrafo 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 cobeneficiarios y los cuales deben ser proporcionales a los montos recibidos por los mismos. Igualmente cada cobeneficiario deberá informar en su declaración definitiva de rentas, de acuerdo al comprobante respectivo, quién 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 parágrafo, deberá suministrarse en los formularios que edite o autorice el Ministerio de Hacienda.

Parágrafo Sexto: Las retenciones previstas en este artículo, establecidas en los literales b), c) y d) del numeral 1, literales a) y b) del numeral 2, literales b) y c) del numeral 3 y numerales 9, 10, 11, 12, 13, 15, 16, 17, 18, 19 y 20 de este artículo, se calcularán sobre el monto total de cada pago o abono en cuenta. Las retenciones previstas en el numeral 14 de este artículo se determinarán de acuerdo al procedimiento siguiente: El monto sujeto a retención será la cantidad que resulte de dividir el monto a pagar por las empresas emisoras de las tarjetas de crédito o consumo o sus representantes por el resultado de dividir la alícuota vigente del Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor entre 100 y sumarle 1 (uno), aplicando la siguiente fórmula: Monto sujeto a retención = Monto a pagar / (Alícuota IGV/100)+1

Parágrafo Séptimo: Sin perjuicio de lo establecido en los tratados, acuerdos o convenios internacionales, cuando los pagos o abonos en cuenta sujetos a las retenciones previstas en este artículo, sean efectuados por organismos bilaterales o multilaterales en virtud de convenios o contratos con entes públicos nacionales, éstos últimos deberán especificar el monto a retener en la correspondiente orden de pago o cualquier otro instrumento utilizado a los efectos de autorizar el desembolso, con el objeto de que el organismo proceda a practicar la retención y a enterarla directamen-

te en una oficina receptora de fondos nacionales. En caso de imposibilidad de efectuar directamente el enteramiento, el referido organismo podrá enviar al ente público nacional ordenador del pago el monto retenido, a fin de que sea éste quien entere el monto retenido en una oficina receptora de fondos nacionales.
Artículo 10: Los ingresos por operaciones activas, comisiones y operaciones accesorias y conexas de las personas jurídicas regidas por leyes especiales en el campo financiero y de seguros, no estarán sujetas a las retenciones previstas en el literal b) del numeral 2, el literal c) del numeral 3 y los numerales 12 y 13 del artículo anterior.
Artículo 11: Los impuestos retenidos a título de anticipo se rebajarán, de ser el caso, en la oportunidad de liquidarse los impuestos que resulten de la declaración estimada de rentas y cuando se liquiden los impuestos de la declaración definitiva, sin perjuicio del derecho de compensación o reintegro, por la porción de impuesto no rebajada.
Artículo 12: En los casos de entidades de carácter público o de institutos oficiales autónomos, el funcionario de mayor categoría ordenador del pago será la persona responsable de los impuestos dejados de retener o enterar cuando en la orden de pago no haya mandado a efectuar la correspondiente retención del impuesto y pago al Fisco Nacional. Después de haberse impartido dichas instrucciones, el funcionario pagador será la persona responsable de materializar la retención y el pago al Fisco de los impuestos correspondientes.
Artículo 13: Los agentes de retención que no cumplieren con la obligación de retener los impuestos a que se contrae el presente Reglamento, retuvieren cantidades menores de las debidas, enteraren con retardo los impuestos retenidos, se apropiaren de los tributos objeto de esta reglamentación o no suministraren oportunamente las informaciones establecidas en este Reglamento o las requeridas por la Administración, serán penados, según el caso, conforme a lo previsto en el Código Orgánico Tributario.
Artículo 14: A los fines de la Ley de Impuesto sobre la Renta, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 40 y 42 [42 y 44 de la LISLR 2015], se entiende por honorario profesional no mercantil el pago o contraprestación que reciben las personas naturales o jurídicas en virtud de actividades civiles de carácter científico, técnico, artístico o docente, realizadas por ellas en nombre propio, o por profesionales bajo su dependencia, tales como son los servicios prestados por médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos, psicólogos, economistas, contadores, administradores comerciales, farmacéuticos, laboratoristas, maestros, profesores, geólogos, agrimensores, veterinarios y otras personas que presten servicios similares. Igualmente se consideran honorarios profesionales no mercantiles: a) Los ingresos que obtengan los escritores o compositores, o sus herederos, por la cesión de los derechos de propiedad intelectual, incluso cuando tales ingresos asuman la forma de regalía. b) Los ingresos que en su calidad de artistas contratados obtengan los pintores, escultores, grabadores y demás artistas similares que actúen en nombre propio, sean éstos percibidos por sí mismos o por sus representantes o mandatarios. c) Los ingresos que obtengan los músicos, cantantes, danzantes, actores de teatro, de cine, de radio, de televisión y demás profesionales de ocupaciones similares, que actúen en nombre propio o en agrupaciones, sean éstos percibidos por sí mismos o por sus representantes o mandatarios. d) Los ingresos que perciban los boxeadores, toreros, futbolistas, tenistas, beisbolistas, basketbolistas, jinetes y demás personas que ejerzan profesiones deportivas en nombre propio o en equipo, sean éstos percibidos por sí mismos o por sus representantes o mandatarios. e) Los premios que obtengan los beneficiarios de ingresos a que se refiere el presente artículo, obtenidos en virtud de alguna de las actividades señaladas en el mismo.
Parágrafo Único: Se excluyen de los conceptos expresados en el encabezamiento de este artículo, los ingresos que obtengan las personas naturales en razón de servicios artesanales prestados por sí mismas, tales como los de carpintería, herrería, latonería, pintura, mecánica, electricidad, albañilería, plomería, jardinería, zapatería, o de otros oficios de naturaleza manual.
Artículo 15: Los honorarios profesionales señalados en el presente Capítulo perderán su condición de tales, a partir del momento en que sus perceptores o beneficiarios pasen a prestar sus servicios bajo relación de dependencia y mediante el pago de un sueldo u otra remuneración equivalente de carácter periódico.
Artículo 16: A los fines de la retención prevista en el numeral 11 del artículo 9º de este Reglamento, se entiende por empresa contratista la persona natural, jurídica, consorcio o comunidad que conviene en forma expresa o no, con otra persona jurídica, consorcio o comunidad, en realizar en el país, por cuenta propia o en unión de otras empresas, cualquier obra, o prestación de los servicios comprendidos en dicho numeral. Asimismo se entiende por empresa sub-contratista la persona natural, jurídica, consorcio o comunidad que conviene en forma expresa o no, con una empresa de servicios en beneficio de su contratista.
Parágrafo Primero: A los fines de este Decreto, se entenderá por servicio cualquier actividad independiente en la que sean principales las obligaciones de hacer. También se considerarán servicios los contratos de obras mobiliarias e inmobiliarias, incluso cuando el contratista aporte los materiales. Se exceptúa de la obligación de retener en los casos de pagos por conceptos de suministro de agua, electricidad, gas, telefonía fija o celular y aseo domiciliario.
Parágrafo Segundo: En la prestación de servicios, la base sobre la cual se practicará la retención será el precio total facturado a título de contraprestación, incluyendo, si es el caso, la transferencia o el suministro de bienes muebles o la adhesión de éstos a bienes inmuebles.

Artículo 17: A los efectos de las retenciones previstas en este Reglamento, se designan responsables en calidad de agentes de retención, según sea el caso, además de los previstos por la Ley de Impuesto sobre la Renta:
1) A los hipódromos, loterías y otros centros similares, por las ganancias fortuitas y otros premios de análoga naturaleza.
2) A las clínicas, hospitales y otros centros de salud, bufetes, escritorios, oficinas, colegios profesionales y demás instituciones profesionales no mercantiles. Los agentes de retención señalados en este numeral no practicarán la retención de impuesto cuando previamente ésta haya sido hecha por el pagador, de conformidad con lo establecido en este Reglamento.
3) A los administradores de bienes inmuebles.
4) A las empresas emisoras de tarjetas de crédito o de consumo, y a sus representantes pagadores.
5) A las bolsas de valores por los ingresos obtenidos por las personas naturales, jurídicas o comunidades, por la enajenación de acciones cuya oferta pública haya sido autorizada por la Comisión Nacional de Valores, en los términos previstos en la Ley de Mercado de Capitales realizadas a través de dichas instituciones, conforme a lo dispuesto en el Artículo 68 de la Ley de Impuesto sobre la Renta [Artículo 76 de la LISLR 2015], así como de los ingresos obtenidos como accesorios al mutuo de acciones por los miembros accionistas de dichas instituciones, por los préstamos de acciones que efectúen por órgano de la bolsa de valores en beneficio de otros miembros accionistas a los fines de garantizar la verificación de las enajenaciones de títulos valores. Las bolsas de valores deberán informar mensualmente a la Administración Tributaria la totalidad de las operaciones de mutuo de acciones en las que haya intervenido, con indicación expresa de las personas naturales o jurídicas que funjan como mutuantes, de los montos indicados y de las características de los títulos objeto del mutuo.
Artículo 18: En los casos de enajenación de fondos de comercio a que se refiere el numeral 18 del artículo 9º de este Reglamento, el adquirente deberá consignar ante el respectivo Juez, Notario o Registrador Subalterno o Mercantil, como requisito previo al otorgamiento, bien sea éste 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 del fondo, fue enterada en una oficina receptora de fondos nacionales.
Artículo 19: Los impuestos retenidos a las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, a las comunidades así como a cualesquiera otras sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho, se considerarán como un anticipo de los impuestos del ejercicio gravable que deban pagar los socios o comuneros, personas naturales, integrantes de tales empresas. En consecuencia, el monto de los impuestos retenidos se distribuirá en forma proporcional a las participaciones obtenidas en el ejercicio por los socios o comuneros.
Artículo 20: No deberá efectuarse retención alguna en los casos de pagos en especie o cuando se trate de enriquecimientos exentos de impuesto sobre la renta, así como cuando se trate de enriquecimientos exonerados del mencionado impuesto, mientras dure la vigencia del beneficio, de acuerdo con lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario.
Artículo 21: 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.
Artículo 22: Las oficinas receptoras de fondos nacionales deberán enterar al Tesoro Nacional las cantidades percibidas de los agentes de retención dentro del período que se establezca en los convenios bancarios.
Artículo 23: 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 consten 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. En el caso de los agentes de retención del sector público que cesen en sus actividades como tales, también deberán remitir dentro del plazo indicado a la Oficina de la Administración Tributaria de su jurisdicción, la relación correspondiente. Además, las empresas petroleras, mineras y conexas deberán presentar ante la Gerencia General de Desarro-

paso del tiempo, siempre genera importantes controversias, dilucidadas parcialmente por la doctrina y la jurisprudencia, sobre todo en lo concerniente a la definición de pago o abono en cuenta y su evolución técnica[107], así como lo referente a servicios donde se incorporan bienes[108] [109].

---

llo Tributario del SENIAT, dentro de los treinta (30) días siguientes a cada trimestre del año civil, una relación de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta, por concepto de asistencia técnica y servicios tecnológicos, así como de sus correspondientes impuestos retenidos y enterados durante el trimestre inmediato anterior.

Artículo 24: 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 indique, 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. Además, el agente de retención estará obligado a entregar a los beneficiarios de los pagos indicados en el Capítulo III, excluyendo los señalados en los numerales 9 y 20 del artículo 9º, dentro del mes siguiente a la cesación de actividades del agente de retención, una relación del total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta y de los impuestos retenidos en el ejercicio, la cual deberán igualmente anexar a su declaración definitiva de rentas.

Parágrafo Único: Los agentes de retención estarán obligados a suministrar a la Administración Tributaria, la información relativa a los contribuyentes a quienes estén obligados a retener el impuesto, conforme a lo establecido en este Decreto, en la forma, plazos y condiciones establecidas por la Administración Tributaria, los cuales serán publicados en la Gaceta Oficial.

Artículo 25: 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 la 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.

Artículo 26: El presente Reglamento entrará en vigencia a partir de su publicación en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela.

Artículo 27: Se deroga el Decreto Nº 1.344, de fecha 29 de mayo de 1996, publicado en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 5.075 de fecha 27 de junio de 1996.

Artículo 28: El Ministro de Hacienda queda encargado de la ejecución de este Reglamento.

[107] Ahora bien, con relación al concepto de abono en cuenta la jurisprudencia no ha sido pacífica. En un primer pronunciamiento, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia (Sentencia 30/10/2001) dejó establecida la diferencia entre el abono en cuenta fiscal y contable, señalando que "Para la contabilidad los términos ´acreditar una determinada cantidad a una cuenta´ es ciertamente sinónimo de ´abonar en cuenta esa misma cantidad´. Pero fiscalmente los términos se han diferenciado; para que haya verdaderamente un ´abono en cuenta´, considerado como pago, es necesario que la suma abonada haya salido del patrimonio del deudor y que se encuentre enteramente a disposición del acreedor, aun cuando éste no haya recibido físicamente el pago; es decir, que la suma abonada se haya puesto efectivamente a su orden y ello no puede hacerse a menos que el deudor tenga disponibilidad en caja o banco. Al tal efecto es necesario que haya un verdadero ´abono en cuenta´ a favor del acreedor contra las cuentas de caja o banco del deudor y no basta, en consecuencia, que la cantidad simplemente se le haya acredito en la contabilidad del deudor".

Posteriormente, el criterio expuesto fue modificado por la misma Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia (Sentencia del 14/01/2003) al señalar que el abono en cuenta "consiste en la acreditación o anotación en el haber que hace el deudor del gasto en una cuenta a nombre de una persona jurídica o natural, de una cantidad determinada, pues, desde ese momento se considera que existe una disponibilidad jurídica, independientemente de la disponibilidad económica que pueda existir. En conclusión, el abono en cuenta debe entenderse tal y como se concibe en materia contable".

c) Base Imponible

La "*base imponible o base de cálculo del tributo constituye el elemento de la obligación tributaria que se refiere a la medición económica del tributo en el contribuyente, es decir, el elemento cuantitativo de la misma*"[110]. En este orden de ideas, se destacan una serie de características con las que debe contar la base imponible, que de seguido detallamos:

Se configura como un elemento estructural del tributo.

En efecto, la base imponible es un elemento estructural propio de los tributos variables, en los cuales el importe tributario no viene fijado de una vez por la ley, sino que requiere la aplicación de una alícuota sobre una base económica, en forma proporcional o progresiva, según el caso.

Representa una dimensión económica.

La base imponible siempre es una dimensión económica, medible o cuantificable, de acuerdo a lo que establezca la ley respectiva.

Se encuentra vinculada o asociada necesariamente con el hecho imponible.

La dimensión económica que representa la base imponible está asociada, mediante una relación de instrumentalidad, al hecho

---

La doctrina ha cuestionado esta última tesis jurisprudencial, indicando que "el abono en cuenta previsto en la Ley de ISLR, no es el simple abono o crédito a una cuenta, en los registros contables del deudor, ya que este asiento en la mayoría de los casos es más bien la prueba que no ha ocurrido el pago y que se adeuda el monto que sería el ingreso cobrado (pagado), de manera que siempre podría probarse lo contrario del pago." Es consecuencia, para que "exista abono en cuenta a los fines del ISLR, ya sea para gravar el ingreso o deducir un gasto o efectuar una retención es necesario que el abono tenga efecto liberatorio de una acreencia y no de existencia de deuda, que es lo que normalmente ocurre en el abono contable, y por otra parte el abono en cuenta admite prueba en contrario". SÁNCHEZ, S. Ob. Cit. p.p. 25-26

[108] Caso: COLEGIO UNIVERSITARIO MONSEÑOR DE TALAVERA, S.R.L., de fecha 09 de Junio de 2010. "En tal sentido, puede observarse que los pagos realizados a las empresas Grupo W-59, C.A., Corporación Bila Praise 2638, C.A. e Inversiones Sarín, C.A., tienen como fin la venta a la recurrente de sweaters y trípticos, entre otros efectos con determinadas especificaciones por ella requeridas en órdenes de pago; lo cual de manera alguna influye en la naturaleza de dicha operación, pues lo predominante es la obligación de dar y no la de hacer o prestación del servicio.

En efecto, en el caso bajo examen se presenta el pago de un precio como consecuencia de la entrega material de bienes, característico de los contratos de compra-venta, aun cuando hayan requerimientos específicos que exijan la realización por parte del vendedor de alguna actividad particularizada. (vid. Sentencias Nros. 01564 y 00479 de fechas 20 de septiembre de 2007 y 23 de abril de 2008, casos: Motores Venezolanos, C.A. (MOTORVENCA) y Tenería Primero de Octubre, C.A., respectivamente". Citado por SÁNCHEZ, S. Ob. Cit. p. 345

[109] Caso: SOLINTEX DE VENEZUELA, C.A., de fecha 14 de Julio de 2010. "En tal sentido, puede observarse que los pagos realizados a las sociedades mercantiles Metalgrafica, S.A., Industrial de Envases Metálicos "IRON", C.A., Flexo, C.A., Vencatalyst, C.A. y Lipesa, tienen como fin la transmisión de la propiedad de envases, tambores y etiquetas con determinadas especificaciones requeridas por la contribuyente Solintex de Venezuela, S.A., las cuales buscan individualizar con su denominación comercial los productos adquiridos, mediante la colocación de las etiquetas, lo cual de manera alguna influye en la naturaleza en la operación de venta, pues lo predominante es la obligación de dar y no la de hacer o prestación del servicio. (Vid. Sentencias Nros. 01564 y 00479 de fecha 20 de septiembre de 2007 y 23 de abril de 2008 casos: Motores Venezolanos, C.A. (MOTORVENCA) y Tenería Primero de Octubre, C.A., respectivamente)". Citado por SÁNCHEZ, S. Ob. Cit. p. 347

[110] EGAN, J. "Manual Venezolano de Derecho Tributario". AVDT. Caracas. 2013. p. 344.

imponible, por cuanto se trata de una expresión cuantitativa del mismo. Por ello, cuando existe una separación entre el hecho generador y la base imponible, no se mide correctamente la capacidad contributiva del contribuyente, contrariando así el mandato Constitucional de respeto a la capacidad contributiva.
Según Araujo Falcao, puede darse la situación en que no exista identidad absoluta entre la base imponible y el hecho imponible. Según tal postura, dicha simultaneidad o identidad perfecta sólo es identificable en los impuestos que se configure una relación de pertinencia o inherencia de la base imponible con el hecho imponible. Dicha inherencia viene dada por el hecho imponible. De lo contrario, la falta de adecuación de la base imponible puede significar una distorsión del hecho generador y, por consiguiente, desnaturalizados del tributo.
De acuerdo a lo anterior, dentro de un sistema tributario justo, debe existir una vinculación entre el hecho imponible del tributo y la base imponible, a fin de que la detracción de riqueza imponible a través del sistema tributario no exceda el límite que le establece la Constitución, es decir, que la tributación no tenga efecto confiscatorio.
Es el elemento cuantificador de la obligación tributaria.
Por cuanto la cuantía de la obligación tributaria será el resultado de aplicar la alícuota o tarifa del tributo sobre el monto de la base imponible.
En materia de reserva legal
La base imponible es de reserva legal, de acuerdo a lo establecido en el artículo 3 del Código Orgánico Tributario, según el cual, sólo a las leyes corresponde regular la creación, modificación o supresión de tributos, así como la definición del hecho imponible, fijación de la alícuota del tributo, la base de cálculo y la indicación de los sujetos pasivos del mismo.
Debe respetar el principio constitucional de medición de la capacidad contributiva
La base imponible constituye la porción de riqueza sobre la cual recae el tributo y, por tanto, representa índice de capacidad contributiva del sujeto pasivo en la relación jurídico- tributaria.
En la delimitación de la base imponible, se realiza el principio de progresividad, haciendo que el contribuyente con más capacidad económica contribuya en mayor medida, pero a la vez,

ello sirve para establecer una frontera o límite ante cualquier eventual confiscatoriedad[111].

Para el caso del ISLR, la base imponible (o *quantum*) será determinado con la aplicación de la norma en todo su alcance. En función a ello, el cálculo del mismo, hasta el punto de aplicar la tarifa definitivamente es de largo aliento técnico. Para el caso de personas jurídicas domiciliadas (incluyendo a los Establecimientos Permanentes), llegar a la base imponible requiere el cumplimiento de los PCGA para la verificación de la utilidad o pérdida contable, para luego proceder a la conciliación de dicha renta, vinculada con la consideración de partidas no deducibles o gravables y partidas deducibles o no gravables (de carácter temporario o no), con el objetivo de tener una renta previa a la inclusión del sistema de ajuste y reajuste por inflación (si fuere el caso) y el uso de pérdidas fiscales (con las limitaciones ya mencionadas), y así llegar a la base definitiva para la aplicación de la tarifa, todo esto atendiendo a los elementos de renta mundial, analizados en esta obra.

Para el caso de personas naturales residentes, la aplicación correcta del Articulo 31 de la LISLR, será el primer obstáculo para el cómputo de la base, para luego agregar en la ecuación a la utilización del desgravamen único o detallado, rebajas personas y familiares y con ello estar en la capacidad de determinar el monto al que deberá aplicarse la tarifa.

Mención aparte merecen las entidades financieras, bancarias, de seguros y reaseguros y empresas del sector hidrocarburos (sin perjuicio de algunos casos especiales en materia de regalías), a quienes se les aplica tarifas proporcionales.

d) Disponibilidad de la Renta

La disponibilidad de la renta es fundamental para efectos de dar tratamiento apropiado a efectos de la determinación de la conciliación fiscal de los contribuyentes. Tal como ya hemos visto, el Artículo 5 de la LISLR fue severamente modificado en la reforma de diciembre de 2015, por lo que será clave tener un entendimiento preciso del negocio y de las actividades extraordinarias de los ejercicios sujetos a preparación.

[111] EGAN, J. Ob. Cit. p. p. 347-349.

e) Renta Mundial

La renta mundial[112] parte de los siguientes postulados: i) las personas naturales residentes y jurídicas domiciliadas pagarán impuesto sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de ingresos esté situada dentro del país o fuera de él, mientras que las ii) personas naturales no residentes y jurídicas no domiciliadas estarán sujetas al impuesto sobre la renta siempre que la fuente o la causa de sus enriquecimientos esté u ocurra dentro del país aun cuando no tengan establecimiento permanente o base fija en Venezuela.

Por otro lado: iii) las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan establecimiento permanente o base fija tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija. "*La existencia de un sistema de renta de fuente mundial, implica que los domiciliados o residentes liquidan su impuesto mediante una declaración jurada en la cual determinan su renta global, incluyendo las rentas generadas en su país de residencia o fuente propia; así como sus rentas de fuente extranjera. En tal sentido, el sistema de renta de fuente mundial requiere normalmente que unilateralmente la legislación reconozca un crédito por el Impuesto a la Renta pagado en el extranjero, a fin de mitigar los efectos de la doble o múltiple tributación. Los impuestos pagados en el extranjero que pueden acreditarse normalmente son los impuestos sobre la renta o similares (lo que replanteará los problemas sobre similitud de impuestos concurrentes para configurar doble imposición)*"[113].

[112] Artículo 4 del RLISLR: A los fines de la determinación del enriquecimiento neto mundial, el contribuyente deberá reflejar la determinación por cada fuente en forma independiente de acuerdo con las normas previstas en la Ley para el cálculo de los ingresos, costos y deducciones de los enriquecimientos de fuente territorial y extraterritorial.
La determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto a declarar y pagar será el resultado de sumar el enriquecimiento neto de fuente territorial al enriquecimiento neto de fuente extraterritorial. Si la determinación del enriquecimiento neto de una de las fuentes, diera como resultado un saldo negativo, el cálculo del impuesto a pagar, será el monto que se obtengan de aplicar la tarifa correspondiente al enriquecimiento neto de la fuente que obtenga saldo positivo.
Parágrafo Único: Para el cálculo de los enriquecimientos de fuente extraterritorial los contribuyentes que de acuerdo con lo establecido en la Ley estén obligados a computar sus enriquecimientos de fuente territorial y los de fuente extraterritorial, deberán mostrar en forma separada en la contabilidad ambos enriquecimientos.
Asimismo, el contribuyente que tributa por renta mundial deberá mantener los estados financieros auditados, las declaraciones y pagos respectivos correspondientes a ingresos, costos y deducciones de fuente extraterritorial debidamente demostrados, sin perjuicio de que la Administración Tributaria pueda requerir cualquier otra información, contratos, facturas y documentos que considere necesarios para determinar dichos enriquecimientos.

[113] ZUZUNAGA, F. y VILLAGRA, R. Ob. Cit. p. 35.

Los contribuyentes sujetos al sistema de renta mundial, podrán acreditar (regulado en los Artículos 5, 6, 7 y 8 del RLISLR[114]) contra el ISLR aquellos tributos definitivamente pagados en el extranjero por los enriquecimientos de fuente extraterritorial que estén obligados al pago fiscal en los términos de la Ley.

El monto del impuesto acreditable no podrá exceder a la cantidad que resulte de aplicar las tarifas establecidas en la LISLR al total del enriquecimiento neto global del ejercicio que se trate. Los beneficios de los Tratados para evitar la Doble Tributación suscritos por Venezuela con otros países, sólo serán aplicables cuando el contribuyente demuestre que es residente en la jurisdicción respectiva y se cumplan con las disposiciones del convenio. Es de destacar que no se admitirá la imputación de pérdidas de fuente extraterritorial al enriquecimiento o pérdida de fuente territorial.

Debemos hacer énfasis en los casos de establecimientos permanentes, prescrito en el Artículo 7, Parágrafo Tercero de la LISLR, donde se establece que se "*entenderá que un sujeto pasivo realiza operaciones en Venezuela por medio de un establecimiento permanente, cuando directamente o por*

[114] Artículo 5: De conformidad con lo establecido en el tercer párrafo del artículo 2° de la Ley, el monto máximo a acreditar se calculará aplicando sobre el importe del impuesto causado correspondiente al enriquecimiento neto mundial, el coeficiente porcentual que resulte de relacionar el enriquecimiento de fuente extraterritorial con el enriquecimiento neto mundial del contribuyente.
Parágrafo Único: Se entenderá por enriquecimiento neto mundial el resultado positivo de sumar al enriquecimiento de fuente territorial el enriquecimiento de fuente extraterritorial.
Artículo 6: El monto de impuesto efectivamente pagado en el extranjero originado en enriquecimientos de esa fuente, se calculará aplicando el tipo de cambio vigente indicado en el artículo 2° de la Ley, para cada una de las fechas en que se efectuó el pago, sea mediante anticipos si los hubieren, retenciones efectuadas o la cancelación del respectivo saldo, de acuerdo con la legislación del país extranjero.
Artículo 7: La acreditación establecida en el artículo 2° de la Ley, tendrá lugar, únicamente, si los conceptos a que se refiere el párrafo anterior anticipos, retenciones y saldo se hubieren efectivamente pagado al fisco extranjero hasta la fecha de vencimiento fijada por la Administración Tributaria venezolana, para la presentación de la declaración definitiva del período en el que se incluye el enriquecimiento de fuente extraterritorial que ocasionó el pago de los conceptos señalados.
Se considerará que el impuesto ha sido efectivamente pagado cuando tal hecho se demuestra mediante los comprobantes que a tal efecto emita el fisco extranjero de que se trate.
Artículo 8: En los casos en que el fisco extranjero determine un excedente de impuesto no acreditado y efectivamente pagado por sujetos residentes o domiciliados en Venezuela o aquellos residentes o domiciliados en el extranjero que tengan base fija o establecimiento permanente en Venezuela, en sus declaraciones definitivas de períodos anteriores, dicho excedente, previa demostración ante la Administración Tributaria, se considerará un crédito para el período fiscal inmediato siguiente al que se originó, pasado dicho ejercicio, perderá el derecho de crédito antes señalado.
En los casos en que el fisco extranjero determine diferencias de impuesto no pagados y acreditados en forma indebida por el sujeto residente, se restarán del monto acreditable del año en que se produjo dicho reconocimiento. En ambos supuestos se convertirá al tipo de cambio que se aplicó para acreditar.
A tal efecto, el contribuyente estará obligado a informar dicha situación a la Administración Tributaria, so pena de las sanciones que fuesen procedentes por la contravención o el incumplimiento de este deber de información en los términos establecido en el Código Orgánico Tributario.

medio de un 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 Venezuela una sede de dirección, sucursal, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos". De igual forma, "*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*". El Capítulo del RLISLR establece en detalle las disposiciones que regirán a las bases fijas o establecimientos permanentes, desde el Artículo 80 hasta el 89[115].

[115] Artículo 80: Se aplicarán al ejercicio gravable los ajustes que se produzcan dentro de dicho ejercicio, por créditos y débitos correspondientes a ingresos, costos o deducciones de los dos (2) años inmediatamente anteriores, mediante declaraciones sustitutivas, siempre que en el año en el cual se causó el ingreso o egreso, el contribuyente haya estado imposibilitado de precisar el monto del respectivo ingreso, costo o deducción.
Las reglas establecidas en esta disposición sólo deberán referirse a ingresos, costos y deducciones derivados de las operaciones productoras de los enriquecimientos disponibles, en la oportunidad en que se realizan las operaciones que los producen o cuando éstos se devengan. Se excluyen los ajustes referentes a las deducciones previstas en el artículo 27 de la Ley, numerales 3, 11, 20 y Parágrafo Decimotercero.
Artículo 81: Los enriquecimientos provenientes de los créditos concedidos por bancos, empresas de seguros u otras instituciones de créditos, así como por cualquier otro contribuyente distinto a una persona natural, se considerarán disponibles sobre la base de los ingresos devengados en el ejercicio tributario.
Los enriquecimientos derivados del arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles, se considerarán disponibles sobre la base de los ingresos devengados en el ejercicio tributario, cualquiera que sea su titular.
Artículo 82: Los abonos en cuenta a que se refiere el artículo 5° de la Ley, estarán constituidos por todas aquellas cantidades que los deudores del ingreso acrediten en sus registros contables, a favor de sus acreedores por tratarse de créditos exigibles jurídicamente a la fecha del asiento.
Artículo 83: Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 4° de la Ley, la base imponible de la base fija o establecimiento permanente se determinará siguiendo las siguientes reglas:
1. Para la determinación de la base imponible, no serán deducibles los pagos que efectúe, en su caso, el establecimiento permanente a la oficina central de la empresa o alguna de sus otras sucursales, filiales, subsidiarias, casa matriz o empresas vinculadas en general, a título de regalías, honorarios, asistencia técnica o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos o a título de comisión, por servicios prestados o por gestiones hechas, salvo los pagos realizados por concepto de reembolsos de gastos efectivos. 2. Sobre los intereses abonados por los establecimientos permanentes de bancos extranjeros a su casa central o a otros establecimientos permanentes vinculados, para la realización de su actividad, se aplicará lo dispuesto en el Capítulo III del Título VII de la Ley. 3. Los pagos efectuados por concepto de gastos y costos en el extranjero por la base fija o establecimiento permanente deberán realizarse en forma nominativa y directamente al beneficiario del mismo. 4. Será deducible la parte razonable de los gastos de dirección y generales de administración que correspondan al establecimiento permanente, debidamente demostrado siempre que se cumplan los siguientes requisitos, en forma concurrente: a) Los gastos deben estar reflejados en los estados financieros del establecimiento permanente o base fija. b) La base fija o establecimiento permanente deberá anexar con la declaración definitiva de renta, el criterio de imputación de gastos autorizada por la Administración Tributaria. c) El criterio de imputación adoptado deberá ser racional y permanente.
Se entenderá por racionalidad del criterio de imputación, cuando éste se base en el grado de utilización de los factores por parte del establecimiento permanente o bases fijas y en el costo total de dichos factores. Sin embargo, en los casos en que no fuese posible utilizar el criterio señalado anteriormente, la imputación podrá realizarse atendiendo a

f) Sujeto Activo y Pasivo

En la relación jurídico-tributaria interactúan tanto el sujeto activo (Estado a través de sus instituciones y facultades) como el sujeto pasivo (contribuyentes, responsables y cualquier otro análogo). La dinámica entre ellos, es lo que genera el cumplimiento de tributos y deberes formales. Hay diferentes interpretaciones sobre el tema; no obstante, este esquema ha sido ampliamente aceptado a fines jurídicos y pedagógicos.

---

alguna de los siguientes factores: Cifra de negocios, costos y gastos directos, inversión media de los activos fijos utilizados para la actividad o explotación económica, inversión media total en todos los activos utilizados para la actividad o explotación económica.

Por permanente se entenderá como constante en el tiempo, a menos que concurran circunstancias excepcionales, en este último caso el contribuyente deberá iniciar el procedimiento previsto en los artículos 85 y 86 de este Reglamento.

Artículo 84: A los fines de lo establecido en el numeral 4 literal b) del artículo 83 de este Reglamento, para el método de atribución de gastos de las personas o entidades sujetas al impuesto, se podrán utilizar las guías que sobre esta materia, las administraciones fiscales han aprobado por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en el año 1995, o aquellas que las sustituyan, en la medida de que las mismas sean congruentes con las disposiciones de la Ley y de los Convenios para Evitar la Doble Tributación suscritos por la República Bolivariana de Venezuela.

Artículo 85: Las disposiciones aplicables para los gastos de dirección y generales de administración deducibles conforme a lo establecido en el Parágrafo Décimo Séptimo del artículo 27 de la Ley, se hará previo análisis y aceptación por parte de la Administración Tributaria. A tal efecto, la base fija o establecimiento permanente deberá informar y proponer a la Administración Tributaria dentro de los sesenta (60) días hábiles siguientes al inicio del ejercicio fiscal correspondiente, el método utilizado para la imputación de los gastos de administración y dirección.

Artículo 86: La Administración Tributaria, deberá responder dicha solicitud en un lapso de noventa (90) días hábiles. Si transcurrido dicho lapso no existiese respuesta por parte de dicho ente, se entenderá negada y por ende no podrá deducir suma alguna por los conceptos antes señalados.

En ningún caso resultarán imputables cantidades correspondientes al costo de los capitales propios de la entidad utilizados directa o indirectamente, al establecimiento permanente.

Artículo 87: Las normas sobre disponibilidad y presentación de declaraciones para las bases fijas o establecimientos permanentes serán las mismas que se aplican a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

Artículo 88: Las base fijas o establecimientos permanentes deberán conservar y mantener a disposición de la Administración Tributaria, los comprobantes de los ingresos obtenidos y de los pagos realizados por este impuesto. Así como, en su caso, de las retenciones e ingresos a cuenta practicados y declaraciones relativas a los mismos.

Las distintas deducciones que según la Ley se permitan a las bases fijas o establecimientos permanentes se aplicarán en función de las circunstancias que concurran en el establecimiento permanente, considerado individualmente sin que resulten trasladables las de otros establecimientos permanentes o bases fijas del mismo contribuyente en territorio venezolano.

Artículo 89: Las personas residentes o domiciliadas en el país, beneficiarios de enriquecimientos provenientes de bases fijas o establecimientos permanentes ubicados en el extranjero, imputarán al ejercicio correspondiente en el que culmine el ejercicio anual de los establecimientos en el país extranjero, la renta neta impositiva atribuible a éstos, calculada de acuerdo con las normas de la Ley, a cuyo efecto los gastos, costos y deducciones que resulten procedentes de conformidad con el Parágrafo Decimosexto del artículo 27 de la misma, se convertirán al tipo de cambio promedio fijado en el artículo 16 de la citada Ley.

Parágrafo Primero: En caso que las base fijas o establecimientos permanentes obtengan rentas de fuente venezolana, a los efectos de la determinación de los resultados impositivos deberán excluirse de éstos las rentas mencionadas, los costos y gastos que les sean atribuibles y, en su caso, deberá ajustarse, además, el impuesto pagado en el país de instalación por el citado establecimiento, a los fines de la acreditación contemplada en el artículo 2º de la Ley.

Parágrafo Segundo: Las pérdidas netas provenientes de las citadas bases fijas o establecimientos permanentes, podrán compensarse con otras rentas extraterritoriales obtenidas por el indicado residente. Si de dicha compensación surgiera una pérdida, la misma sólo podrá imputarse contra enriquecimientos de fuente extranjera, dentro del plazo establecido en el artículo 55 de la Ley.

i. Sujeto Activo

A efectos de la definición de sujeto activo, es propicio comentar que según "*la doctrina, es el órgano estatal titular del crédito, es decir, el que tiene derecho a exigir e ingresar el importe del tributo*"[116]. En función a esto, es conveniente remitirnos a comentarios previos, relacionados con la potestad tributaria, donde la República, los Estados y los Municipios, tienen una serie de competencias previamente conferidas por la CNRBV.

El sujeto activo de la obligación para el caso del ISLR es el SENIAT, ente autorizado por el Estado venezolano, con amplias facultades que incluso han ido incrementándose con el paso del tiempo, a través de las reformas hechas históricamente al COT.

ii. Sujeto Pasivo

"*El sujeto pasivo es el deudor de la obligación tributaria, es decir, el sujeto que ha de realizar la prestación tributaria a favor del ente público acreedor*"[117]. "*El Modelo del Código Orgánico Tributario para América Latina define al sujeto pasivo en el artículo 22, como: 'la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable'. Concepto acogido en igual forma por el Código Orgánico Tributario Venezolano. La condición de contribuyente puede recaer sobre personas naturales, personas jurídicas y las colectividades que: a) constituyan una unidad económica; b) dispongan de patrimonio, y c) disfruten de una autonomía funcional. Entre ellos tenemos las comunidades, consorcios y cuentas de participación, etc.*"[118]. De acuerdo a lo previsto en la LISLR, los contribuyentes identificados en la norma son los que de seguido detallamos:

1. Las personas naturales;
2. Las compañías anónimas y sociedades de responsabilidad limitada (reguladas por el CCV);
3. Las sociedades en nombre colectivo, comandita simple, las comunidades (reguladas por el CCV), sociedades de personas (reguladas por el Código Civil Venezolano);

[116] ITURBE, M. Ob. Cit. p. 314.
[117] ITURBE, M. *Ibíd*. p. 316.
[118] MOYA, E. Ob. Cit. p. 193.

4. Los titulares de enriquecimientos provenientes de actividades de hidrocarburos y conexas y quienes obtengan enriquecimientos derivados de la exportación de minerales, de hidrocarburos o sus derivados;
5. Las asociaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades jurídicas o económicas no citadas en los literales anteriores;
6. Los establecimientos permanentes o bases fijas situados en el territorio nacional;
7. Cuentas en participación, contrato previsto en el CCV, con unas bondades técnicas significativas, pero que también ha estado sujeto a importantes controversias;
8. Consorcios, entidad sin personalidad jurídica, normalmente constituida con el objetivo de ejecutar proyectos de gran envergadura, que no pueden ser llevados a cabo con esfuerzos individuales limitados (como complemento, consideramos hacer referencia al caso: CONSORCIO TECPETROL-ASTRA.AMPOLEX-SIEPETROL, de fecha 16 de mayo de 2012, Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia[119]). De igual forma, en materia de pérdidas, también tienen ciertas particulares reguladas en el Artículo 129 del RLISLR[120]; y,
9. Empresas del Estado.

Tal como se detalla en la lista, cualquier sujeto de derecho que realice actividades generadoras de rentas, de derecho o de hecho, se encontrará

[119] (…) los consorcios aun cuando resultan sujetos pasivos del impuesto sobre la renta, su forma de tributar viene dada por la parte que le corresponda a cada uno de sus socios o comuneros dentro de las operaciones gravadas del consorcio, esto es, recayendo la carga impositiva exclusivamente sobre las partes que lo integran, pero respondiendo solidariamente la agrupación de las obligaciones de cada consorte dentro de su esquema asociativo. Constituyendo así, la suma de las participaciones que deben declarar los socios, a un monto igual al de los enriquecimientos obtenidos en el correspondiente ejercicio gravable.
En este sentido, y siendo como se indicara *supra* que los mismos carecen de patrimonio propio distinto del de los socios que lo integran, las partidas del balance general correspondiente a los activos y pasivos no monetarios susceptibles de reajustarse conforme a las previsiones de dicha ley, serán las correspondientes a la contabilidad de cada socio o comunero por ser estos, justamente los que detentan un patrimonio reajustable. Por tal virtud, careciendo los consorcios de sustrato patrimonial propio, resulta improcedente, a diferencia de lo estimado por el Tribunal *a quo*, aplicar en el presente caso, el sistema de reajuste por inflación. Así se declara. Citado por SÁNCHEZ, S. Ob. Cit. p. 306.

[120] Artículo 129:
(…)
Los socios y comuneros de las sociedades de personas o comunidades a que se refiere el literal c) del artículo 7º de la Ley, también podrán traspasar hasta los tres (3) años siguientes, las cuotas partes de pérdidas no compensadas, sufridas en su condición de socios o comuneros de tales sociedades de personas o comunidades no sujetas al pago de impuesto.
Igual derecho tendrán las personas jurídicas integrantes de consorcios por las cuotas partes de pérdidas no compensadas sufridas en los consorcios de que formen parte y a los integrantes de las cuentas en participación.

sometido a la norma estudiada, por lo que se ratifica la generalidad del tributo.

g) Exenciones

El Artículo 73 del COT establece que la "*exención es la dispensa total o parcial del pago de la obligación otorgada por la ley, mientras que la exoneración es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, concedida por el Poder Ejecutivo en los casos autorizados por la ley*".

Es importante hacer énfasis en lo previsto en el Artículo 77 *eiusdem*, donde se establece que "*las exenciones y exoneraciones pueden ser derogadas o modificadas por ley posterior, aunque estuvieren fundadas en determinadas condiciones de hecho. Sin embargo, cuando estuvieren plazo cierto de duración, los beneficios en curso, se mantendrán por el resto de dicho término, pero en ningún caso por más de cinco (5) años a partir de la derogatoria o modificación*". "*La exención tributaria tiene lugar cuando una norma (ley formal) contempla que en ciertos supuestos establecidos en ella, no obstante, de haberse verificado el hecho imponible, no se produce su efecto principal: el deber de pagar la obligación tributaria, porque existe una excepción o reverso del hecho imponible. La exención consiste en la eliminación de las consecuencias derivadas del nacimiento de una obligación tributaria, que de no haber existido la exención, llegaría a producirse esa obligación por verificarse ese hecho imponible. En tal sentido, la exención supone: i) una norma que establece un hecho imponible y que al realizarse ese hecho, genera una obligación tributaria, y ii) una norma de exención que no permite que se produzcan las consecuencias, aun cuando se haya verificado ese hecho imponible, es decir, el pago de dicha obligación*"[121].

Dentro de la LISLR nos conseguimos con dispensas principalmente de carácter subjetivas, que de seguido detallamos:

i) Las entidades venezolanas de carácter público, el BCV, así como los demás Institutos Autónomos que determine la Ley, dado que se considera que las mismas no tienen como objeto el lucro;

[121] ITURBE, M. Ob. Cit. p. 307.

ii) Los agentes y demás funcionarios diplomáticos extranjeros acreditados en la República por las remuneraciones que reciban de sus gobiernos, siempre y cuando exista reciprocidad al respecto[122];

iii) Las instituciones benéficas y de asistencia social (Deben poseer la acreditación otorgada por la Administración Tributaria), de acuerdo a lo previsto en el Artículo 17 del RLISLR[123]. En el Caso ASOCIACIÓN CIVIL COROMOTO, de fecha 06 de julio de 2006, llevada a cabo por Hadel Mostafá Paolini, se concluye que la obtención de ganancias no colida con la dispensa, siempre y cuando los gastos sean normales y necesarios y no se hayan distribuido ganancias en favor de los miembros de la Asociación. Al respecto, "*la contribuyente sí cumplió con el (…) requisito previsto (…) en la Ley de Impuesto sobre la Renta (…), pues como se desprende de la experticia contable, la asociación civil realizó pagos normales y necesarios (…) que le permiten cumplir con la ejecución de sus fines (…)*";

[122] Artículo 2 del RLISLR: A los fines de determinar la residencia de los sujetos a que hace referencia el artículo 1° de la Ley, se tomarán las disposiciones que a tal efecto establezca el Código Orgánico Tributario.
Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo anterior, no revisten la condición de residentes en el país: a) Los miembros de misiones diplomáticas y consulares de países extranjeros en el país y su personal técnico y administrativo de nacionalidad extranjera que, al tiempo de su contratación no revistieran la condición de residentes en el país de acuerdo con las disposiciones que a tal efecto establece el Código Orgánico Tributario. Asimismo los familiares que, los acompañen que no posean dicha condición. b) Los representantes y agentes que actúen en organismos internacionales, en los cuales la nación sea parte y desarrollen sus actividades en el país, cuando sean de nacionalidad extranjera y no revistieran la condición de residentes en el país de acuerdo con los disposiciones que a tal efecto establece el Código Orgánico Tributario al iniciar dichas actividades, así como los familiares que los acompañen que no revistan dicha condición.
No obstante lo dispuesto en este artículo, los sujetos comprendidos en los literales anteriores estarán gravados por sus ganancias de fuente territorial distinta a la renta diplomática o propia de su actividad y se regirán por las disposiciones de la Ley y este Reglamento que resulten aplicables a los residentes en el país.

[123] Artículo 17: A los solos fines de la Ley se entenderá por: 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.
Parágrafo Primero: Las instituciones a que hacen referencia los numerales 3 y 10 del artículo 14 de la Ley, deberán demostrar su carácter de tales ante la Administración Tributaria, y al efecto dirigir a ésta una representación acompañada de copia de su acta constitutiva, reglamento interno, estatutos y de cualquier otro documento similar.
Parágrafo Segundo: A los efectos de verificar si las instituciones a que hacen referencia los numerales 3 y 10 del artículo 14 de la Ley cumplen los fines que le son propios, éstas serán objeto de fiscalización y quedan obligadas a cumplir con los deberes y obligaciones formales previstos en las leyes y demás reglamentos, e informar a la Administración Tributaria, cualquier modificación que efectúen al acta constitutiva, estatutos y demás reglamentos o documentos inherentes a su constitución y funcionamiento.
Parágrafo Tercero: Las instituciones a que hacen referencia los numerales 3 y 10 del artículo 14 de la Ley llevarán y tendrán siempre a disposición de los funcionarios fiscales los libros de contabilidad y registros donde aparezcan sus operaciones, así como los comprobantes correspondientes.

iv) Los trabajadores o sus beneficiarios, por las indemnizaciones que reciban con ocasión del trabajo, así como los intereses sobre prestaciones sociales, los productos del fideicomiso, los productos de los fondos de retiro y de pensiones (con un objetivo principalmente social, tratando con ello de proteger la remuneración y beneficios post empleo de los trabajadores);

v) Las indemnizaciones de seguros, dado que en sí mismo no es considerada una manifestación de riqueza. Al respecto, en el caso INDUSTRIAS ONDAFLEX, C.A., de fecha 21 de Marzo de 2012, serán gravables los ingresos en exceso entre el monto percibido por el seguro y el valor contable del bien siniestrado. Al respecto, la "*Sala observa que la aludida contribuyente admitió el hecho reparado por la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización, referido a la obligación legal de declarar como ingresos gravables el saldo o remanente que resulte al compensar los montos de los bienes identificados como siniestrados y los realmente percibidos en virtud del pago que por concepto de indemnización de dichos años fueron pagados por las empresas aseguradoras; no obstante, de los autos se desprende que la contribuyente en su declaración de rentas correspondiente al ejercicio fiscal 01-01-90 al 31-12-90 procedió a incluir tales montos (remanente) en las partidas no gravables, contradiciendo (inclusive) su propia determinación y análisis*"[124].

vi) Los pensionados y jubilados por las pensiones que reciban, con un fin de igual forma proteccionistas;

vii) Los donatarios, herederos y legatarios, dado que se encuentra plenamente regulado por otra normativa;

viii) Los afiliados a las cooperativas y cajas de ahorro y los proventos derivados de los fondos, siempre que se mantengan en tales instituciones, invitando con ello al ahorro de las personas;

ix) Las personas naturales por los intereses generados por depósitos a plazo, cédulas hipotecarias, certificados de ahorro, así como cualquier otro instrumento de ahorro previsto por la Ley General de Bancos,

[124] Citado por SÁNCHEZ, S. Ob. Cit. p. 70.

como medida de protección al ahorrista, tal como lo establece el Artículo 19 del RLISLR[125];

x) Las instituciones de ahorro y de previsión social, los fondos de ahorro, de pensiones y de retiro;

xi) 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 ciertos activos tecnológicos;

xii) Los enriquecimientos provenientes de los bonos de la deuda pública nacional, así como cualquier otro título valor emitido por la República; y,

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

Un tema que no abordaremos detalladamente es lo relacionado con las exoneraciones. Las mismas no se encuentran previstas en la ley, y pueden ser implementadas por el Estado con el objetivo de incentivar algún sector específico por un tiempo finito. Al respecto, algunos de los decretos de exoneración manejan como hecho fundamental, el cumplimiento de deberes formales, a fin de mantener la dispensa parcial o total. En función a ello, citamos la Sentencia en Sala Político Administrativa, caso CENTRO INTERNACIONAL DE EDUCACIÓN Y DESARROLLO (CIED), quien "*confirma lo señalado en la sentencia del a quo en cuanto a que 'no puede corresponder al intérprete ni al funcionario que aplica el decreto y que está desprovisto de autorización a estos efectos, dividir ese conjunto de disposiciones de igual jerarquía jurídica en esas dos categorías y concluir que determinadas disposiciones constituyen 'deberes formales', de cuyo cumplimiento no depende necesariamente la urgencia o disfrute de la exoneración'. Por tanto, si los requisitos establecidos en el referido artículo coinciden con la cualidad de ser deberes formales, es la propia norma la que impone su importancia, donde su incumplimiento acarrearía la pérdida de la exoneración. Así se declara*"[126].

[125] Artículo 19: El numeral 9 del artículo 14 de la Ley, 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.

[126] Citado por SÁNCHEZ, S. Ob. Cit. p. 88.

h) Pérdidas Fiscales

Como tema también ya desarrollado previamente, debemos mencionar los cambios sufridos en cuanto al traslado de pérdidas fiscales (seriamente limitadas para el caso de las que son consideradas operativas y en otra eliminada en su totalidad la posibilidad de su traslado). Esta modificación está totalmente orientada a garantizar que los contribuyentes que generen rentas fiscales, estén siempre en la obligación de determinar un impuesto, sin importar la cuantía de las pérdidas originadas en ejercicios anteriores. "*Con relación a las pérdidas y su arrastre existen distintas posiciones, las mismas que van desde quienes están a favor de su admisión para tratar de conciliar la continuidad en el tiempo de la actividad de la empresa y la división anual de la carga fiscal; hasta la extrema sostenida por Kaldor que manifiesta una actitud genérica contraria a la admisión de quebrantarnos, por cuanto considera que es muy dudosa la idea de que el rendimiento neto de una fuente positiva de ingresos pueda ser negativo, dado que nadie está obligado a continuar un negocio*"[127]. Igual norma aplica a la determinación de la renta extranjera, para los casos de pérdidas operativas.

El traslado de pérdida siempre reviste una importancia significativa en la arquitectura del tributo sobre las ganancias, dado que por medio de ella se pretende propiciar la correcta determinación de la capacidad contributiva como entidad y no sólo atendiendo resultados estacionales.

i) Ajuste y Reajuste por Inflación Fiscal

i. Sujetos Pasivos Ordinarios y Sujetos Pasivos Especiales

Inicialmente (producto de las reformas de Noviembre de 2014 y Diciembre de 2015) debemos precisar que el sistema de ajuste y reajuste por inflación establece que el mismo aplicará a aquellos contribuyentes que realicen actividades comerciales, industriales, explotación de minas y actividades conexas, excluyendo a las entidades que hagan actividades regidas por el Código Civil o al sector bancario, financiero, de seguros y reaseguros. Además de ello, excluye literalmente a los sujetos pasivos especiales, quienes (por decreto) no se ven afectados producto de los efectos de la inflación, por lo que a juicio del legislador, dicho cálculo no coadyuva en el cómputo

[127] ZUZUNAGA, F. y VILLAGRA, R. Ob. Cit. p. 37.

de la correcta determinación de su capacidad contributiva, a la luz de la LISLR de Diciembre de 2015.

ii. Ajuste Inicial y Regular

Los contribuyentes ordinarios sujetos al sistema de ajuste y reajuste por inflación fiscal, deberán hacer una inscripción inicial, denominada a los efectos tributarios, como el ajuste inicial (Registro de Activos Actualizados, también denominado Registro de Activos Revaluados). El mismo servirá de base para la determinación del primer balance fiscal y punto de referencia para ejercicios sucesivos. De acuerdo a lo previsto en el Artículo 100 del RLISLR, este cálculo deberá realizarse en el primer ejercicio gravable para empresas nuevas; en el ejercicio que se realice la primera facturación para las que están en etapa preoperativa y al cierre del ejercicio donde se inicien actividades para las inactivas.

Como ya citamos, literalmente la norma lo considera como Registro de Activos Actualizados, donde deberán inscribirse todos los contribuyentes a que hace referencia el Artículo 173 de la LISLR; no obstante, este título ha generado diversas discusiones sobre el tipo de tributo (impuesto, tasa o contribución) que tenemos frente, por lo que dependiendo de las interpretaciones disponibles, se pudiesen considerar distintas posiciones razonables sobre el tratamiento de la presente inscripción, sobre todo en lo concerniente a la forma de extinguir su resultado. Dicha inscripción ocasiona una carga del tres (3%) por ciento sobre el incremento del valor del ajuste inicial por inflación de los activos fijos depreciables, pudiendo ser pagado hasta en tres (3) porciones iguales y consecutivas, en sucesivos ejercicios fiscales, a partir de la inscripción de este registro.

Esta normativa no está exenta de discusiones y desavenencias, asuntos que han sido obviados sistemáticamente por la Administración Tributaria no siendo atendidos o resueltos en el tiempo. "*En la fase de Ajuste Inicial, nada dijo el legislador local sobre cómo se debe efectuar el Ajuste de los Inventarios, situación ésta que generó y sigue generando todo tipo de interpretaciones por parte del Contribuyente, interpretaciones estas que van desde no efectuarle Ajuste Inicial, hasta ajustarlo siguiendo el mismo*

procedimiento seguido para cualquier Activo Fijo, pasando por el empleo de la mecánica propia del Reajuste por Inflación de éste"[128].

Una vez hecho el ajuste inicial, a partir del año dos y hasta ser calificado como sujeto pasivo especial (o su eventual liquidación), la entidad deberá realizar anualmente el cálculo del reajuste regular por inflación, con el objetivo de determinar su capacidad contributiva, incorporando el efecto originado por la variación del precios durante el ejercicio gravable, por la tenencia de activos y pasivos no monetarios, el patrimonio neto al inicio, las variaciones de las exclusiones fiscales hechas al patrimonio inicial y de los aumentos y disminuciones que se realicen al mismo patrimonio de la organización durante el ejercicio sujeto a autodeterminación.

Para efectos de control, las entidades deberán llevar una contabilidad fiscal, por lo que corresponderá dar apertura a las siguientes cuentas contables: actualización de patrimonio, que análogamente tendrá tratamiento de cuenta de balance; la cuenta de reajuste regular por inflación (con tratamiento de cuenta de resultados, debiendo ser cerrada al término de cada ejercicio contra la cuenta de actualización de patrimonio) y la de exclusiones fiscales históricas del patrimonio.

iii. Partidas Monetarias y no Monetarias

Las partidas monetarias son aquellos activos y pasivos que por su naturaleza, tienen un valor nominal fijo en moneda del país, por lo que representan valores líquidos o que al momento de liquidarse, generalmente lo hacen por el mismo valor histórico con que están registrados; mientras que las partidas no monetarias son aquellos activos y pasivos que por su naturaleza o características son susceptibles de protegerse de la inflación, tales como: inventarios; propiedad, planta y equipos[129] (edificios, terrenos, ma-

[128] DUGARTE, A. "70 años del Impuesto Sobre la Renta, Tomo III". AVDT. Caracas. 2013. p.p. 91-92.

[129] Artículo 40 del RLISLR: (…) Parágrafo Único: Son activos de carácter permanente destinados a la producción del enriquecimiento, los bienes corporales e incorporales adquiridos o producidos para el uso de la propia empresa, no señalados para la venta y situados en el país, tales como los inmuebles, maquinarias, equipos y unidades de transporte; los bienes construidos o instalados con el mismo fin, como refinerías, plantas eléctricas y demás instalaciones similares y los valores pagados o asumidos representativos de plusvalías, marcas, patentes de inversión y demás bienes intangibles semejantes que tengan el carácter de inversiones.

Asimismo, se considerarán como activos de carácter permanente los bienes muebles del contribuyente no señalados para la venta, destinados a la producción de enriquecimientos en virtud de su uso o goce por terceros.

Los inmuebles, en todo caso, deberán estar destinados a la actividad productiva del contribuyente.

A los costos de los bienes a que se contrae este artículo, construidos o instalados en el país, se le sumarán las partidas correspondientes a la planificación, diseño, mano de obra y otros gastos necesarios para la construcción e instalación.

quinarias, mobiliario, equipos); construcciones en proceso; inversiones permanentes; inversiones convertibles en acciones; activos intangibles; así como cualquier otro que cumpla con dicho criterio.

Con metodologías análogas nos conseguimos a todos los activos y pasivos no monetarios[130] distintos a los inventarios, que deberán ser ajustados de acuerdo a los factores de actualización provistos por la autoridad competente, desde su fecha de adquisición hasta la fecha de cierre del ejercicio gravable, obteniéndose la variación del año, al comparar el valor previamente determinado, con el mismo cálculo efectuado al año anterior.

El caso de los inventarios[131] requiere mención aparte, considerando que es efectuado con una metodología de masa monetaria, donde realmente

[130] Artículo 179 LISLR: Se acumulará en la cuenta de reajuste por inflación como un aumento o disminución de la renta gravable, el mayor o menor valor que resulte de reajustar el valor neto actualizado de los activos y pasivos no monetarios, existentes al cierre del ejercicio gravable, distintos de los inventarios y las mercancías en tránsito, según la variación anual experimentada por el INPC, elaborado por el Banco Central de Venezuela, si dichos activos y pasivos provienen del ejercicio anterior, o desde el mes de su adquisición, si han sido incorporados durante el ejercicio gravable.

El valor neto actualizado de los activos y pasivos no monetarios deberá depreciarse, amortizarse o realizarse, según su naturaleza, en el resto de la vida útil.

Parágrafo Único: El valor neto actualizado de los activos y pasivos no monetarios es igual al valor actualizado del costo de adquisición menos el valor actualizado de la depreciación, amortización o realización acumulados.

[131] Artículo 182 LISLR: Se cargará o abonará a la cuenta de activos correspondiente, y se abonará o cargara a la cuenta de reajuste por inflación, el mayor o menor valor que resulte de reajustar los inventarios existentes en materia prima, productos en proceso o productos terminados para la venta, mercancía en tránsito, a la fecha de cierre del ejercicio gravable, utilizando el procedimiento que se especifica a continuación:

a. El inventario final ajustado en el ejercicio fiscal anterior se reajusta con la variación experimentada por el INPC, correspondiente al ejercicio gravable.

b. Se efectuará una comparación de los totales al costo histórico de los inventarios de materia prima, productos en proceso, productos terminados o mercancía para la venta y mercancía en tránsito, al cierre del ejercicio gravable con los totales históricos al cierre del ejercicio gravable anterior. Si de esta comparación resulta que el monto del inventario final es igual o menor al inventario inicial, se entiende que todo el inventario final proviene del inicial. En este caso, el inventario final se ajustará en forma proporcional al inventario inicial reajustado, según lo establecido en el literal a del presente artículo.

c. Si de la comparación prevista en el literal anterior, resulta que el inventario final excede al inventario inicial, la porción en bolívares que excede del inventario inicial, no se ajustará. La porción que proviene del inventario inicial se actualizará en forma proporcional al inventario inicial reajustado según lo establecido en el literal a, del presente artículo.

d. El inventario final actualizado según la metodología señalada en los literales anteriores, se comparará con el valor del inventario final histórico. La diferencia es el ajuste acumulado al inventario final.

e. Se comparará el ajuste acumulado al inventario final obtenidos por la comparación prevista en el literal d, con el ajuste acumulado en el inventario final en el cierre del ejercicio tributario anterior. Si el ajuste acumulado al inventario final del ejercicio tributario es superior al ajuste acumulado al inventario final en el cierre del ejercicio tributario anterior, la diferencia se cargara a la respectiva cuenta de inventario del activo del contribuyente con crédito a la cuenta Reajuste por Inflación.

f. Sí de la comparación del literal anterior se deduce que el ajuste acumulado al inventario final del cierre del ejercicio tributario es inferior al ajuste acumulado al inventario en el cierre del ejercicio tributario anterior, la diferencia se acreditará a la respectiva cuenta de inventario del activo del contribuyente y se cargara a la cuenta Reajuste por Inflación.

no se determina el valor ajustado por inflación de los mismos, dado que se parte de un supuesto errado de cálculo que más adelante desarrollaremos.

iv. Patrimonio Neto al Inicio y Aumentos o Disminuciones

El cálculo del patrimonio neto[132] al inicio[133] es probablemente el mayor reto técnico al momento de computar el reajuste regular por inflación anual, considerando que esta metodología invita a llevar las cifras mostrados en los estados financieros de acuerdo a PCGA al contexto tributario, a través de la inclusión de los ajustes acumulados de los activos y pasivos no monetarios y en la eventual exclusión[134] de activos y pasivos contables, que por sus características no tienen incidencia en el cómputo del ISLR, tales como: estimaciones, provisiones, revaluaciones, participaciones patrimoniales, activos exentos o exonerados y las tan discutidas cuentas por cobrar con accionistas y partes relacionadas (por englobarlas en un término), para con ello finalmente determinar el valor del patrimonio inicial susceptible a ser ajustado por la variación sufrida por la inflación y así obtener lo que análogamente pudiésemos entender como un valor presente de dicho monto, teniendo habitualmente una incidencia significativa en el resultado neto del reajuste regular.

En cuanto a los aumentos[135] y disminuciones[136] de patrimonio, los mismos deberán ajustarse por la variación de inflación que se suscite desde

[132] Patrimonio neto: Es la diferencia entre el total de los activos y pasivos monetarios y no monetarios.

[133] Se acumularán en la partida de Reajuste por Inflación, como una disminución o aumento de la renta gravable, el incremento o disminución de valor que resulte de reajustar anualmente el patrimonio neto al inicio del ejercicio gravable, con base en la variación experimentada por el INPC elaborado por el Banco Central de Venezuela, en el ejercicio gravable.

[134] Se excluirá de los activos y pasivos y del patrimonio neto del contribuyente, las revalorizaciones de activos fijos y sus correspondientes depreciaciones no autorizadas por esta Ley, la participación patrimonial en las utilidades o pérdidas de las inversiones permanentes en empresas relacionadas, las capitalizaciones en las cuentas de activos no monetarios por efecto de devaluaciones de la moneda, las provisiones, las cuentas y efectos por cobrar a accionistas, administradores, afiliadas, filiales y otras empresas relacionadas y/o vinculadas, los bienes, deudas y obligaciones aplicados en su totalidad a la producción de utilidades o enriquecimientos presuntos, exentos, exonerados o no sujetos al impuesto establecido por esta Ley, provisiones tales como para la obsolescencia de inventario y cuentas incobrables y los bienes intangibles no pagados ni asumidos por el contribuyente ni otras actualizaciones o revalorizaciones de bienes no autorizadas por la Ley.

[135] Son aumentos de patrimonio los efectivamente pagados en dinero o en especie ocurridos durante el ejercicio gravable.

Los aumentos de patrimonio se reajustan según el porcentaje de variación del INPC, elaborado por el Banco Central de Venezuela, entre el mes del aumento y el cierre del ejercicio gravable.

Los aportes de los accionistas pendientes de capitalizar al cierre del ejercicio gravable, deben ser capitalizados en el ejercicio gravable siguiente, caso contrario se considerarán pasivos monetarios.

No se consideran aumentos de patrimonio las utilidades del contribuyente en el ejercicio gravable, aún en los casos de cierres contables menores a un año.

el momento cuando se perfeccionó la transacción y la de cierre fiscal, siendo un elemento técnico siempre discutible la consideración de la fecha de Acta de Asamblea de los acuerdos, o la de la debida formalización ante el Registro pertinente[137].

Es oportuno hacer referencia a las especificidades previstas en el RLISLR en sus Artículos 112 y 113, que de seguido transcribimos:

> Artículo 112: Se cargará a la cuenta de Reajustes por Inflación y acreditará a la cuenta de Actualización de Patrimonio, el mayor valor que resulte de actualizar anualmente los aumentos de patrimonio neto del contribuyente durante el ejercicio gravable, según el porcentaje de variación experimentado por el Índice de Precios al Consumidor (IPC) del área Metropolitana de Caracas, elaborado por el Banco Central de Venezuela [INPC producto de la Reforma de 2014], desde el mes de cada aumento hasta el mes de cierre del ejercicio gravable.
> Parágrafo Único: Para efectos de este artículo se consideran aumentos de patrimonio los aumentos del capital social del contribuyente, los aportes personales que haga el empresario, socio, comunero o accionista, los enjugues de pérdidas y toda otra cantidad que los propietarios del establecimiento o negocio aporten dentro del ejercicio tributario que aumenten el patrimonio neto de la empresa, los aportes por capitalizar con las limitaciones establecidas por la Ley y este Reglamento y los créditos a la cuenta Exclusiones Fiscales Históricas del Patrimonio ocurridos durante el ejercicio gravable. No se consideran aumentos de patrimonio para efectos de este artículo y del artículo 185 de la Ley, las utilidades anuales, semestrales o de un período menor originadas en el ejercicio tributario, ni cualquier transferencia de partidas entre las cuentas de patrimonio. Tampoco se consideran aumentos de patrimonio los dividendos en acciones, la creación de reservas legales u otras reservas provenientes de las utilidades y cualesquiera otra transferencia entre cuentas de patrimonio.
> Artículo 113: Se acreditará a la cuenta de Reajustes por Inflación y cargará a la cuenta de Actualización de Patrimonio, el

[136] Se consideran disminuciones del patrimonio, los dividendos, utilidades y participaciones análogas distribuidos dentro del ejercicio gravable por la empresa y las reducciones de capital.
Las disminuciones de patrimonio se reajustan según el porcentaje de variación del INPC, elaborado por el Banco Central de Venezuela, entre el mes de la disminución y el cierre del ejercicio gravable.

[137] Código de Comercio. Artículo 221. Las modificaciones en la escritura constitutiva y en los estatutos de las compañías, cualquiera que sea su especie, no producirán efectos mientras no se hayan registrado y publicado, conforme a las disposiciones de la presente Sección.

> mayor valor que resulte de actualizar anualmente las disminuciones del patrimonio neto del contribuyente durante el ejercicio gravable, según el porcentaje de variación experimentado por el Índice de Precios al Consumidor (IPC) del área Metropolitana de Caracas, elaborado por el Banco Central de Venezuela [INPC producto de la Reforma de 2014], desde el mes de cada disminución hasta el mes de cierre del ejercicio gravable.
> Parágrafo Único: Para efectos de este artículo se consideran disminuciones de patrimonio las reducciones del capital social del contribuyente, los retiros personales que haga el empresario, socio, comunero o accionista, los préstamos que a éstos conceda la empresa, los dividendos decretados o anticipados y las utilidades o participaciones distribuidas dentro del ejercicio tributario análogas dentro del ejercicio tributario, los reintegros de aportes por capitalizar con las limitaciones establecidas por la Ley y este Reglamento y los débitos a la cuenta Exclusiones Fiscales Históricas del Patrimonio durante el ejercicio gravable. No se consideran disminuciones de patrimonio las pérdidas anuales, semestrales o de un período menor ocurridas en el ejercicio tributario, ni cualquier transferencia contable de partidas entre las cuentas del patrimonio. Subrayado nuestro

El patrimonio neto al inicio tiene una incidencia significativa en el cálculo del reajuste por inflación, que abiertamente beneficia a organizaciones con solidez en sus estados financieros, mientras por el contrario afecta severamente a entidades con problemas de negocio en marcha o descapitalización.

v. Exclusiones Fiscales Históricas al Patrimonio

Una vez realizado el cálculo del patrimonio neto al inicio y eventual exclusión[138] de las partidas que deban llevar dicho tratamiento, la variación que experimenten las mismas durante el ejercicio gravable deberá ser ajustada por inflación desde la fecha en que las mismas se produjeron, hasta la del cierre fiscal.

Dicha metodología de igual forma ha sido ampliamente discutida, existiendo al menos un par de interpretaciones disponibles sobre el ajuste de las variaciones por movimientos contables (valores netos mensuales reflejados en los mayores analíticos del contribuyente) o exclusivamente

[138] Las modificaciones a la cuenta Exclusiones Fiscales Históricas al Patrimonio durante el ejercicio se tratarán como aumentos o disminuciones del patrimonio de conformidad con lo establecido en los artículos 185 y 186 de esta Ley.

las porciones excluidas hasta la concurrencia de los saldos iniciales, aunado al supuesto de ajuste de variaciones producidas por partidas excluibles con saldo inicial cero. Estás disyuntivas se ocasionan principalmente por la poca claridad de la normativa que regula la materia, considerando que dichos supuestos no fueron planteados de forma literal.

Para el caso de ajuste de exclusiones atendiendo el movimiento neto de las transacciones (tesis que compartimos), el procedimiento estaría orientado principalmente a considerar el monto que se produzca de la suma algebraica de débitos y créditos, para luego ajustarla por efectos de la inflación desde la fecha en que produjeron contablemente las transacciones y la de cierre fiscal, en cuyo caso, de ser positivo el efecto (mayores los débitos que los créditos), generaría una ganancia fiscal y de ser negativo el efecto (menores los débitos que los créditos), generaría una pérdida fiscal. Obviamente, en este contexto, al excluirse una estimación contable, cada vez que la misma aumente su valor durante el ejercicio, generará una diminución de la renta neta fiscal o un aumento de una eventual pérdida del mismo tenor.

Por otro lado, la también valida interpretación de ajustar hasta la concurrencia de los saldos iniciales, estaría orientada a hacer análisis tendientes a verificar el movimiento durante el año de los auxiliares excluidos, por lo que para cada caso, se deberá velar por el específico detalle de las realidades individuales de cada exclusión, obviando con ello transacciones nacidas durante el ejercicio, que obviamente no formaron parte de los saldos iniciales del contribuyente.

En este contexto, ante una cuenta específica por cobrar al inicio del año, al momento de ser cobrada, deberá ajustarse por efectos de la inflación, la variación originada desde la fecha de cobro efectivo, hasta la fecha de cierre fiscal, en cuyo caso se originaría una pérdida fiscal. En este mismo contexto, pudiese manejarse otra tesis, que no amerita el detalle del auxiliar de cuentas por cobrar, pero si un conteo general de lo excluido versus el movimiento imputable, hasta llegar al saldo inicial, careciendo a nuestro juicio de consistencia y precisión.

Por último, nos encontramos con movimientos asociados a cuentas por cobrar excluibles con saldo cero inicial, para lo que el contribuyente debería primerísimamente estar inclinado a uno u otro criterio previamente desarrollado, y de allí decidir (ante la inexistencia de regulación) de

ajustar o no los movimientos de dichas cuentas de activo o pasivo, que hubiesen sido excluidas al inicio, de haber tenido saldo superior a cero.

vi. Obligaciones Fiscales

Los sujetos pasivos sujetos al cálculo del ajuste y reajuste regular por inflación fiscal estarán en la obligación de preparar y tener a la disposición de la Administración Tributaria, un libro fiscal que deberá contener al menos la información que de seguido detallamos:

- El Balance General Fiscal Actualizado al cierre del ejercicio gravable anterior, reajustado al cierre del ejercicio gravable actual[139].
- El ajuste regular de los aumentos y disminuciones de capital[140].
- El ajuste regular de los aumentos y disminuciones de las utilidades no distribuidas[141].

---

[139] Artículo 104 del RLISLR: (…) Parágrafo Primero: El Balance General Fiscal Actualizado inicial a que se refiere el artículo 173 de la Ley, incluirá los activos no monetarios actualizados, los activos monetarios, los pasivos no monetarios actualizados, los pasivos monetarios, las cuentas de patrimonio sin actualizar, tales como capital social, utilidades no distribuidas y reservas, la cuenta Actualización del Patrimonio y la cuenta Exclusiones Fiscales Históricas al Patrimonio.

Parágrafo Segundo Para efectos de la Ley y este Reglamento, se entenderá por patrimonio neto la diferencia entre el total de los activos monetarios y los activos no monetarios actualizados menos los pasivos monetarios y los pasivos no monetarios actualizados (…)

[140] Artículo 114 del RLISLR: (…) 1. Capital social y otras cuentas similares. En este detalle debe incluirse la relación de los aumentos de capital, las disminuciones de capital y cualquier otro movimiento de dicha cuenta que signifique una modificación del patrimonio neto durante el ejercicio. Se excluyen los dividendos en acciones y cualquier otra transacción entre cuentas de patrimonio que no signifiquen una modificación del patrimonio neto. Deben listarse los aumentos separados de las disminuciones. a) Descripción de la operación. b) Fecha del aumento o disminución del capital social. c) Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] del mes correspondiente a la fecha de cierre del ejercicio gravable. d) Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] del mes del aumento o disminución. e) Factor de actualización desde el mes de aumento o disminución hasta el mes de cierre del ejercicio gravable. Este es el resultado de dividir los índices de la columna (c) entre los índices de la columna (d). Todos los índices y el factor resultante deben ser expresados con cinco decimales como mínimo. f) Monto del aumento (crédito) o disminución (débito) a la cuenta Capital Social. g) Actualización acumulada del aumento (crédito) o disminución (débito) desde la fecha del dicho aumento o disminución hasta el mes de cierre del ejercicio gravable. Estos resultados se obtienen de multiplicar los aumentos o disminuciones listados en la columna (f) por los factores de actualización listados en la columna (e). h) Reajuste por inflación del ejercicio. Este resultado se obtiene de la diferencia entre los aumentos o disminuciones actualizados listados en la columna (g) y los aumentos o disminuciones históricos listados en la columna (f). i) El resultado obtenido en la columna (h) origina un asiento de reajuste por inflación en la siguiente forma: 1) Para los aumentos de patrimonio, el resultado obtenido en la columna (h) se debe cargar a la cuenta Reajustes por Inflación con crédito a la cuenta Actualización de Patrimonio. 2) Para las disminuciones de patrimonio, el resultado obtenido en la columna (h) se debe acreditar a la cuenta Reajustes por Inflación con débito a la cuenta Actualización de Patrimonio (…)

[141] Artículo 114 del RLISLR: (…) 2. Utilidades no distribuidas En este movimiento se incluyen los dividendos decretados y otros movimientos, tales como: enjugues de pérdidas y cualquier otra operación que signifique una modificación al patrimonio neto. Se excluyen los dividendos en acciones, cualquier reserva u operaciones entre cuentas de patrimonio que no significan una modificación al patrimonio neto y las ganancias o pérdidas del ejercicio. En todo caso, el contribuyente deberá listar los aumentos en forma separada de las disminuciones.

a) Descripción de la operación b) Fecha del decreto del dividendo, de la recepción del enjugue de pérdidas o de cualquier otro movimiento que signifique una modificación al patrimonio neto. c) Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] del mes correspondiente a la fecha de cierre del ejercicio gravable. d)

- El ajuste regular de los aumentos y disminuciones de otras cuentas de patrimonio[142].
- El ajuste regular de los aumentos y disminuciones registrados en la cuenta Exclusiones Fiscales al Patrimonio contenidas en la norma[143] y su presentación a efectos del libro fiscal[144].

Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] del mes del aumento o la disminución. e) Factor de actualización desde el mes de aumento o disminución hasta el mes de cierre del ejercicio gravable. Este es el resultado de dividir los índices de la columna (c) entre los índices de la columna (d). Todos los índices y el factor resultante deben ser expresados con cinco decimales como mínimo. f) Monto del enjugue de pérdidas (crédito) o decreto del dividendo (débito) a la cuenta de utilidades no distribuidas. g) Actualización acumulada del enjugue de pérdidas (crédito) o decreto del dividendo (débito) desde la fecha de dichas operaciones hasta el mes de cierre del ejercicio gravable. Estos resultados se obtienen de multiplicar el enjugue de pérdidas o el decreto de dividendos listados en la columna (f) por los factores de actualización obtenidos en la columna (e). h) Reajuste por inflación del ejercicio. Este resultado se obtiene de la diferencia entre los decretos de dividendos o los enjugues de pérdidas actualizados listados en la columna (g) menos los decretos de dividendos o enjugues de pérdidas históricos listados en la columna (f). i) El resultado obtenido en la columna del literal (h) origina un asiento de reajuste por inflación en la siguiente forma: 1) Para los enjugues de pérdidas y otros aumentos, el resultado obtenido en la columna (h) se debe cargar a la cuenta Reajustes por Inflación con crédito a la cuenta Actualización de Patrimonio. 2) Para los dividendos decretados y otras disminuciones, el resultado obtenido en la columna (h) se debe acreditar a la cuenta Reajustes por Inflación con débito a la cuenta Actualización de Patrimonio (…)

[142] Artículo 114 del RLISLR: (…) 3. Otras cuentas de patrimonio Tales como aportes por capitalizar, capital pagado en exceso y otras operaciones y reservas en efectivo que signifiquen aumentos o disminuciones del patrimonio neto. Deben listarse en forma separada los aumentos de las disminuciones.

a) Descripción de la operación. b) Fecha del crédito o el débito a la respectiva cuenta de patrimonio. c) Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] del mes correspondiente a la fecha de cierre del ejercicio gravable. d) Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] del mes correspondiente a la fecha del aumento o la disminución. e) Factor de actualización desde el mes de aumento o disminución hasta el mes de cierre del ejercicio gravable. Este es el resultado de dividir los índices de la columna (c) entre los índices de la columna (d). Todos los índices y el factor resultante deben ser expresados con cinco decimales como mínimo. f) Monto del aumento (crédito) o disminución (débito). g) Actualización acumulada del aumento (crédito) o disminución (débito) desde la fecha del dicho aumento o disminución hasta el mes de cierre del ejercicio gravable. Este resultado se obtiene de multiplicar los aumentos o disminuciones listadas en la columna (f) por los factores de actualización listados en la columna (e). h) Reajuste por inflación del ejercicio. Este resultado se obtiene de la diferencia entre el total de los aumentos o disminuciones actualizados listados en la columna (g) menos los aumentos o disminuciones históricos listados en la columna (f). j) El resultado obtenido en la columna (h) origina un asiento de reajuste por inflación en la siguiente forma: 1) Para los aumentos de patrimonio, el resultado obtenido en la columna (h) se debe cargar a la cuenta Reajustes por Inflación con crédito a la cuenta Actualización de Patrimonio. 2) Para las disminuciones de patrimonio, el resultado obtenido en la columna (h) se debe acreditar a la cuenta Reajustes por Inflación con cargo a la cuenta Actualización de Patrimonio (…)

[143] Artículo 104 del RLISLR: (…) Parágrafo Tercero: Se excluirán del Balance General Fiscal Actualizado inicial del contribuyente a que se refiere el artículo 173 de la Ley, las revalorizaciones de activos fijos y sus correspondientes depreciaciones no autorizadas por esta Ley, la participación patrimonial en las utilidades o pérdidas de las inversiones permanentes en filiales, afiliadas y otras empresas relacionadas, las capitalizaciones en las cuentas de activos no monetarios por efecto de devaluaciones de la moneda, las provisiones, las cuentas y efectos por cobrar a accionistas, administradores, afiliadas, filiales y otras empresas relacionadas y/o vinculadas, los bienes, deudas y obligaciones aplicados en su totalidad a la producción de utilidades o enriquecimientos presuntos, exentos, exonerados o no sujetos al impuesto establecido por esta Ley, las provisiones tales como para la obsolescencia de inventario y cuentas incobrables y los bienes intangibles no pagados ni asumidos por el contribuyente ni otras actualizaciones o revalorizaciones de bienes no autorizadas por la Ley. Estas exclusiones se acumularan en la cuenta que forma parte del patrimonio neto denominada Exclusiones Fiscales Históricas al Patrimonio.

[144] Artículo 114 del RLISLR: (…) 4. Exclusiones fiscales históricas al patrimonio En esta cuenta se deben incluir, sin excepción, los movimientos durante el ejercicio de todas las partidas excluidas del activo y el pasivo del contribuyente, autorizadas por la Ley y este Reglamento y registradas en la cuenta Exclusiones Fiscales Históricas al Patrimonio.

– El ajuste de los inventarios, tanto inicial[145], como regular[146].

---

a) Descripción de la operación. b) Fecha del aumento o disminución. c) Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] del mes correspondiente a la fecha de cierre del ejercicio gravable. d) Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] del mes correspondiente a la fecha del aumento o la disminución. e) Factor de actualización desde el mes de aumento o disminución hasta el mes de cierre del ejercicio gravable. Este es el resultado de dividir los índices de la columna (c) entre los índices de la columna (d). Todos los índices y el factor resultante deben ser expresados con cinco decimales como mínimo. f) Monto del aumento (crédito) o disminución (débito). g) Actualización acumulada de los aumentos (créditos) o disminuciones (débitos) desde la fecha de dichos aumentos o disminuciones hasta el mes de cierre del ejercicio gravable. Estos resultados se obtienen de los aumentos o disminuciones históricos listados en la columna (f) multiplicados por los factores de actualización listados en la columna (e). h) Reajuste por inflación del ejercicio. Este resultado se obtiene de las diferencias entre los aumentos o disminuciones del ejercicio actualizados de la columna (g) menos los aumentos o disminuciones históricos de la columna (f). i) El resultado obtenido en la columna (h) origina un asiento de reajuste por inflación en la siguiente forma:

1) Para los aumentos de patrimonio, el resultado obtenido en la columna (h) se debe cargar a la cuenta Reajustes por Inflación con crédito a la cuenta Actualización de Patrimonio. 2) Para las disminuciones de patrimonio, el resultado obtenido en la columna (h) se debe acreditar a la cuenta Reajustes por Inflación con débito a la cuenta Actualización de Patrimonio.

[145] Artículo 104 del RLISLR: Se cargará a la cuenta de activo correspondiente y se abonará a la cuenta de Actualización de Patrimonio, el mayor valor que resulte de ajustar los inventarios existentes en materias primas, productos en proceso o productos terminados para la venta, mercancía para la venta o mercancía en tránsito, a la fecha de cierre del primer ejercicio gravable del contribuyente, lo cual deberá incidir en el monto del patrimonio neto. Con tales propósitos, se deberá utilizar el siguiente procedimiento de actualización: a) La suma total de cada una de las clases del inventario al inicio de las operaciones del contribuyente, en el caso de que dichas operaciones se inicien con existencias de inventarios, se ajustará con la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] del Área Metropolitana de Caracas, elaborado por el Banco Central de Venezuela, correspondiente al período comprendido entre la fecha de inicio de operaciones y el mes de cierre del primer ejercicio gravable. b) Se efectuará una comparación de los totales de cada clase de inventario, al costo histórico, de los inventarios de materia prima, productos en proceso, productos terminados o mercancía para la venta y mercancía en tránsito y accesorios y repuestos, cuando sea procedente, al cierre del primer ejercicio gravable, con los totales históricos al inicio de las operaciones del contribuyente. Si de esta comparación resulta que el monto del inventario final es igual o menor al inventario al inicio de las operaciones, se entiende que todo el inventario final proviene del inicial. En este caso, el inventario final se ajustará en forma proporcional al inventario inicial a la fecha de inicio de las operaciones del contribuyente, ajustado según lo establecido en el literal (a) del presente artículo. c) Si de la comparación por clases de inventario prevista en el literal anterior, resulta que el inventario final excede al inventario inicial, la porción en bolívares que excede del inventario inicial, no se ajustará. La porción que proviene del inventario inicial se actualizará en forma proporcional al inventario inicial ajustado según lo establecido en el literal (a) del presente artículo. d) El inventario final actualizado según la metodología señalada en los literales anteriores, se comparará con el inventario final histórico para las mismas clases de inventario. La diferencia es el ajuste inicial el cual debe cargarse a la respectiva cuenta de inventario con crédito a la cuenta Actualización del Patrimonio.

Parágrafo Primero: Si el consumo de los inventarios de accesorios y repuestos se carga a los costos por el procedimiento tradicional del costo de ventas, es decir, inventario inicial más las compras menos el inventario final, tales activos constituirán una nueva clase y las existencias al final del ejercicio fiscal deben actualizarse, mediante el procedimiento establecido en este artículo. Si el cargo a los costos se hace a través de imputaciones directas a los gastos de fabricación u otra cuenta similar, deben tratarse como otras partidas no monetarias y actualizarse de conformidad con el artículo 105 de este Reglamento.

Parágrafo Segundo: Para efectos de este procedimiento, se entiende por clases de inventario la suma total del inventario de materia prima, la suma total del inventario de productos en proceso, la suma total del inventario de productos terminados, la suma total del inventario de mercancías, la suma total de las mercancías en tránsito y la suma total del inventario de accesorios y repuestos cuando proceda, de conformidad con lo estipulado en el parágrafo primero de este artículo. Se entiende que no se pueden dividir los totales de cada clase de inventarios, en subclases o artículos individualmente considerados o subdivididos en cualquier otra forma.

Parágrafo Tercero: Cuando el contribuyente utilice en su contabilidad de costos el sistema de valuación de inventarios denominado de identificación específica o de precios específicos, de conformidad con los requisitos exigidos en el Parágrafo Segundo del artículo 182 de la Ley, podrá utilizar las fechas reales de adquisición de cada producto individualmente considerado, para actualizar los costos de adquisición de los inventarios a la fecha del ajuste inicial.

En este sistema de inventarios deben identificarse claramente con seriales u otros controles similares las diferentes unidades individualmente consideradas para verificar claramente sus fechas de adquisición y venta.
Parágrafo Cuarto: Para efectos fiscales, el contribuyente deberá valorar sus inventarios históricos en la contabilidad general, antes del ajuste por inflación, por el llamado método de los promedios, sin perjuicio de lo establecido en el Parágrafo Segundo del artículo 182 de la Ley.
Parágrafo Quinto: El contribuyente debe mantener en libros especiales fiscales los detalles de la actualización inicial de los inventarios existentes a la fecha de cierre del primer ejercicio gravable, listando en dichos libros, en forma de hojas de trabajo, el procedimiento de cálculo el cual se debe determinar de conformidad con el procedimiento que a continuación se especifica:
Hoja de trabajo para el ajuste inicial de los inventarios existentes a la fecha de cierre del primer ejercicio gravable: a) Descripción de la clase de inventario. b) Fecha de iniciación de las operaciones del contribuyente. c) Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] del mes correspondiente al cierre del primer ejercicio gravable. d) Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] del mes correspondiente al inicio de las operaciones del contribuyente. e) Factores de actualización desde la fecha de inicio de las operaciones hasta el mes de cierre del primer ejercicio gravable. Este es el resultado de dividir los índices de la columna (c) entre los índices de la columna (d). Todos los índices y el factor resultante deben ser expresados con cinco decimales como mínimo. f) Suma total histórica de la clase de inventario a la fecha de inicio de las operaciones del contribuyente. Esta suma debe estar respaldada por un listado detallado de inventario que el contribuyente debe mantener en sus registros de contabilidad. g) Suma total actualizada de la clase de inventario a la fecha de inicio de las operaciones del contribuyente. Estos resultados se obtienen multiplicando los costos de adquisición históricos listados en la columna (f) por los factores de actualización listados en la columna (e). h) Suma total histórica de la clase de inventario a la fecha de cierre del primer ejercicio gravable. Esta suma debe estar respaldada por un listado detallado de inventario que el contribuyente debe mantener en sus registros de contabilidad. i) Incremento total en bolívares históricos de la clase de inventario entre el inventario inicial y el inventario final. Este resultado se obtiene por la diferencia entre el total de la columna (h) y el total de la columna (f). Si existe disminución del inventario histórico no se coloca ninguna cifra en esta columna. j) Inventario actualizado a la fecha de cierre del primer ejercicio gravable: 1) Si existe incremento en el inventario histórico, el inventario final ajustado será la suma del inventario inicial actualizado de la columna (g) más el incremento en el inventario histórico de la columna (i). 2) Si no existe incremento o hay disminución en el inventario histórico, el inventario final ajustado será el resultado de multiplicar, primero el total del inventario final histórico de la columna (h) por el inventario inicial actualizado de la columna (g), el resultado obtenido se divide entre el inventario inicial histórico de la columna (f). k) El ajuste inicial por inflación del inventario es el resultado de la diferencia entre el inventario final actualizado a la fecha de cierre del primer ejercicio gravable, de conformidad con los numerales (1) o (2) de la columna (j), menos el inventario final histórico listado en la columna (h). Este resultado se cargará a las respectivas cuentas de inventario con crédito a la cuenta Actualización de Patrimonio.
[146] Artículo 119 del RLISLR: En concordancia con el artículo 182 de la Ley se cargará o acreditará a la cuenta de inventario correspondiente, y se acreditará o cargará a la cuenta de Reajuste por Inflación, el mayor o menor valor que resulte de reajustar los inventarios existentes en materia prima, productos en proceso o productos terminados para la venta, mercancía para la venta o mercancía en tránsito, a la fecha de cierre del ejercicio gravable, utilizando el procedimiento que se especifica a continuación: a) Los suma total de cada uno de las clases de inventario inicial (final del ejercicio gravable anterior) ajustadas en el ejercicio fiscal anterior se reajustan con la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] del Área Metropolitana de Caracas, elaborado por el Banco Central de Venezuela, correspondiente al ejercicio gravable actual. b) Se efectuará una comparación de las clases de inventario, al costo histórico, de los inventarios de materia prima, productos en proceso, productos terminados o mercancía para la venta y mercancía en tránsito y accesorios y repuestos, cuando sea procedente, al cierre del ejercicio gravable, con los totales históricos al cierre del ejercicio gravable anterior. Si de esta comparación resulta que el monto del inventario final es igual o menor al inventario inicial, se entiende que todo el inventario final proviene del inicial. En este caso, el inventario final se ajustará en forma proporcional al inventario inicial reajustado según lo establecido en el literal a) del presente artículo. c) Si de la comparación por clases de inventario prevista en el literal anterior, resulta que el inventario final excede al inventario inicial, la porción en bolívares que excede del inventario inicial, no se ajustará. La porción que proviene del inventario inicial se actualizará en forma proporcional al inventario inicial reajustado según lo establecido en el literal a) del presente Artículo. d) El inventario final actualizado según la metodología señalada en los literales anteriores, se comparará con el valor del inventario final histórico. La diferencia es el ajuste acumulado al inventario final. e) Se comparará por clases de inventario, el ajuste acumulado al inventario final obtenidos por la comparación prevista en el literal d), con el ajuste acumulado en el inventario final en el cierre del ejercicio tributario anterior. Si el ajuste acumulado al inventario final del ejercicio tributario actual es superior al ajuste acumulado al inventario final en el cierre del ejercicio tributario

anterior, la diferencia se cargará a la respectiva cuenta de inventario del activo del contribuyente con crédito a la cuenta Reajuste por Inflación. f) Si de la comparación del literal anterior se deduce que el ajuste acumulado al inventario final del cierre del ejercicio tributario es inferior al ajuste acumulado al inventario en el cierre del ejercicio tributario anterior, la diferencia se acreditará a la respectiva cuenta de inventario del activo del contribuyente y se cargara a la cuenta Reajuste por Inflación.

Parágrafo Primero: Si el consumo de los inventarios de accesorios y repuestos se cargan a los costos por el procedimiento tradicional del costo de ventas, es decir, inventario inicial más las compras menos el inventario final, estos deben actualizarse mediante el procedimiento establecido en este artículo. Si el cargo a los costos se hace a través de imputaciones directas a los gastos de fabricación u otra cuenta similar, deben tratarse como otras partidas no monetarias y actualizarse de conformidad con los artículos 115 y 117 de este Reglamento.

Parágrafo Segundo: Para efectos de este procedimiento, se entiende por clases de inventario la suma total del inventario de materia prima, la suma total del inventario de productos en proceso, la suma total del inventario de productos terminados, la suma total del inventario de mercancías, la suma total de las mercancías en tránsito y la suma total del inventario de accesorios y repuestos cuando proceda, de conformidad con lo estipulado en el parágrafo primero de este artículo. Se entiende que no se pueden dividir los totales de cada clase de inventarios, en subclases o artículos individualmente considerados o subdivididos en cualquier otra forma.

Parágrafo Tercero: Cuando el contribuyente utilice en su contabilidad de costos el sistema de valuación de inventarios denominado de identificación específica o de precios específicos, podrá utilizar las fechas reales de adquisición de cada producto individualmente considerado, para actualizar los costos de adquisición, según el procedimiento establecido en el parágrafo único del artículo 120 de este Reglamento. En este sistema de inventarios deben identificarse claramente con seriales las diferentes unidades individualmente consideradas con el objeto de verificar claramente las fechas de adquisición y venta de cada unidad.

Parágrafo Cuarto: Para efectos fiscales el contribuyente deberá valorar sus inventarios históricos en la contabilidad general, antes del ajuste por inflación, por el llamado método de los promedios, sin perjuicio de lo establecido en el Parágrafo Segundo del artículo 182 de la Ley.

Artículo 120 del RLISLR: El contribuyente deberá llevar un registro fiscal para efectos de reflejar el detalle del ajuste indicado en el artículo 119 de este Reglamento para el total del inventario en bolívares para cada clase de inventario en hojas de trabajo con las columnas en la siguiente forma. a) Descripción de la clase de inventario. b) Fecha de cierre del ejercicio gravable anterior. c) Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] del mes correspondiente al cierre del ejercicio gravable actual. d) Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] del mes correspondiente al cierre del ejercicio gravable anterior. e) Factor de actualización correspondiente a la variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] durante el ejercicio gravable. Este factor se obtiene de dividir el Índice de Precios al Consumidor del mes de cierre del ejercicio gravable actual de la columna (c), entre el Índice de Precios al Consumidor del mes de cierre del ejercicio gravable anterior de la columna (d). Todos los índices y el factor deben estar expresados con cinco (5) decimales como mínimo. f) Suma total histórica de la clase de inventario inicial (final del ejercicio gravable anterior). Este total debe ser igual al total de la columna (j) del inventario final histórico en el cierre del ejercicio gravable anterior. Esta suma debe estar respaldada por un listado detallado de inventario que el contribuyente debe mantener en sus registros de contabilidad. g) Suma total de la clase de inventario inicial (final del ejercicio gravable anterior) actualizada al cierre del ejercicio gravable anterior. Este total debe ser igual al total de la columna (l) en el cierre del ejercicio gravable anterior. h) Total del ajuste acumulado del inventario inicial. Este resultado se obtiene de la diferencia entre el inventario inicial actualizado de la columna (g) menos el inventario inicial histórico de la columna (f). Este total debe ser igual al total de la columna (m) del ejercicio gravable anterior. i) Suma total de la clase del inventario inicial actualizado, reajustado por la variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] durante el ejercicio gravable. Este resultado se obtiene del total del inventario inicial de la columna (g) multiplicado por el factor de actualización de la columna (e). j) Suma total del inventario final en bolívares históricos. Esta suma debe estar respaldada por un listado detallado de inventario que el contribuyente debe mantener en sus registros de contabilidad. k) Incremento total en bolívares históricos del inventario final en relación con el inventario inicial. Este resultado se obtiene de la diferencia entre el inventario final histórico de la columna (j), menos el inventario inicial histórico de la columna (f). Si existe disminución del inventario histórico no se coloca ninguna cifra en esta columna. l) El inventario final por clases se actualizará en la siguiente forma: 1) Si el total del inventario final en bolívares históricos de la columna (j) es mayor que el inventario inicial en bolívares históricos de la columna (f), el inventario final actualizado será el resultado de sumar el inventario inicial ajustado de la columna (i), más el incremento en el inventario histórico de la columna (k). 2) Si el total del inventario final en bolívares históricos de la columna (j), es menor que el inventario inicial de la columna (f), el inventario final actualizado será el resultado de multiplicar el total del inventario final histórico de la columna (j) por el inventario inicial reajustado de la columna (i).

El resultado obtenido de la multiplicación anterior se dividirá entre el inventario inicial histórico de la columna (f). La cifra obtenida es el total del inventario final actualizado. 3) Si el total del inventario final en bolívares históricos de la columna (j) es igual que el inventario inicial en bolívares históricos de la columna (f), el inventario final actualizado será igual al inventario inicial reajustado de la columna (i). m) Ajuste acumulado al inventario final. Este resultado se obtiene de la diferencia entre el inventario final actualizado de la columna (l), menos el inventario final en bolívares históricos de la columna (j). n) Reajuste por Inflación correspondiente al ejercicio gravable. Este resultado se obtiene de la diferencia entre el ajuste acumulado al inventario final de la columna (m) y el ajuste acumulado al inventario inicial de la columna (h). o) Resumen del detalle que servirá de base para el asiento del reajuste regular por inflación. 1. Si el ajuste acumulado al inventario final indicado en la columna (m) es mayor que el ajuste acumulado al inventario inicial indicado en la columna (h) el resultado de la columna (n) se carga a la respectiva cuenta de inventario con crédito a la cuenta Reajuste por Inflación. 2. Si el ajuste al inventario final indicado en la columna (m) es menor que el ajuste acumulado al inventario inicial indicado en la columna (h) el resultado de la columna (n) se acredita a la respectiva cuenta de inventario con cargo a la cuenta Reajuste por Inflación. 3. Si el ajuste al inventario final indicado en la columna (m) es igual al ajuste acumulado al inventario inicial indicado en la columna (h), el resultado de la columna (n) es cero y no se hace asiento.

Parágrafo Único: Cuando el contribuyente utilice en su contabilidad de costos el sistema de valuación de inventarios denominado de identificación específica o de precios específicos, de conformidad con el parágrafo segundo del artículo 182 de la Ley, el procedimiento de ajuste será el siguiente para cada unidad en los inventarios inicial y final: 1) Inventario inicial: a) Serial del producto específico individualmente considerado en existencia en el inventario inicial. b) Descripción. c) Fecha de adquisición. d) Índice de Precios al Consumidor del mes correspondiente a la fecha de adquisición. e) Factor de actualización desde la fecha de adquisición hasta la fecha de cierre del ejercicio gravable anterior. Este resultado se obtiene de dividir el Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] del mes de cierre del ejercicio gravable anterior entre el Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] del mes correspondiente a la fecha de adquisición. f) Costo de adquisición histórico. g) Costo de adquisición actualizado desde la fecha de adquisición hasta la fecha de cierre del ejercicio gravable anterior. Este resultado se obtiene de multiplicar el costo de adquisición histórico de la columna (f) por el factor de actualización de la columna (e). La suma total de esta columna debe ser igual al total del inventario en el Balance General del contribuyente del ejercicio gravable anterior, elaborado de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela. h) Ajuste acumulado a la fecha de cierre del ejercicio gravable anterior. Este resultado se obtiene de la diferencia entre el costo de adquisición actualizado de la columna (g) menos el costo de adquisición histórico de la columna (f). i) Factor de actualización correspondiente a la variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] durante el ejercicio gravable. Este factor se obtiene de dividir el Índice de Precios al Consumidor del mes de cierre del ejercicio gravable actual entre el Índice de Precios al Consumidor del mes de cierre del ejercicio gravable anterior. j) Total del inventario inicial actualizado en bolívares, reajustado por la variación del Índice de Precios al Consumidor durante el ejercicio gravable. Este resultado se obtiene de multiplicar el inventario inicial ajustado de la columna (g) por el factor de actualización de la columna (i). k) Ajuste acumulado al inventario inicial incorporado en la cuenta Actualización de Patrimonio al cierre del ejercicio gravable. Este resultado se obtiene de la diferencia entre el inventario inicial reajustado de la columna (j) y el inventario inicial histórico de la columna (f). 2) Inventario final: a) Serial del producto específico individualmente considerado en existencia en el inventario final. b) Descripción. c) Fecha de adquisición. d) Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] del mes correspondiente a la fecha de adquisición. e) Factor de actualización desde la fecha de adquisición hasta la fecha de cierre del ejercicio gravable. Este resultado se obtiene de dividir el Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] del mes de cierre del ejercicio gravable actual entre el Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] del mes correspondiente a la fecha de adquisición. f) Costo de adquisición histórico. g) Costo de adquisición actualizado desde la fecha de adquisición hasta la fecha de cierre del ejercicio gravable. Este resultado se obtiene de multiplicar el costo de adquisición histórico de la columna (f) por el factor de actualización de la columna (e). La suma total de esta columna debe ser igual al total del inventario en el Balance General del contribuyente en el ejercicio gravable actual, elaborado de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela. h) Ajuste acumulado a la fecha de cierre del ejercicio gravable. Este resultado se obtiene de la diferencia entre el costo de adquisición actualizado de la columna (g) menos el costo de adquisición histórico de la columna (f). 3) Ajuste regular por inflación: a) Si el ajuste acumulado del año actual en el total de la columna (h) numeral (2) del inventario final es mayor que el ajuste acumulado al ejercicio gravable anterior en el total de la columna (h) numeral (1) del inventario inicial la diferencia entre ambos se carga a la correspondiente cuenta de inventario y se acredita a la cuenta Reajustes por Inflación. b) Si el ajuste acumulado del año actual en el total de la columna (h) numeral (2) del inventario final es menor que el ajuste acumulado al ejercicio gravable anterior en el total de la columna (h) numeral (1) del inventario inicial, la

– El ajuste de los activos no monetarios existentes al cierre del ejercicio gravable, tanto inicial[147], como regular[148].

---

diferencia entre ambos se acredita a la correspondiente cuenta de inventario y se carga a la cuenta Reajustes por Inflación.

[147] Artículo 105 del RLISLR: La actualización inicial de activos y pasivos no monetarios distintos a las mercancías objeto del tráfico del negocio, a que se refiere el artículo 173 de la Ley y este Capítulo, se debe cargar o acreditar en las correspondientes cuentas de activo o pasivo y su contrapartida se debe acreditar o cargar en la cuenta Actualización de Patrimonio. El contribuyente debe mantener en libros especiales fiscales los detalles de la actualización inicial de activos y pasivos no monetarios, listando en dichos libros, en forma de hojas de trabajo y separando los cálculos de los activos fijos depreciables del resto de activos no monetarios y de los pasivos no monetarios. El detalle de las diferentes columnas de las hojas de trabajo y el procedimiento de cálculo del ajuste inicial debe realizarse de conformidad con el procedimiento que a continuación se detalla:

1. Hoja de trabajo para el ajuste inicial de los activos fijos depreciables y cálculo del tres por ciento (3 %): a) Descripción del activo. b) Fechas de adquisición de los activos fijos depreciables existentes a la fecha de cierre del primer ejercicio gravable. c) Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] del mes correspondiente al cierre del ejercicio gravable. d) Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] del mes correspondiente a la fecha de adquisición. e) Factores de actualización desde la fecha de adquisición hasta el mes de cierre del primer ejercicio gravable. Este es el resultado de dividir los índices de la columna (c) entre los índices de la columna (d). Todos los índices y el factor resultante deben ser expresados con cinco decimales como mínimo.

f) Costos de adquisición históricos de los activos fijos depreciables en existencia a la fecha del primer ejercicio gravable. g) Costos de adquisición actualizados desde las fechas de adquisición hasta el mes de cierre del primer ejercicio gravable. Estos resultados se obtienen multiplicando los costos de adquisición históricos listados en la columna (f) por los factores de actualización listados en la columna (e). h) Depreciaciones acumuladas históricas al cierre del primer ejercicio gravable. i) Depreciaciones acumuladas actualizadas al cierre del primer ejercicio gravable. Estas cifras se obtienen multiplicando las depreciaciones acumuladas históricas listadas en la columna (h) por los factores de actualización listados en la columna (e). j) Ajuste inicial por inflación de los costos históricos, resultado de las diferencias entre los costos de adquisición actualizados listados en la columna (g) y los costos de adquisición históricos listados en la columna (f). k) Ajuste inicial por inflación de las depreciaciones acumuladas, resultado de las diferencias entre las depreciaciones acumuladas actualizadas listadas en la columna (i) y las depreciaciones acumuladas históricas listadas en la columna (h). l) Ajuste inicial por inflación neto obtenido de la diferencia entre las cifras de la columna (j) y las cifras de la columna (k). m) Resumen del detalle que servirá de base para el asiento inicial por inflación de los activos fijos depreciables existentes a la fecha del primer ejercicio gravable: 1) Ajuste inicial por inflación en el primer ejercicio gravable a los costos de adquisición de los activos fijos depreciables. Estos resultados se obtienen de la columna (j) y deben ser cargados a las respectivas cuentas de activo fijo. 2) Ajuste inicial por inflación en el primer ejercicio gravable a las depreciaciones acumuladas de los activos fijos. Estos resultados se obtienen de la columna (k) y deben ser acreditados a las respectivas cuentas de depreciación acumulada. 3) El ajuste inicial por inflación neto a la fecha de cierre del primer ejercicio gravable, totalizado en la columna (l) se acredita a la cuenta Actualización del Patrimonio. Este resultado debe ser igual a la diferencia entre los totales de los numerales (1) y (2) precedentes. 4) Tres por ciento (3%) sobre el ajuste por inflación inicial neto, por inscripción en el Registro de los Activos Actualizados. Esta cifra se obtiene de la suma total de la columna (l) multiplicada por 0,03.

2. Hoja de trabajo de los activos no monetarios amortizables o no y activos fijos no depreciables:

a) Descripción del activo. b) Fechas de adquisición de los activos no monetarios amortizables o no, incluyendo los activos fijos no depreciables, existentes a la fecha de cierre del primer ejercicio gravable. c) Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] del mes de cierre del ejercicio gravable. d) Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] del mes correspondiente a la fecha de adquisición. e) Factores de actualización desde la fecha de adquisición hasta el mes de cierre del primer ejercicio gravable. Este es el resultado de dividir los índices de la columna (c) entre los índices de la columna (d). Todos los índices y el factor resultante deben ser expresados con cinco decimales como mínimo. f) Costos de adquisición históricos de los activos no monetarios amortizables o no, incluyendo los activos fijos no depreciables, existentes a la fecha del primer ejercicio gravable. g) Costos de adquisición actualizados desde la fecha de adquisición hasta el mes de cierre del primer ejercicio gravable. Estas cifras se obtienen multiplicando los costos de adquisición históricos listados en la columna (f) por los factores de actualización listados en la columna (e). h) Amortizaciones acumuladas históricas al cierre del primer ejercicio gravable (sólo para los activos no monetarios amortizables). i) Amortizaciones acumuladas actualizadas al cierre del primer ejercicio gravable. Estas cifras se obtienen multiplicando las amortizaciones acumuladas

históricas listadas en la columna (h) por los factores de actualización listados en la columna (e). j) Ajuste inicial por inflación de los costos históricos, resultado de las diferencias entre los costos de adquisición actualizados listados en la columna (g) y los costos de adquisición históricos listados en la columna (f). k) Ajuste inicial por inflación de las amortizaciones acumuladas históricas (cuando procedan), resultado de las diferencias entre las amortizaciones acumuladas actualizadas listadas en la columna (i) y las amortizaciones acumuladas históricas listadas en la columna (h). l) Ajuste inicial por inflación neto obtenido de la diferencia entre las cifras de la columna (j) y las cifras de la columna (k). m) Resumen del detalle que servirá de base para el asiento inicial por inflación de los activos no monetarios amortizables o no, incluyendo los activos fijos no depreciables, existentes a la fecha de cierre del primer ejercicio gravable: 1) Ajuste inicial por inflación en el primer ejercicio gravable a los costos de adquisición de los activos no monetarios amortizables o no, incluyendo los activos fijos no depreciables. Estos resultados se obtienen de la columna (j) y deben ser cargados a las respectivas cuentas de activo fijo.

2) Ajuste inicial por inflación en el primer ejercicio gravable a las amortizaciones acumuladas de los activos no monetarios amortizables. Estos resultados se obtienen de la columna (k) y deben ser acreditados a las respectivas cuentas de amortización acumulada. 3) El ajuste inicial por inflación neto por inflación a la fecha del cierre del primer ejercicio gravable, totalizado en la columna (l) se acredita en la cuenta Actualización del Patrimonio. Este resultado debe ser igual a la diferencia entre los totales de los numerales (1) y (2) precedentes (…)

[148] Artículo 117 del RLISLR: El contribuyente deberá llevar un registro de control fiscal que muestre los cálculos de las actualizaciones indicadas en el artículo 115 de este Reglamento para los activos no monetarios existentes al cierre del ejercicio gravable anterior y al cierre del ejercicio gravable actual, listando en forma separada los activos fijos y sus depreciaciones acumuladas, de otros activos no monetarios amortizables y de otros activos no monetarios no amortizables y que contenga por las siguientes columnas en forma de hojas de trabajo: a) Descripción del activo. b) Fechas de adquisición. c) Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] del mes correspondiente a la fecha de adquisición. d) Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] del mes correspondiente a la fecha de cierre del ejercicio gravable anterior. e) Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] del mes correspondiente a la fecha de cierre del ejercicio gravable actual. f) Factores de actualización desde la fecha de adquisición hasta el mes de cierre del ejercicio gravable anterior. Este es el resultado de dividir los índices de la columna (d) entre los índices de la columna (c). Todos los índices y el factor resultante deben ser expresados con cinco decimales como mínimo. g) Factores de actualización desde la fecha de adquisición hasta el mes de cierre del ejercicio gravable actual. Este es el resultado de dividir los índices de la columna (e) entre los índices de la columna (c). Todos los índices y el factor resultante deben ser expresados con cinco decimales como mínimo. h) Costos de adquisición históricos de los activos no monetarios existentes a la fecha de cierre del ejercicio gravable anterior. Las cifras listadas en esta columna deben coincidir con las de la columna (m) del ejercicio gravable anterior. i) Costos de adquisición actualizados desde la fecha de adquisición hasta el mes de cierre del ejercicio anterior. Estos resultados se obtienen multiplicando los costos de adquisición históricos listados en la columna (h) por los factores de actualización listados en la columna (f). Las cifras listadas en esta columna deben coincidir con las de la columna (n) del ejercicio gravable anterior. j) Depreciaciones o amortizaciones históricas acumuladas al cierre del ejercicio gravable anterior. Las cifras listadas en esta columna deben ser iguales a las cifras listadas en la columna (o) del ejercicio gravable anterior. k) Depreciaciones o amortizaciones históricas actualizadas al cierre del ejercicio gravable anterior. Las cifras listadas en esta columna deben ser iguales a las cifras listadas en la columna (p) del ejercicio gravable anterior. Estos resultados se obtienen multiplicando las cifras de la depreciación acumulada histórica listadas en la columna (j) por los factores de actualización listados en la columna (f). l) Reajuste regular por inflación acumulado al cierre de ejercicio gravable anterior. Estos resultados se obtienen de las diferencias entre los costos de adquisición actualizados hasta el mes de cierre del ejercicio gravable anterior y los costos de adquisición históricos listados en las columnas (i) y (h), menos las diferencias entre las depreciaciones o amortizaciones acumuladas actualizadas y las históricas listadas en las columnas (k) y (j). Expresado matemáticamente, (i – h) – (k – j). Las cifras listadas en esta columna deben coincidir con las cifras listadas en la columna (q) del ejercicio gravable anterior. m) Costos de adquisición históricos de los activos no monetarios existentes a la fecha de cierre del ejercicio gravable actual. n) Costos de adquisición actualizados desde la fecha de adquisición hasta el mes de cierre del ejercicio gravable actual. Estos resultados se obtienen de multiplicar los costos de adquisición históricos listados en la columna (m) por los factores de actualización listados en la columna (g). o) Depreciaciones o amortizaciones históricas acumuladas al cierre del ejercicio gravable actual. p) Depreciaciones o amortizaciones acumuladas actualizadas al cierre del ejercicio gravable actual, actualizadas desde la fecha de adquisición hasta el mes de cierre del ejercicio gravable actual. Estos resultados se obtienen multiplicando las depreciaciones o amortizaciones acumuladas históricas listadas en la columna (o) por los factores de actualización listados en la columna (g). q) Reajuste por inflación acumulado al cierre de ejercicio gravable actual. Estos resultados se obtienen de las diferencias entre los costos de adquisición actualizados hasta el mes de cierre del ejercicio gravable actual y los costos de adquisición históricos

– El ajuste de los pasivos no monetarios existentes al cierre del ejercicio gravable, tanto inicial[149], como regular[150].

---

listados en las columnas (n) y (m), menos las diferencias entre las depreciaciones o amortizaciones acumuladas actualizadas y las depreciaciones o amortizaciones históricas acumuladas, listadas en las columnas (p) y (o). Expresado matemáticamente, (n – m) – (p – o)]. r) Reajuste regular neto por inflación del ejercicio. Este resultado se obtiene de la diferencia entre el reajuste acumulado al cierre del ejercicio gravable actual de la columna (q) y el reajuste acumulado al cierre del ejercicio gravable anterior de la columna (l). s) Resumen del detalle que servirá de base para el asiento por el reajuste regular por inflación. 1) Reajuste regular por inflación a los costos de adquisición de los activos no monetarios. Este resultado se obtiene de la diferencia entre los costos de adquisición actualizados hasta la fecha de cierre del ejercicio gravable actual listados en la columna (n) y los costos de adquisición históricos de los activos no monetarios existentes a la fecha de cierre del ejercicio gravable actual listados en la columna (m), menos la diferencia entre los costos de adquisición de los activos no monetarios existentes a la fecha de cierre del ejercicio gravable anterior actualizados a esa fecha, listados en la columna (i) y los costos de adquisición históricos existentes a la fecha de cierre del ejercicio gravable anterior, listados en la columna (h). Expresado matemáticamente (n – m) – (i – h). Los resultados deben ser cargados o acreditados, en el caso de activos retirados o enajenados durante el ejercicio, a las correspondientes cuentas de activo. 2) Reajuste regular por inflación de las depreciaciones o amortizaciones acumuladas. Este resultado se obtiene al restar las depreciaciones o amortizaciones acumuladas actualizadas al cierre del ejercicio gravable actual listadas en las columna (p) y las depreciaciones o amortizaciones acumuladas históricas al cierre del ejercicio gravable actual listadas en la columna (o), menos el resultado de restar las depreciaciones o amortizaciones acumuladas actualizadas al cierre del ejercicio gravable anterior listados en la columna (k) y las depreciaciones o amortizaciones acumuladas históricas al cierre del ejercicio gravable anterior listados en la columna (j). Matemáticamente (p – o) – (k – j). Los resultados obtenidos deben ser acreditados o cargados, en el caso de enajenación o retiro, a las correspondientes cuentas de depreciación o amortización acumuladas. 3) Reajuste regular neto por inflación de los activos no monetarios existentes al cierre del ejercicio gravable actual. Este resultado se obtiene de la columna (r) y debe ser acumulado en la cuenta Reajustes por Inflación. Este monto debe ser igual a la diferencia entre los numerales (1) y (2) precedentes.

Parágrafo Primero: Mediante este procedimiento, los costos netos actualizados de los activos no monetarios enajenados o retirados quedan automáticamente cargados a la renta gravable y no deben hacerse otros asientos de ajuste por este motivo.

Parágrafo Segundo: Deben excluirse de las inversiones contabilizadas por el método de participación patrimonial, la participación en las utilidades o pérdidas de las filiales o afiliadas, con cargo o crédito según sea el caso a la cuenta Exclusiones Fiscales Históricas al Patrimonio, incluyendo la disminución de la inversión como consecuencia de los dividendos recibidos de las filiales y las afiliadas contabilizadas por el método de participación patrimonial, considerándose los mismos como una disminución del patrimonio desde el decreto de cobro hasta la fecha de cierre.

[149] Artículo 105 del RLISLR: (…) 3. Hoja de trabajo de los pasivos no monetarios realizables o no:

a) Descripción del pasivo. b) Fechas de adquisición de los pasivos no monetarios existentes a la fecha de cierre del primer ejercicio gravable. c) Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] del mes de cierre del ejercicio gravable. d) Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] del mes correspondiente a la fecha de adquisición. e) Factores de actualización desde la fecha de adquisición hasta el mes de cierre del primer ejercicio gravable. Este es el resultado de dividir los índices de la columna (c) entre los índices de la columna (d). Todos los índices y el factor resultante deben ser expresados con cinco decimales como mínimo. f) Costos de adquisición de los pasivos no monetarios existentes a la fecha del primer ejercicio gravable. g) Costos de adquisición actualizados desde la fecha de adquisición hasta el mes de cierre del primer ejercicio gravable. Estos resultados se obtienen multiplicando los costos históricos listados en la columna (f) por los factores de actualización listados en la columna (e). h) Realizaciones acumuladas históricas, sobre pasivos realizables, tales como créditos diferidos, al cierre del primer ejercicio gravable. i) Realizaciones acumuladas actualizadas al cierre del primer ejercicio gravable. Estas cifras se obtienen multiplicando las realizaciones acumuladas históricas listadas en la columna (h) por los factores de actualización obtenidos en la columna (e). j) Ajuste inicial por inflación de los costos históricos, resultado de las diferencias entre los costos de adquisición actualizados listados en la columna (g) y los costos de adquisición históricos listados en la columna (f). k) Ajuste inicial por inflación de las realizaciones acumuladas históricas, resultado de las diferencias entre realizaciones acumuladas actualizadas listadas en la columna (i) y realizaciones acumuladas históricas listadas en la columna (h).

l) Ajuste inicial por inflación neto obtenido de la diferencia entre las cifras listadas en la columna (j) y las cifras listadas en la columna (k). m) Resumen del detalle que servirá de base para el asiento inicial por inflación de los pasivos no monetarios realizables o no, existentes a la fecha de cierre del primer ejercicio gravable: 1) Ajuste inicial

por inflación en el primer ejercicio gravable a los costos de adquisición de los pasivos no monetarios realizables o no. Estos resultados se obtienen de la columna (j) y deben ser acreditados a las respectivas cuentas de pasivo. 2) Ajuste inicial por inflación en el primer ejercicio gravable a las realizaciones acumuladas de los pasivos no monetarios. Estos resultados se obtienen de la columna (k) y deben ser cargados a las respectivas cuentas de realización acumulada. 3) El ajuste inicial neto por inflación a la fecha del cierre del primer ejercicio gravable, totalizado en la columna (l) se carga a la cuenta Actualización del Patrimonio. Este resultado debe ser igual a la diferencia entre los totales de los numerales (1) y (2) precedentes (…)

[150] Artículo 118 del RLISLR: El contribuyente deberá llevar un registro de control fiscal que muestre los cálculos de las actualizaciones indicadas en el artículo 116 de este Reglamento para los pasivos no monetarios existentes al cierre del ejercicio gravable anterior o al cierre de gravable actual, total o parcialmente realizados durante el ejercicio gravable o no realizados, que contenga por lo menos las siguientes columnas en una hoja de trabajo: a) Descripción del pasivo. b) Fechas de adquisición. c) Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] del mes correspondiente a la fecha de adquisición. d) Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] del mes correspondiente a la fecha de cierre del ejercicio gravable anterior. e) Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] del mes correspondiente a la fecha de cierre del ejercicio gravable actual. f) Factores de actualización desde la fecha de adquisición hasta el mes de cierre del ejercicio gravable anterior. Este es el resultado de dividir los índices de la columna (d) entre los índices de la columna (c). Todos los índices y el factor resultante deben ser expresados con cinco decimales como mínimo. g) Factores de actualización desde la fecha de adquisición hasta el mes de cierre del ejercicio gravable actual. Este es el resultado de dividir los índices de la columna (e) entre los índices de la columna (c). Todos los índices y el factor resultante deben ser expresados con cinco decimales como mínimo. h) Costos de adquisición históricos de los pasivos no monetarios existentes a la fecha de cierre del ejercicio gravable anterior. Las cifras listadas en esta columna deben coincidir con las de la columna (m) del ejercicio gravable anterior. i) Costos de adquisición actualizados desde la fecha de adquisición hasta el mes de cierre del ejercicio gravable anterior. Estos resultados se obtienen multiplicando los costos de adquisición históricos listados en la columna (h) por los factores de actualización listados en la columna (f). Las cifras listadas en esta columna deben coincidir con las de la columna (n) del ejercicio gravable anterior. j) Realizaciones históricas acumuladas sobre pasivos realizables, al cierre del ejercicio gravable anterior. Las cifras listadas en esta columna deben ser iguales a las cifras listadas en la columna (o) del ejercicio gravable anterior. k) Realizaciones acumuladas actualizadas al cierre del ejercicio gravable anterior. Las cifras listadas en esta columna deben ser iguales a las cifras listadas en la columna (p) del ejercicio gravable anterior. Estos resultados se obtienen multiplicando las cifras de las realizaciones acumuladas históricas listadas en la columna (j) por los factores de actualización listados en la columna (f). l) Reajuste regular por inflación acumulado al cierre de ejercicio gravable anterior. Estos resultados se obtienen de las diferencias entre los costos de adquisición actualizados hasta el mes de cierre del ejercicio gravable anterior y los costos de adquisición históricos listados en las columnas (i) y (h), menos las diferencias entre las realizaciones acumuladas actualizadas y las históricas listadas en las columnas (k) y (j). Expresado matemáticamente, (i – h) – (k – j). Las cifras listadas en esta columna deben coincidir con las cifras listadas en la columna (q) del ejercicio gravable anterior. m) Costos de adquisición históricos de los pasivos no monetarios existentes a la fecha de cierre del ejercicio gravable actual. n) Costos de adquisición actualizados desde la fecha de adquisición hasta el mes de cierre del ejercicio gravable actual. Estos resultados se obtienen de multiplicar los costos de adquisición históricos listados en la columna (m) por los factores de actualización listados en la columna (g). o) Realizaciones acumuladas históricas acumuladas al cierre del ejercicio gravable actual. p) Realizaciones acumuladas actualizadas al cierre del ejercicio gravable actual, actualizadas desde la fecha de adquisición hasta el mes de cierre del ejercicio gravable actual. Estos resultados se obtienen multiplicando las realizaciones acumuladas históricas listadas en la columna (o) por los factores de actualización listados en la columna (g). q) Reajuste por inflación acumulado al cierre de ejercicio gravable actual. Estos resultados se obtienen de las diferencias entre los costos de adquisición actualizados hasta el mes de cierre del ejercicio gravable actual y los costos de adquisición históricos listados en las columnas (n) y (m), menos las diferencias entre las realizaciones acumuladas actualizadas y las realizaciones acumuladas históricas listadas en las columnas (p) y (o). Expresado matemáticamente, (n – m) – (p – o)]. r) Reajuste regular neto por inflación del ejercicio. Este resultado se obtiene de la diferencia entre el reajuste acumulado al cierre del ejercicio gravable actual de la columna (q) y el reajuste acumulado al cierre del ejercicio gravable anterior de la columna (l). s) Resumen del detalle que servirá de base para el asiento por el reajuste regular por inflación. 1) Reajuste regular por inflación a los costos de adquisición de los pasivos no monetarios. Este resultado se obtiene de la diferencia entre los costos de adquisición actualizados hasta la fecha de cierre del ejercicio gravable actual listados en la columna (n) y los costos de adquisición históricos de los pasivos no monetarios existentes a la fecha de cierre del ejercicio gravable actual listados en las columnas (m), menos la diferencia entre los costos de adquisición de los pasivos no monetarios existentes a la fecha de cierre del ejercicio gravable anterior actualizados a esa fecha, listados en la columna (i) y los costos de

- El asiento de transferencia de la cuenta Reajustes por Inflación a la cuenta Actualización del Patrimonio[151].
- El Balance General Fiscal Actualizado a la fecha de cierre de cada ejercicio gravable[152].
- Libro mayor mostrando el movimiento durante el ejercicio para las cuentas fiscales, Reajuste por Inflación, Actualización de Patrimonio y Exclusiones Fiscales al Patrimonio[153].
- Cualquier otra información que fuere necesaria para demostrar la validez de la información registrada.
- Una conciliación entre los resultados históricos del ejercicio y la renta gravable.

j) Tarifas

Dando una mirada a los países de Latinoamérica, notamos que todos, a excepción de Venezuela y Costa Rica, tienen un sistema de tarifas totalmente proporcional. Para el caso que nos ocupa, se cuenta con ciertas tipo-

---

adquisición históricos existentes a la fecha de cierre del ejercicio gravable anterior, listados en la columna (h). Expresado matemáticamente (n – m) – (i – h). Los resultados deben ser acumulados a las correspondientes cuentas de pasivo. 2) Reajuste regular por inflación de las realizaciones acumuladas cuando correspondan. Este resultado se obtiene al restar las realizaciones acumuladas actualizadas al cierre del ejercicio gravable actual listadas en las columna (p) y las realizaciones acumuladas históricas al cierre del ejercicio gravable anterior listadas en la columna (o), menos el resultado de restar las realizaciones acumuladas actualizadas al cierre del ejercicio actual listados en la columna (k) y las realizaciones acumuladas históricas al cierre del ejercicio gravable anterior listados en la columna (j). Matemáticamente (p – o) – (k – j). Los resultados obtenidos deben ser acumulados a las correspondientes cuentas de realización acumuladas. 3) Reajuste regular neto por inflación de los pasivos no monetarios existentes al cierre del ejercicio gravable actual. Este resultado se obtiene de la columna (r) y debe ser acumulado en la cuenta Reajustes por Inflación. Este monto debe ser igual a la diferencia entre los numerales (1) y (2) precedentes.

[151] Artículo 122 del RLISLR: El saldo de la cuenta denominada Reajustes por Inflación, una vez practicadas las operaciones señaladas en este Capítulo, reflejará el aumento o disminución de los enriquecimientos o pérdidas previamente determinados por el contribuyente a los fines de la Ley. Deberá cancelarse con crédito o débito, según el caso, a la cuenta de Actualización del Patrimonio, la cual se considerará como parte del patrimonio neto tributario del contribuyente a partir del último día del ejercicio tributario. Tal saldo, según el caso, deberá aumentar o disminuir los enriquecimientos o pérdidas del ejercicio gravable.

[152] Artículo 111 RLISLR: (…) Parágrafo Único: Para realizar este asiento, el contribuyente debe reajustar el Balance General Fiscal Actualizado al cierre del ejercicio anterior con la variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC) [INPC producto de la Reforma de 2014] durante el ejercicio gravable. La diferencia entre el patrimonio neto ajustado y el reajustado de dicho balance general es el monto a cargar o a acreditar a la cuenta Reajustes por Inflación. El contribuyente debe registrar en los libros fiscales exigidos por la Ley y este Reglamento, en cada ejercicio gravable, el Balance General Fiscal Actualizado ajustado comparado con el reajustado que demuestra los resultados para este asiento.

[153] Artículo 110 del RLISLR: (…) Parágrafo Segundo: El mayor o menor valor que se produzca al reajustar el patrimonio neto al inicio del ejercicio, así como los activos y pasivos no monetarios y los aumentos y disminuciones de patrimonio durante el ejercicio, distintos a las ganancias o las pérdidas del período, serán acumulados en una cuenta o partida de conciliación fiscal que se denominará Reajuste por Inflación, la cual se tomará en consideración a los efectos de la determinación del enriquecimiento neto gravable, en la forma y condiciones que establecen la Ley y este Reglamento. Al cierre de cada ejercicio tributario el saldo de la cuenta Reajuste por Inflación se transferirá a la cuenta Actualización de Patrimonio (…)

logías que están distribuidas por tramos, cumpliendo con lo previsto en el RLISLR, que de seguido detallamos:

> Artículo 124: A los fines de la aplicación de las tarifas 1, 2 y 3 previstas en los artículos 50, 52 y 53 de la Ley respectivamente, previamente deberán efectuarse, en cuanto procedan, las operaciones que se expresan a continuación, en el orden indicado en este artículo:
>
> 1. Ubicar por separado los enriquecimientos netos correspondientes a las respectivas tarifas de la Ley.
> 2. Compensar las pérdidas netas sufridas en el ejercicio gravable con los enriquecimientos netos del mismo, todo de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo 126 de este Reglamento.
> 3. Aplicar al enriquecimiento global neto los correspondientes desgravámenes previstos en los artículos 60 y 61 de la Ley [59 y 60 de la LISLR 2015], tomando en consideración lo dispuesto en el Capítulo II del presente Título.
> 4. Compensar las pérdidas de explotación de años anteriores a que se refiere el artículo 55 de la Ley, de acuerdo con el procedimiento señalado en el artículo 129 de este Reglamento.
>
> Parágrafo Primero: Los enriquecimientos gravables con impuestos proporcionales distintos de los establecidos en los literales a y b del artículo 53 de la Ley, se excluirán de las compensaciones y traslados de pérdidas a que se refieren el ordinal 2 y 4 de este artículo.
>
> Parágrafo Segundo: Las pérdidas derivadas de actividades económicas o de bienes cuyos enriquecimientos estén exentos o exonerados del impuesto, se excluirán a los fines de este Título.

El sistema de ISLR establece tres (3) tipos de tarifas, tal como de seguido detallamos:

i. Tarifa 1: Aplicable a personas naturales

Cuadro de Tarifa 1 del ISLR

Tramo	*Rango*	*Tarifa - Sustraendo*
1	Por la fracción comprendida hasta 1.000 U.T.	6%
2	Por la fracción comprendida que excede de 1.000 U.T. hasta 1.500 U.T.	9%-30
3	Por la fracción comprendida que excede de 1.500 U.T. hasta 2.000 U.T.	12%-75
4	Por la fracción comprendida que excede de 2.000 U.T. hasta 2.500 U.T.	16%-155
5	Por la fracción comprendida que excede de 2.500 U.T. hasta 3.000 U.T.	20%-255
6	Por la fracción comprendida que excede de 3.000 U.T. hasta 4.000 U.T.	24%-375
7	Por la fracción comprendida que excede de 4.000 U.T. hasta 6.000 U.T.	29%-575
8	Por la fracción que exceda de 6.000 U.T.	34%-875

Tabla 1: Fuente LISLR

Para personas naturales que se consideren no residentes en el país, la tarifa aplicable será del treinta y cuatro por ciento (34%).

ii. Tarifa 2: Aplicable a personas jurídicas

Cuadro de Tarifa 2 del ISLR

Tramo	*Rango*	*Tarifa - Sustraendo*
1	Por la fracción comprendida hasta 2.000 U.T.	15%
2	Por la fracción comprendida que excede de 2.000 U.T. hasta 3.000 U.T.	22%-140
3	Por la fracción que exceda de 3000 U.T.	34%-500

Tabla 2: Fuente LISLR

Para el caso de actividades bancarias, financiera, de seguros y reaseguros domiciliados en el país, aplicará una tarifa proporcional del cuarenta por ciento (40%).

iii. Tarifa 3:

Cuadro de Tarifa 3 del ISLR

Descripción	*Tarifa*
Por regalías y demás participaciones análogas	60%
Por explotación de hidrocarburos y demás actividades conexas	50%

Tabla 3: Fuente LISLR

k) Plazos

De acuerdo a la LISLR, en concordancia con el Artículo 146[154] del RLISLR, el plazo para la determinación y declaración del impuesto será hasta el tercer mes, luego de finalizar el ejercicio fiscal; a excepción de los sujetos pasivos especiales, quienes deberán cumplir con el calendario que para tales efectos diseñe la Administración Tributaria.

l) Beneficios Fiscales

Todo nexo puede ser cortado con una tijera. Ese es el efecto que genera cualquier dispensa fiscal, donde no se evita el nacimiento del hecho imponible, pero si la obligación del pago del tributo en cuestión. Esta tijera imaginaria puede hacer un corte total o parcial de la carga tributaria y a su vez crea nuevos deberes formales que garanticen que el beneficio redunde en efectos multiplicadores en el sector afectado positivamente o en otros de forma indirecta. Podemos mencionar principalmente a zonas fran-

[154] Artículo 146: Las declaraciones de rentas definitivas deberán ser presentadas dentro de los tres (3) meses siguientes a la terminación del ejercicio gravable del contribuyente, ello sin perjuicio de las prórrogas que otorgue la Administración Tributaria.
Parágrafo Único: Los plazos legales y reglamentarios se contarán de acuerdo a lo establecido en el Código Orgánico Tributario.

cas, rebajas por nuevas inversiones y rebajas por nuevos empleados en una lejana Ley de 1999.

De acuerdo a la reforma de diciembre de 2015, las rebajas por nuevas inversiones fueron eliminadas en su totalidad, como ya fue descrito con anterioridad cuando abordamos los cambios de las distintas reformas llevadas a cabo hasta la fecha.

m) Estimada de Rentas

De conformidad con lo previsto en la normativa, los sujetos pasivos estarán en la obligación de pagar anticipos de impuesto dependiendo de las características de los mismos. Para el caso de personas naturales bajo relación de dependencia, el procedimiento estará regulado a través de la preparación del ARI por parte del mismo trabajador, mientras que para el caso de entidades jurídicas deberá ser preparada en los términos, condiciones y plazos previstos en la LISLR y el RLISLR.

Con este requerimiento, la Administración Tributaria garantiza recaudar de forma anticipada el tributo que se causará al final del ejercicio fiscal, convirtiéndose esto en un crédito líquido y exigible a favor del contribuyente al momento de determinar y pagar el impuesto definitivo.

n) Rentas Presuntas

Las rentas presuntas son un tema tímidamente analizado por la doctrina, considerando que son supuestos que aplican a ciertos segmentos y tamaños de negocio que tienen amplia interrelación con entidades o personas no domiciliadas en el país, siendo este un grupo que ha venido disminuyendo de forma paulatina durante las últimas décadas. Más allá de eso, su simpleza técnica tampoco requiere de mayor estudio pormenorizado, considerando que sirve principalmente de complemento procedimental en el marco del régimen de retenciones en la fuente.

En términos prácticos la base presunta persigue simular la renta neta fiscal probable, dependiendo del servicio prestado por sujetos de derecho sin domicilio fiscal en el país, garantizándose la determinación de la capacidad contributiva para cada supuesto.

La LISLR, en concordancia con la normativa que regula las retenciones de dicho tributo tiene una íntima correlación, considerando que ambas normativas plantean el procedimiento técnico aplicable para el cálculo de

las exacciones previstas en la normativa, en ausencia de convenios para evitar la doble imposición fiscal.

De seguido, transcribimos los artículos previstos en la normativa, quienes detallan los porcentajes aplicables a fin de determinar las bases imponibles para cada supuesto:

> Artículo 34: Los enriquecimientos netos de los contribuyentes productores de películas en el exterior y similares para el cine o la televisión, estarán constituidos por el veinticinco por ciento (25%) de sus ingresos brutos (…)
> Artículo 35: Los enriquecimientos netos de las agencias de noticias internacionales estarán constituidos por el quince por ciento (15%) de sus ingresos brutos.
> (…)
> Artículo 36: Los enriquecimientos netos de las agencias o empresas de transporte internacional constituidas y domiciliadas en el exterior o constituidas en el exterior y domiciliadas en Venezuela, serán el diez por ciento (10%) de sus ingresos brutos. Estos ingresos estarán representados por la mitad del monto de los fletes y pasajes entre Venezuela y el exterior y viceversa y por la totalidad de los devengados por transporte y otras operaciones conexas realizadas en Venezuela.
> Artículo 37: Los enriquecimientos netos de los contribuyentes que desde el exterior remitan al país mercancías en consignación serán el veinticinco por ciento (25%) de sus ingresos brutos.
> (…)
> Artículo 38: Los enriquecimientos de las empresas de seguros o reaseguros no domiciliadas en el país, estarán constituidos por el treinta por ciento (30%) de sus ingresos netos causados en el país, cuando no exista exención de impuestos para las empresas similares venezolanas (…)
> Artículo 39: Los enriquecimientos netos de los contribuyentes no residentes o no domiciliados en Venezuela, provenientes de actividades profesionales no mercantiles, estarán constituidos por el noventa por ciento (90%) de sus ingresos brutos, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 41.
> Artículo 40: Los enriquecimientos netos derivados del transporte entre Venezuela y el exterior y viceversa, obtenidos en virtud de viajes no comprendidos dentro de las actividades previstas en el artículo 29 y en los Parágrafos Primero y Segundo del artículo 148 de esta Ley, serán igual al diez por ciento (10%) de la

> mitad del monto de los ingresos que se causen en el ejercicio gravable por fletes y pasajes.
> Artículo 41: Los enriquecimientos netos de los contribuyentes que desde el exterior suministren asistencia técnica o servicios tecnológicos a personas o comunidades que en función productora de rentas los utilicen en el país o los cedan a terceros, cualquiera sea la modalidad del pago o su denominación, estarán constituidos por las cantidades representativas del treinta por ciento (30%) de los ingresos brutos que obtengan por el suministro de asistencia técnica, y del cincuenta por ciento (50%) de los ingresos brutos que obtengan por el suministro de servicios tecnológicos.
> Artículo 45: En los casos de contratos de asistencia técnica y servicios tecnológicos servidos desde el exterior, que no discriminen las cuotas partes de ingresos correspondientes a cada concepto, se presumirá que el veinticinco por ciento (25%) de todo el ingreso corresponde a la asistencia técnica y el setenta y cinco por ciento (75%) a los servicios tecnológicos.
> Artículo 46: Cuando existiere un monto global o indiscriminado de ingreso correspondiente a remuneraciones u honorarios por asistencia técnica y servicios tecnológicos, en parte provenientes del exterior y en parte derivado de actividades realizadas en Venezuela, se considerará que el ingreso corresponde en un sesenta por ciento (60%) a servicios del exterior y en un cuarenta por ciento (40%) a servicios realizados en Venezuela. Los ingresos atribuibles a Venezuela admitirán los costos y las deducciones permitidos por esta Ley.
> Artículo 48: Los enriquecimientos netos provenientes de regalías y demás participaciones análogas, obtenidas por beneficiarios no domiciliados en el país, estarán constituidos por el noventa por ciento (90%) del monto obtenido por tales conceptos.
> (…)

Una vez verificada la base presunta que simula la renta neta fiscal, resta utilizar la tarifa prevista en la normativa, con el fin de garantizar la determinación tributaria respectiva, atendiendo la capacidad contributiva razonablemente apropiada a juicio del legislador.

o) Libro de Entradas y Salidas de Inventarios

Uno de los puntos más subestimados, pero con mayor potencial en procesos de fiscalización es lo concerniente a los libros de entradas y sali-

das de inventario, como medida de control fiscal. Este deber formal se encuentra previsto en el Artículo 177 del RLISLR:

> Artículo 177: Los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a llevar y mantener en el domicilio fiscal o establecimiento a través de medios manuales o magnéticos cuando la Administración Tributaria lo autorice, la siguiente información relativa al registro detallado de entradas y salidas de mercancías de los inventarios, mensuales, por unidades y valores así como, los retiros y autoconsumo de bienes y servicios.
> Parágrafo Único: La información a que se refiere este artículo podrá ser considerada como anexo de la declaración que se trate.

Tal como puede detallarse, su redacción sigue siendo confusa, por lo que de su interpretación restrictiva pudiesen darse ciertas interpretaciones excesivamente fiscalistas en contra de los sujetos pasivos.

IV. SUJETOS PASIVOS ESPECIALES

Cuando se inició la calificación de contribuyentes (sujetos pasivos) especiales en los noventa, siempre se pensó desde un estricto análisis operativo, que éstos serían de extrema ayuda para la Administración Tributaria, en aras de garantizar mayor eficiencia en la recaudación. En primera instancia, tenerlos más cerca proveería la posibilidad de mayor seguimiento en cuanto a la gestión de estas entidades (quienes en su mayoría eran líderes de sus respectivos mercados). Posteriormente, se convirtieron en los salvadores del impuesto al valor agregado a través del esquema de retenciones en la fuente, lo que sin duda alguna cambió la estructura recaudatoria del Estado, pasando a ser este tributo indirecto la primera fuente de recursos, y por ende, bastión actual del presupuesto de la nación 2017. Ya la relación bizarra venía desde hace tiempo alimentándose; sin embargo, un hito importante se dio con la reforma tributaria de noviembre de 2014, cuando se incluyó en el Artículo 108 del COT el incremento del doscientos por ciento (200%) sobre las multas que fuesen impuestas por ilícitos formales cometidos por sujetos pasivos especiales. Esto demuestra que la relación con esta tipología de contribuyentes siguió el camino de convertirse en discriminatoria e incluso abusiva.

Al final, nada tienen de especial, dado que su trato no es preferencial y por el contrario es abiertamente inconveniente recibir tal distinción, considerando que estas empresas deben invertir en recursos electrónicos, materiales y en talento humano para poder cumplir con las tareas que impone la Administración Tributaria Nacional y en algunos casos, la municipal.

Para continuar con este proceso bizarro, nos topamos con la Providencia mediante la cual se establece el Calendario de Sujetos Pasivos Especiales y Agentes de Retención para aquellas obligaciones que deben cumplirse para el año 2017, publicada en Gaceta Oficial N° 41.026, de fecha 8 de noviembre de 2016, quien nos muestra una nueva cara de lo que es la relación vivida entre el sujeto activo y los sujetos pasivos calificados como especiales. Nuevamente, nada tiene de especial la implementación de un cronograma bastante agresivo de recaudación, donde por ejemplo las empresas que sus RIF[155] terminen en 1/2; 4/8; 0/5 y 3/7 tuvieron fechas de

[155] PROVIDENCIA ADMINISTRATIVA QUE REGULA EL REGISTRO ÚNICO DE INFORMACIÓN FISCAL (RIF)
Capítulo I
Del Registro Único de Información Fiscal y su Funcionamiento

Artículo 1: Las personas naturales, las personas jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica que sean sujetos pasivos de tributos administrados por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) o que deban efectuar trámites ante cualquier Ente u Órgano de la Administración Pública, deberán inscribirse en el Registro Único de Información Fiscal (RIF), conforme a lo establecido en esta Providencia Administrativa. Igualmente deberán inscribirse en el Registro Único de Información Fiscal (RIF), los sujetos o entidades no residentes o no domiciliadas en la República Bolivariana de Venezuela, que no posean establecimiento permanente o base fija cuando realicen actividades económicas en el país o posean bienes susceptibles de ser gravados en el mismo.

Artículo 2: No están obligados a inscribirse en el Registro Único de Información Fiscal: a). Los extranjeros que ingresen temporalmente al país con visa de turista o transeúnte y no adquieran la condición de residente, de conformidad con lo previsto en el Código Orgánico Tributario, salvo que realicen actividades económicas en el país, posean bienes en el mismo o realicen alguna operación o actividad que así lo requieren. b). Los menores de edad que no posean bienes ni realicen actividades económicas.

Artículo 3: La solicitud de inscripción en el Registro Único de Información Fiscal (RIF), así como cualquier modificación, actualización u otro trámite relacionado con el mismo, deberá realizarse conforme a los requisitos y especificaciones técnicas establecidas en el Portal Fiscal.

Artículo 4: El número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) que se asigne, será único, exclusivo y excluyente, de carácter permanente, personal y de uso obligatorio en cualquier documento, solicitud, trámite, petición o actuación que se presente o realice entre cualquier Ente u Órgano de la Administración Pública, así como en las declaraciones, facturas u otros documentos que presente o emita el sujeto pasivo.

Artículo 5: Los sujetos pasivos deberán realizar la Inscripción en el Registro Único de Información Fiscal (RIF), dentro del término de los treinta días (30) hábiles siguientes, contados a partir de la constitución o del inicio de actividades, lo que ocurra primero. El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) podrá registrar de oficio a los sujetos obligados a Inscribirse en el Registro Único de Información Fiscal (RIF) o proceder a actualizar los datos respectivos.

Artículo 6: Los sujetos o entidades inscritos en el Registro Único de Información Fiscal (RIF), a los fines de la actualización de los datos contenidos en el mismo, deberán comunicar al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), dentro de un (1) mes de haberse producido, los hechos siguientes: a). Cambio de apellidos y nombres, razón social o denominación comercial del sujeto o de la entidad. b). Cambio de directores, administradores o de las personas que ejerzan la representación legal. c). Cambio de accionistas, con excepción de las empresas que coticen sus acciones en las bolsas de valores. d). Cambio de domicilio fiscal o electrónico. e). Venta del fondo de comercio o de todas sus existencias, que modifique la titularidad del mismo. f). Cese, paralización y reinicio de las actividades económicas habituales. g). Sujeción o no de tributos y disfrute de exenciones, exoneraciones y demás beneficios o incentivos fiscales. h). Instalación, mudanza o cierre permanente de establecimientos, tales como, casa matriz, sucursales, agendas, locales comerciales o de servicios, fábricas o plantas productivas, depósitos o almacenes, oficinas administrativas y demás lugares de desarrollo de la actividad o establecimientos permanentes. I). Cambio de actividad económica o de objeto social. J). Atraso, liquidación o quiebre de las sociedades. k) Modificación de categoría por ocurrencia de hechos, tales como, transformación, fusión, reorganización empresarial, apertura de la sucesión, entre otros. l). Cualquier otra modificación que pudiera afectar la situación del sujeto pasivo o que sea establecida por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), podrá solicitar de forma general o particular, en cualquier momento, a los sujetos pasivos, la actualización de los datos contenidos en el Registro Único de Información Fiscal (RIF).

Artículo 7: El cambio de la condición del sujeto pasivo en el Registro Único de Información Fiscal (RIF) como activo o inactivo, podrá ser determinada por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), de oficio o a solicitud del interesado, cuando se produzcan los supuestos siguientes: a). Extinción de la persona jurídica. b). Declaración judicial de quiebra. c). Muerte de la persona natural. d). Liquidación de la comunidad sucesoral. e). Culminación definitiva del contrato, en los casos de consorcios. f). Cualquier otra circunstancia que conlleve a la modificación de su condición de sujeto pasivo. El cambio de condición del sujeto pasivo en el Registro no lo releva del cumplimiento de las obligaciones tributarias, que se hubieren generado con anterioridad.

Capítulo II

Del Comprobante de Registro

Artículo 8: El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), previa comprobación del cumplimiento de las condiciones, requisitos y procedimientos establecidos, emitirá un Comprobante Digital del Registro Único de Información Fiscal (RIF).

Artículo 9: El Comprobante Digital del Registro Único de Información Fiscal (RIF) es personal e intransferible y tendrá una vigencia de tres (3) años contados a partir de la fecha de emisión. Su renovación deberá realizarse en un lapso no

plazo de enteramiento y pago antes del 16 de marzo de 2017. Eso quiere decir, que un hecho tan fortuito como el último número de RIF, marcó el ritmo de cierre contable de dichas empresas.

En el ambiente empresarial, muchas entidades transnacionales están acostumbradas a tener cierres bastante precisos en el mes de enero; no obstante, el proceso de auditoría de estados financieros es un proceso que debe cubrir fases de planificación para con ello poder garantizar a los usuarios de la información, que los datos puedan ser suficientemente evaluados, y con ello estar habilitados para preparar una "*declaración jurada*"

---

mayor a treinta (30) días hábiles después de su vencimiento. El Comprobante podrá ser impreso por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) o por los sujetos obligados a inscribirse, a través del Portal Fiscal.

Artículo 10: La validez y veracidad del Comprobante Digital del Registro Único de Información Fiscal (RIF), podrá ser verificada por el interesado a través del Portal Fiscal.

Artículo 11: Sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes, reglamentos y demás normas de carácter tributario, los sujetos Inscritos en el Registro Único de Información Fiscal (RIF), tendrán la obligación de: a). Presentar el Comprobante de Registro Único de Información Fiscal (RIF) cuando le fuere requerido por un funcionario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). b). Exhibir el Comprobante de Registro Único de Información Fiscal (RIF) en lugar visible de sus oficinas, sucursales o establecimientos. c). Reflejar el número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) en las facturas y demás documentos o contratos que expidan o suscriban. d). Indicar el número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) en las solicitudes o documentos que dirijan a los organismos oficiales de la República Bolivariana de Venezuela. e). Reflejar el número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) en los libros de contabilidad y demás libros auxiliares exigidos por las normas tributarias. f). Colocar en las etiquetas y empaques, el número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) del fabricante o importador. g). Indicar el número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) en los anuncios de publicidad en cine, televisión, periódicos, revistas, folletos, volantes, vallas e Internet. h). Reflejar el número del Registro Único de Información Fiscal (RIF) y otros datos del Registro, en todos los demás casos que determina el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Capítulo III

Disposición Transitoria Única.

Los sujetos pasivos que a la fecha de entrada en vigencia de esta Providencia Administrativa estén Inscritos en el Registro Único de Información Fiscal (RIF) y posean el Certificado expedido por Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) a través de la Forma SIR RIF 07, podrán hacer uso del mismo hasta la fecha de su vencimiento. Igualmente aquellos sujetos que se encuentren Inscritos en el Registro Único de Información Fiscal (RIF), que requieran del Comprobante Digital del Registro Único de Información Fiscal (RIF) y siempre que no haya ocurrido alguna de las circunstancias que impliquen su actualización, podrán imprimirlo siguiendo los procedimientos establecidos para ello, accediendo directamente al Portal Fiscal.

Capítulo IV

Disposiciones Finales, Primera.

El Incumplimiento de las disposiciones contenidas en la presente Providencia Administrativa, será sancionado de conformidad con lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario.

Segunda. La Gerencia de Recaudación del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) establecerá los procedimientos de depuración del Registro Único de Información Fiscal (RIF).

Tercera. A los afectos de esta Providencia Administrativa se entiende por Portal Fiscal la página Web http:www.seniat.gob.ve o cualquiera otra que sea creada por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) para sustituirla.

Cuarta. La presente Providencia Administrativa entrará en vigencia a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.

Quinta. Se deroga la Providencia Administrativa N° 0073 del 06/02/2006, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.389 de fecha 02/03/2006.

de ISLR. Ya el tiempo que tenían los sujetos pasivos especiales era bastante limitado, por lo que había que hacer esfuerzos por tener el cierre en el mes "*uno*", auditar en el mes "*dos*" y declarar en el mes "*tres*". Ahora todo se achicó a semanas, lo que sin duda alguna incrementa la probabilidad de errores en la preparación y presentación de formularios, que además podrían acarrear consecuencias jurídicas para los comprometidos con la actividad de autodeterminación tributaria.

Además de esto, seguimos en la vertiente de que para los contribuyentes cada día es más difícil planificarse, dado que contamos con un Estado que ha tomado los meses de noviembre y diciembre como las fechas propicias para realizar cambios legales, afectando con ello la certeza jurídica del administrado, quien se siente cada vez sea más vulnerado por la Administración Tributaria.

El Artículo 41 del COT y los mecanismos de defensa previstos en la norma *eiusdem*, serán los únicos elementos que tendrán los contribuyentes para discutir con la sordera funcional de hoy en día, pero de acuerdo a nuestro juicio, el grueso del problema será poder lidiar con cierres precisos, oportunos y de calidad mínima necesaria para poder cumplir con una obligación tan importante como la ya mencionada.

Para la incorporación de empresas dentro de la tipicidad de sujetos pasivos especiales se debe cumplir una serie de extremos legales previsto en la Providencia Administrativa 0685[156], encargada de establecer parámetros cuantitativos y cualitativos que permiten categorizar de forma medianamente eficiente a los distintos contribuyentes, y con ello darles un trato distintivo. Desde el Artículo 1 hasta el 21[157], se establecen las condiciones

[156] Publicada en Gaceta Oficial N° 38.622, de fecha 8 de Febrero de 2007.

[157] Artículo 1: Los sujetos pasivos calificados como especiales y notificados en forma expresa de tal condición por la Gerencia de Contribuyentes Especiales de la Región Capital y por las Gerencias Regionales de Tributos Internos, deberán sujetarse a las normas contenidas en esta Providencia, a los fines de la declaración y pago de sus obligaciones tributarias, del cumplimiento de los deberes formales y del cumplimiento de los deberes como agentes de retención o percepción de tributos.

Artículo 2: Podrán ser calificados como sujetos pasivos especiales, sometidos al control y administración de la respectiva Gerencia Regional de Tributos Internos de su domicilio fiscal, los siguientes sujetos pasivos:

a) Las personas naturales que hubieren obtenido ingresos brutos iguales o superiores al equivalente de siete mil quinientas unidades tributarias (7.500 U.T.) conforme a lo señalado en su última declaración jurada anual presentada, para el caso de tributos que se liquiden por períodos anuales, o que hubieren efectuado ventas o prestaciones de servicios por montos superiores al equivalente de seiscientas veinticinco unidades tributarias (625 U.T.) mensuales, conforme a lo señalado en cualquiera de las seis (6) últimas declaraciones, para el caso de tributos que se liquiden por períodos mensuales. Igualmente, podrán ser calificados como especiales las personas naturales que laboren exclusivamente bajo relación de dependencia y hayan obtenido enriquecimientos netos iguales o superiores a siete

mil quinientas unidades tributarias (7.500 U.T.), conforme a lo señalado en su última declaración del impuesto sobre la renta presentada.
b) Las personas jurídicas, con exclusión de las señaladas en el artículo 4 de esta Providencia, que hubieren obtenido ingresos brutos iguales o superiores al equivalente de treinta mil unidades tributarias (30.000 U.T.), conforme a lo señalado en su última declaración jurada anual presentada, para el caso de tributos que se liquiden por períodos anuales, o que hubieren efectuado ventas o prestaciones de servicios por montos iguales o superiores al equivalente de dos mil quinientas unidades tributarias (2.500 U.T) mensuales, conforme a lo señalado en una cualquiera de las seis (6) últimas declaraciones presentadas, para el caso de tributos que se liquiden por períodos mensuales.
c) Los entes públicos nacionales, estadales y municipales, los institutos autónomos y demás entes descentralizados de la República, de los Estados y de los Municipios, con domicilio distinto de la Región Capital que actúen exclusivamente en calidad de agentes de retención o percepción de tributos. En los casos de entes públicos nacionales, estadales y municipales, la calificación requerirá la previa autorización otorgada por la Gerencia de Recaudación.
d) Los contribuyentes que realicen operaciones aduaneras de exportación, con exclusión de los sujetos pasivos calificados por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital, conforme a lo dispuesto en esta Providencia.
e) Los sujetos que emitan o reciban Certificaciones de Débito Fiscal Exonerado, con exclusión de los sujetos pasivos calificados por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital, conforme a lo dispuesto en esta Providencia.
Los sujetos pasivos indicados en este artículo, cuyo domicilio fiscal se encuentre bajo la jurisdicción de una Gerencia Regional de Tributos Internos en la que no exista unidad de contribuyentes especiales, podrán ser calificados como sujetos pasivos especiales por la Gerencia Regional de Tributos Internos más cercana a su domicilio que cuente dentro de su estructura con la mencionada unidad.
A efectos de establecer los montos de ingresos brutos, ventas, prestación de servicios o enriquecimientos netos a los que se refieren los literales a) y b) del presente artículo, privará, de ser el caso, la estimación efectuada por la Administración Tributaria a partir de los procedimientos de verificación, fiscalización y determinación, así como la información obtenida por la Administración Tributaria de terceros con los que el sujeto pasivo especial guarde relación.
Artículo 3: Podrán ser calificados como sujetos pasivos especiales, sometidos al control y administración de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital, los siguientes sujetos pasivos, con domicilio fiscal en la jurisdicción de la Región Capital:
a) Las personas naturales que hubieren obtenido ingresos brutos iguales o superiores al equivalente de quince mil unidades tributarias (15.000 U.T.) conforme a lo señalado en su última declaración jurada anual presentada, para el caso de tributos que se liquiden por períodos anuales, o que hubieren efectuado ventas o prestaciones de servicios por montos superiores al equivalente de un mil doscientas cincuenta unidades tributarias (1.250 U.T.) mensuales, conforme a lo señalado en cualquiera de las seis (6) últimas declaraciones, para el caso de tributos que se liquiden por períodos mensuales. Igualmente, podrán ser calificados como especiales las personas naturales que laboren exclusivamente bajo relación de dependencia y hayan obtenido enriquecimientos netos iguales o superiores a quince mil unidades tributarias (15.000 U.T.), conforme a lo señalado en su última declaración del impuesto sobre la renta presentada.
b) Las personas jurídicas, con exclusión de las señaladas en el artículo 4 de esta Providencia, que hubieren obtenido ingresos brutos iguales o superiores al equivalente de ciento veinte mil unidades tributarias (120.000 U.T.), conforme a lo señalado en su última declaración jurada anual presentada, para el caso de tributos que se liquiden por períodos anuales, o que hubieren efectuado ventas o prestaciones de servicios por montos iguales o superiores al equivalente de diez mil unidades tributarias (10.000 U.T.) mensuales, conforme a lo señalado en una cualquiera de las seis (6) últimas declaraciones presentadas, para el caso de tributos que se liquiden por períodos mensuales.
c) Los entes públicos nacionales, estadales y municipales, los institutos autónomos y demás entes descentralizados de la República, de los Estados y de los Municipios que actúen exclusivamente en calidad de agentes de retención o percepción de tributos. En los casos de entes públicos nacionales, estadales y municipales, la calificación requerirá la previa autorización otorgada por la Gerencia de Recaudación.
d) Las personas naturales o jurídicas que fueren socios, directores, gerentes, administradores o representantes de sociedades y demás entes calificados como sujetos pasivos especiales por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital, con independencia del monto anual de ingresos brutos o volúmenes anuales de ventas o prestaciones de servicios y no obstante la denominación que se hubiera otorgado en los estatutos o actas de los entes calificados con sujetos pasivos especiales.
A efectos de establecer los montos e ingresos brutos, ventas, prestación de servicios o enriquecimientos netos a los que se refieren los literales a y b del presente artículo, privará, de ser el caso, la estimación efectuada por la Adminis-

tración Tributaria a partir de los procedimientos de verificación, fiscalización y determinación, así como la información obtenida por la Administración Tributaria de terceros con los que el sujeto pasivo especial guarde relación.
Artículo 4: Podrán ser calificados como sujetos pasivos especiales, sometidos al control y administración de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital, independientemente del lugar de ubicación de su domicilio fiscal, los siguientes sujetos pasivos:
a) Los dedicados a las actividades primarias, industriales y de transporte de hidrocarburos, o a la comercialización de hidrocarburos y sus derivados para su exportación; los que en virtud de la transición de los Convenios Operativos a empresas mixtas, hayan asumido las operaciones de los campos petroleros; y los constituidos en empresas mixtas que se creen de conformidad con lo previsto en la Ley Orgánica de Hidrocarburos.
b) Los accionistas de las empresas mixtas que se dediquen a las actividades primarias, industriales y de transporte de hidrocarburos o a la comercialización de hidrocarburos y sus derivados para su exportación;
c) Los que realicen operaciones en materia de hidrocarburos o actividades conexas en virtud de Convenios Operativos, de Exploración y Explotación a Riesgo bajo el Esquema de Ganancias Compartidas o de Asociaciones Estratégicas, celebrados conforme a lo dispuesto en la Ley que Reserva al Estado la Industria y el Comercio de Hidrocarburos.
d) Los que en razón de su actividad se constituyan en los principales proveedores, contratistas y prestadores de servicios, de los sujetos mencionados en los literales a), b) y c) de este artículo.
e) Los que se constituyan en tenedores de acciones de los sujetos mencionados en los literales a) y c) de este artículo
f) Los que realicen operaciones de exploración, explotación, procesamiento, industrialización, transporte, distribución y comercio interno o externo de gas natural.
g) Los dedicados a actividades de explotación de minas o actividades conexas.
Las interpretaciones acerca de las actividades y operaciones a que se refiere el presente artículo se sujetarán a las definiciones que al respecto contengan las leyes especiales que regulen cada materia.
Artículo 5: Los sujetos calificados y notificados como especiales, a excepción de los señalados en el literal a) del artículo 4 de esta Providencia, deberán presentar sus declaraciones y efectuar los pagos a que haya lugar por concepto de tributos, multas, intereses y demás accesorios, exclusivamente en el lugar indicado en la respectiva notificación, aunque posean establecimientos o explotaciones para la realización de sus operaciones situados en lugares distintos y sin perjuicio de la utilización de mecanismos de declaración y pagos por medios electrónicos u otros que establezca la Administración Tributaria.
Los contribuyentes señalados en el literal a) del artículo 4 de esta Providencia, deberán presentar sus declaraciones definitivas, estimadas y sustitutivas de impuesto sobre la renta e impuesto a los activos empresariales, y efectuar los pagos a que hubiere lugar por tales conceptos, incluidos sus correspondientes anticipos, directamente ante las Oficinas de la Tesorería Nacional ubicadas en Banco Central de Venezuela, dentro de los plazos establecidos para ello en las leyes y reglamentos respectivos, debiendo remitir a la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital copia de las declaraciones y planillas de pago respectivas, dentro de los dos (2) días hábiles siguientes a la fecha de cumplimiento de sus obligaciones tributarias y sin perjuicio del establecimiento de mecanismos de declaración y pagos por medios electrónicos u otros que autorice la Administración Tributaria.
Los pagos que realicen los contribuyentes señalados en el literal a) del artículo 4 de esta Providencia, directamente ante las Oficinas de la Tesorería Nacional ubicadas en el Banco Central de Venezuela, se computarán como recaudación del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).
Artículo 6: Las declaraciones relativas al impuesto sobre la renta y al impuesto a los activos empresariales, a excepción de las correspondientes a los sujetos pasivos mencionados en el literal a) del artículo 4, deberán ser presentadas y efectuados los respectivos pagos, en las fechas que se indiquen en el calendario que publicará anualmente el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, (SENIAT), sin perjuicio del establecimiento de mecanismos de declaración y pagos por medios electrónicos u otros que disponga la Administración Tributaria.
Las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos mencionados en esta Providencia, correspondiente al impuesto al valor agregado o a cualquier otro tributo administrado por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, SENIAT, no mencionado expresamente en este artículo, así como las relativas a retenciones o percepciones, deberán ser presentadas y efectuados los respectivos pagos, en las fechas que se indiquen en el calendario que publicará anualmente el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), sin perjuicio del establecimiento de mecanismos de declaración y pagos por medios electrónicos.
Los impuestos retenidos por conceptos de ganancias fortuitas o enajenación de acciones, deberán ser enterados dentro de los plazos establecidos en la Ley de Impuesto Sobre la Renta y en el Reglamento Parcial de dicha ley en materia de retenciones.
Artículo 7: Los sujetos pasivos calificados y notificados como especiales deberán presentar sus recursos, realizar cualquier trámite propio de su condición de sujeto pasivo, así como las notificaciones de pérdida o traslado y solicitu-

des de revocación de calificación, en la dirección señalada en la respectiva notificación, sin perjuicio de la utilización del domicilio electrónico en los términos establecidos en el Código Orgánico Tributario.
Artículo 8: Perderán la calificación de especiales:
1. Los sujetos pasivos personas naturales, con su muerte.
2. Los sujetos pasivos personas jurídicas, con su liquidación.
No obstante continuarán bajo el control de la Gerencia Regional que hubiere notificado la calificación de sujeto pasivo especial.
Artículo 9: Las Gerencias Regionales de Tributos Internos podrán revocar la calificación de especial a los sujetos pasivos señalados en los literales a) y b) de los artículos 2 y 3 de la presente Providencia, en los casos que hayan registrado durante los dos (2) últimos ejercicios anuales, ingresos brutos inferiores al mínimo establecido para su calificación. A tal efecto, la Administración Tributaria podrá efectuar las verificaciones y fiscalizaciones que estime necesarias, salvo que hayan sido objeto de fiscalización respecto a los dos (2) últimos ejercicios anuales.
Artículo 10: En los casos de disolución de sociedades mercantiles de acuerdo a lo dispuesto en la legislación aplicable, el sujeto pasivo deberá presentar copia del Acta de Asamblea debidamente registrada y publicada, en la que se declare la disolución. En tales casos la calificación asignada se mantendrá hasta tanto se verifique la distribución final del patrimonio. En los casos de quiebra, el sujeto pasivo deberá presentar copia certificada de la sentencia definitiva de declaratoria de quiebra.
Artículo 11: Cuando se produzca la fusión de un sujeto pasivo especial con otro sujeto pasivo que tuviere o no dicha calificación, deberá notificarse a las respectivas Gerencias Regionales de los sujetos fusionados, dentro del plazo de cinco (5) días hábiles de producida. Cuando por efecto de la fusión se produzca la extinción del sujeto pasivo especial, la Gerencia Regional del domicilio fiscal del sujeto pasivo resultante de la fusión, calificará de especial al sujeto resultante de la fusión, dentro del plazo de tres (3) días hábiles de notificada la misma. No se requerirá una nueva calificación cuando el sujeto subsistente de la fusión tuviere ya la calificación de sujeto pasivo especial. El control de los sujetos extinguidos o absorbidos corresponderá a la Gerencia Regional del domicilio fiscal del sujeto pasivo especial subsistente o resultante de la fusión.
En tales casos, deberá acompañarse a la respectiva notificación, la copia certificada del registro y publicación del respectivo acuerdo de fusión, teniendo ésta efectos en los plazos y previo el cumplimiento de los requisitos que exija la normativa aplicable.
Artículo 12: En los casos de liquidación de institutos autónomos deberá presentarse copia del acto administrativo publicado en la Gaceta Oficial en la que se acuerde su liquidación.
Artículo 13: Cuando se produzca la muerte de un sujeto calificado como especial, sus causahabientes o herederos deberán presentar copia certificada del acta de defunción.
Artículo 14: El sujeto calificado como especial deberá notificar el cambio de su domicilio fiscal conforme a lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario.
Artículo 15: El cambio de domicilio no modifica la calificación de sujeto pasivo especial, pero la Gerencia Regional de Tributos Internos de su nuevo domicilio fiscal deberá notificar el lugar en el que deberán cumplirse sus deberes y obligaciones indicados en esta Providencia.
Hasta tanto la Gerencia Regional de Tributos Internos de su nuevo domicilio fiscal no efectúe la notificación a la que se refiere el encabezamiento de este artículo, el sujeto pasivo especial deberá continuar cumpliendo sus deberes y obligaciones ante la Gerencia Regional que le hubiere calificado como tal.
Artículo 16: En los casos en que un sujeto pasivo calificado como especial por otra Gerencia Regional de Tributos Internos, sea posteriormente calificado y notificado como especial por la Gerencia Regional de Tributos Internos de su nuevo domicilio fiscal, aplicarán las siguientes disposiciones:
a) Si el cambio de domicilio se produce durante el procedimiento de verificación, continuará realizando el mismo la Gerencia Regional que lo hubiere iniciado, debiendo, una vez notificada la resolución respectiva, remitir el expediente a la Gerencia competente para tramitar y decidir el recurso jerárquico, en el caso de que dicho recurso hubiera sido interpuesto.
b) Si el cambio de domicilio se produce durante el procedimiento de fiscalización, continuará realizando el mismo la Gerencia Regional que lo hubiere iniciado, debiendo, una vez notificada el acta de reparo, remitir el expediente a la Gerencia Regional del nuevo domicilio fiscal, en la que se iniciará el sumario administrativo, siempre y cuando el sujeto pasivo especial no hubiere aceptado el reparo y pagado la totalidad del tributo omitido dentro del plazo indicado en el artículo 185 del Código Orgánico Tributario, en cuyo caso la Gerencia Regional de Tributos Internos que inició el procedimiento emitirá la resolución y calculará los intereses moratorios, conforme a lo indicado en el artículo 186 del referido Código. En los casos en que el sujeto especial acepte parcialmente el reparo, la Gerencia Regional de Tributos Internos que hubiere iniciado el procedimiento, deberá remitir el expediente a la Gerencia Regional de

que permiten a la Administración Tributaria designar de forma objetiva, los contribuyentes que formarán parte de dicha base de sujetos pasivos especiales de forma centralizada o por región, dependiendo de las características de las entidades.

Nos permitimos incorporar gran parte de dicha Providencia dada la relevancia que hoy genera el ser calificado como sujeto pasivo especial, considerando el impacto que esto genera en contribuyentes que estructuralmente no se encuentran aptos para poder afrontar el hecho de dirigir recursos económicos y disponer de talento humano para llevar a cabo tareas como agente de retención del IVA (y en muchos municipios, incluso de retenciones de dicho tenor), so pena de ser severamente sancionados en caso de incumplimiento de las normativas aplicables, más cuando podemos

---

Tributos Internos del nuevo domicilio fiscal, a los fines de que ésta emita la resolución y liquide los intereses moratorios conforme a lo indicado en el artículo 186 del Código Orgánico Tributario y conozca del sumario administrativo.

c) Si el cambio de domicilio se produce durante el sumario administrativo, continuará conociendo del mismo la Gerencia Regional que lo hubiere iniciado, debiendo, una vez notificada la Resolución Culminatoria del Sumario, remitir el expediente a la Gerencia competente para tramitar y decidir el recurso jerárquico, en caso de que dicho recurso hubiere sido interpuesto.

d) Si el cambio de domicilio se produce después de la interposición de recursos administrativos y judiciales, continuará en conocimiento de los mismos la Gerencia que, de acuerdo a las normas aplicables, ostentaba la competencia antes de efectuarse el cambio de domicilio. Si el cambio se produce durante el juicio ejecutivo continuará conociendo del mismo la Gerencia Regional que lo hubiere iniciado.

e) Cuando el cambio de domicilio se produzca en el transcurso del procedimiento de repetición de pagos o de recuperación de tributos, continuará conociendo del mismo la Gerencia Regional ante la cual se hubiere iniciado, hasta su resolución definitiva.

f) Cuando el cambio de domicilio se produzca hacia una Gerencia Regional de Tributos Internos en la que no exista unidad de sujetos pasivos especiales, la Gerencia de Recaudación, de conformidad con lo dispuesto en el aparte único de artículo 34 del Código Orgánico Tributario, podrá establecer un domicilio especial los fines del cumplimiento de los deberes señalados en esta Providencia.

Las reglas contenidas en este artículo serán aplicables, igualmente, en los casos en que un sujeto pasivo calificado como especial por otra Gerencia Regional de Tributos Internos, sea posteriormente calificado y notificado como especial por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital, en virtud de lo establecido en la presente Providencia.

Artículo 17: El incumplimiento de los deberes establecidos en la presente Providencia, será sancionado conforme a lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario.

Artículo 18: El Gerente Regional de Tributos Internos competente por razón del domicilio podrá comisionar a funcionarios adscritos a otras Gerencias Regionales de Tributos Internos o a las Gerencias de Aduanas Principales o Subalternas, para la práctica de actuaciones necesarias para el ejercicio de sus atribuciones de verificación, fiscalización y determinación de tributos, en los casos que los sujetos pasivos calificados como especiales, tengan oficinas, sucursales o establecimientos en lugares distintos de su domicilio fiscal.

Artículo 19: No perderán su condición de contribuyentes especiales, los sujetos calificados y notificados como tales con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente Providencia.

Artículo 20: La calificación o la revocatoria de la calificación de sujetos pasivos especiales, deberá efectuarse en cumplimiento de los manuales y normas de procedimientos internos que al efecto dicte la Gerencia de Recaudación.

Artículo 21: Los sujetos pasivos que en virtud de la transición de los Convenios Operativos a empresas mixtas, hayan asumido las operaciones de los campos petroleros referidos en el literal a) del artículo 4 de esta Providencia, además de cumplir con lo establecido en el artículo 5, deberán presentar una declaración informativa de los ingresos, costos, deducciones y enriquecimiento neto y la proporción del impuesto sobre la renta pagado, correspondiente a dicho período de transición.

inferir y simultáneamente validar que cuantitativamente no se encontraban financieramente en la posición de cumplir tal rol.

Protagonista importante es la Unidad Tributaria (*Gráfico 1*), incorporada en el COT de 1994[158] con el objetivo de servir de elemento determinativo para diversos objetivos (mucho de ellos no específicamente tributarios), ajustable por inflación anualmente.

A simple vista, la gráfica nos muestra la evolución de dicha unidad desde 1994; no obstante, ha habido cierta inconsistencias cuantitativa en su recálculo anual, que evidentemente desvirtúa su correcta determinación de conformidad con lo previsto en la normativa vigente, específicamente en los Artículo 3[159] y 121[160] del COT.

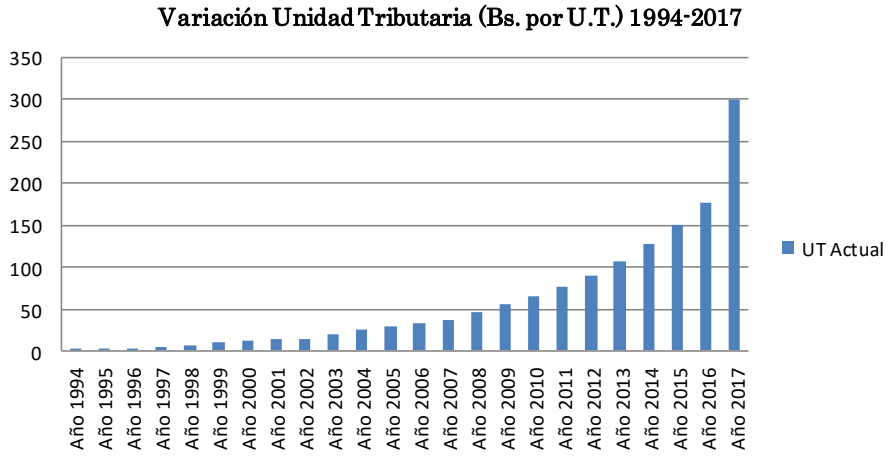


Gráfico 1. Unidad Tributaria. Fuente: SENIAT

Así las cosas, y con el objetivo de corroborar la tesis antes planteada, observamos en la *Tabla 4* la evolución del incremento de la unidad tributaria y como en el mismo lapso de tiempo se ha comportado la inflación en el país, lo que nos permite entender que el cálculo de la unidad tributaria no es efectuado de manera consistente desde el 2009 hasta la fecha, cuando la inflación fue para el 2008 de 30,90% y el incremento realizado fue de

[158] Publicado en Gaceta Oficial N° 4727 Extraordinario, de fecha 27 de Mayo de 1994.

[159] Artículo 3: (…) Por su carácter de determinación objetiva y de simple aplicación aritmética, la Administración Tributaria Nacional reajustará el valor de la Unidad Tributaria de acuerdo con lo dispuesto en este Código. En los casos de tributos que se liquiden por períodos anuales, la unidad tributaria aplicable será la que esté vigente durante por lo menos ciento ochenta y tres (183) días continuos del período respectivo. Para los tributos que se liquiden por períodos distintos al anual, la unidad tributaria aplicable será la que esté vigente para el inicio del período.

[160] Artículo 121: (…) 15. Reajustar la unidad tributaria (U.T.) dentro de los quince (15) primeros días del mes de febrero de cada año, previa opinión favorable de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional, sobre la base de la variación producida por el Índice Nacional de Precios al Consumidor (…)

19,57%, interpretando que el mismo debía estar orientado a la expectativa de inflación y no al dato preciso de variación de precios del año inmediatamente anterior, tal como había venido haciéndose de forma más o menos homogénea desde su incorporación en la ecuación tributaria venezolana.

Uno de los grandes retos estará orientado a manejar el gran problema de la opacidad de la información financiera, principalmente en materia inflacionaria. Es por ello, que es incorporado en nuestro cálculo una inflación del 700% para el 2016, sustentada en fuentes no oficiales que se han dado a la tarea de determinar la inflación venezolana en función a la variación del precio de algunos productos de la cesta básica, sectores especiales y en el peor de lo casos, incorporando un concepto de inflación subyacente, donde se agregan los mercados informales de la economía.

Evolución Unidad Tributaria e Inflación 1999-2016

Ejercicio Fiscal	GO N°	Valor de UT Bs	Incremento %	Incremento Inflación%	Fuente
Año 2017	E.- 6.287	300,00	69,49%	700%	Estimado
Año 2016	40.846	177,00	18,00%	700%	Estimado
Año 2015	40.608	150,00	18,11%	180,87%	INPC
Año 2014	40.359	127,00	18,69%	68,54%	INPC
Año 2013	40.106	107,00	18,89%	56,19%	INPC
Año 2012	39.866	90,00	18,42%	20,07%	INPC
Año 2011	39.623	76,00	16,92%	27,57%	INPC
Año 2010	39.361	65,00	18,18%	27,18%	INPC
Año 2009	39.127	55,00	19,57%	25,06%	INPC
Año 2008	38.855	46,00	22,24%	30,90%	INPC
Año 2007	38.603	37,63	12,00%	22,46%	IPC
Año 2006	38.350	33,60	14,29%	16,97%	IPC
Año 2005	38.116	29,40	19,03%	14,36%	IPC
Año 2004	37.877	24,70	27,32%	19,18%	IPC
Año 2003	37.625	19,40	31,08%	27,08%	IPC
Año 2002	37.397	14,80	12,12%	31,22%	IPC
Año 2001	37.194	13,20	13,79%	12,28%	IPC
Año 2000	36.957	11,60	20,83%	13,43%	IPC
Año 1999	36.673	9,60	0,00%	20,03%	IPC

Tabla 4. Fuente: SENIAT, BCV. Cálculos propios

Ahora bien, la *Tabla 5* nos permite obtener una unidad tributaria lógica, de haberse aplicado el procedimiento previsto en la normativa, procediéndose a considerar la inflación real del año inmediatamente anterior, con el objetivo de determinar la unidad técnica correcta, mostrándonos una significativa distorsión en cuanto al impacto real que debió ser aplicado en la economía nacional, con todo y las implicaciones que dicho cálculo hubiese originado, partiendo del hecho, de que éste monto tiene diferentes tipos de impactos que en ciertos casos puede afectar de forma negativa o positiva a los actores de la economía. Abordar el cálculo de la unidad tributaria de

forma técnicamente previsible, generaría incrementos en los beneficios alimenticios de los trabajadores (afectando con ello el presupuesto de la República, Estados, Municipios y los costos operativos de los privados); aumento de tasas y multas; efectos en la base de determinación del ISLR de personas naturales; entre muchas otras consecuencias económicas y sociales.

Recálculo Unidad Tributaria

Ejercicio Fiscal	UT Actual	Incremento Inflación % Año Anterior	UT Sugerida
Año 2016	177,00	180,87%	421,30
Año 2015	150,00	68,54%	214,05
Año 2014	127,00	56,19%	167,13
Año 2013	107,00	20,07%	108,06
Año 2012	90,00	27,57%	96,95
Año 2011	76,00	27,18%	82,67
Año 2010	65,00	25,06%	68,78
Año 2009	55,00	30,90%	60,21
Año 2008	46,00	22,46%	46,08
Año 2007	37,63	16,97%	39,30
Año 2006	33,60	14,36%	33,62
Año 2005	29,40	19,18%	29,44
Año 2004	24,70	27,08%	24,65
Año 2003	19,40	31,22%	19,42
Año 2002	14,80	12,28%	14,82
Año 2001	13,20	13,43%	13,16
Año 2000	11,60	20,03%	11,52
Año 1999	9,60		9,60

Tabla 5. Fuente: SENIAT, BCV. Cálculos propios

Veamos esto desde la perspectiva de una entidad en su segundo año de actividades y que deba anticiparse a conocer si será calificado como sujeto pasivo especial en el corto plazo. De conformidad con la Providencia anteriormente citada de sujetos pasivos especiales, una empresa que haya declarado al menos treinta mil unidades tributarias (equivalente a Bs5.310.000, considerando Bs177 cada unidad) en el año 2016, pudiese ser calificada por la región donde esté su domicilio en cualquier momento del 2017. Ahora bien, esto representa una facturación mensual promedio de Bs442.500, lo que en una economía inflacionaria, pudiese ser un monto razonablemente bajo.

Siendo así, prácticamente cualquier organización pudiese ser considerada como sujeto pasivo especial, lo que operativamente es muy conveniente para la Administración Tributaria, pero desde el punto de vista fi-

nanciero para una entidad puede ser el tener que decidir entre seguir o no como negocio en marcha.

Puede que suene algo extremista; no obstante, el simple hecho de tener que desprenderse de recursos económicos, materiales y de personal para llevar actividades asociadas a los sujetos pasivos especiales, puede afectar de manera profunda la eventual rentabilidad de cualquier proyecto hasta el punto de ser imposible ejecutarlo, sin perjuicio de todo el aparataje sancionatorio incorporado en la reforma del COT de noviembre de 2014.

El *Gráfico 2*, es más que elocuente al demostrar el comportamiento de la unidad tributaria, al ser comparada con la inflación que debió ser empleada (teóricamente) para su cálculo, generando una amplia brecha que será muy compleja de subsanar, si partimos del hecho de que el monto óptimo debería rondar los Bs421 por unidad para el 2016, y que en el ejemplo hipotético planteado, la facturación anual debería rondar los Bs12.630.000, que sigue siendo bajo, si consideramos las serias dudas que podemos tener sobre la exactitud de los indicadores inflacionarios, en medio de una importante opacidad de data pública.

Continuando con los ejemplos, realicemos el cálculo del beneficio de alimentación de los trabajadores, utilizando la unidad tributaria sugerida para el 2016, con lo que estaríamos concluyendo que cada trabajador debería percibir al menos Bs150.000 por este concepto, lo que tendría un impacto favorable (de manera temporal) para los trabajadores, pero simultáneamente consecuencias importantes en el presupuesto público y en la inflación, por el incremento que representaría en la estructura de costos de la fuerza productiva.

Ejemplos de este tipo se pudiesen hacer ante cada escenario donde intervenga la unidad tributaria, y con ello ver el fuerte impacto que tiene sobre sujetos pasivos especiales y los ciudadanos residentes o no que efectúen operaciones en el país, donde el indicador determinativo sea el cálculo aquí desarrollado.

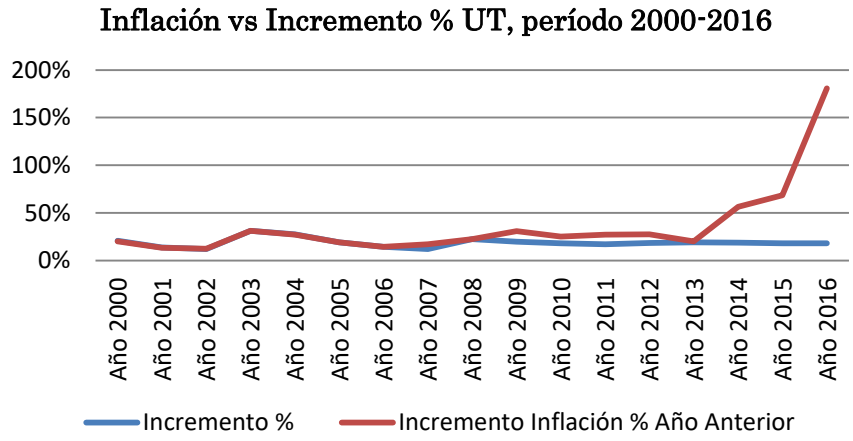


Gráfico 2. Fuente: SENIAT, BCV. Cálculos propios.

V. ELEMENTOS TÉCNICOS RELEVANTES DEL ISLR

Adentrándose en las especificidades y puntos de amplio debate sobre el ISLR en distintas fases, desde 1999 hasta la fecha, es conveniente hacer algunas precisiones que han tratado de ser resueltas tanto por la doctrina, como por la jurisprudencia, pero que en la actualidad siguen siendo asignatura pendiente en procesos de fiscalización por parte de la Administración Tributaria (en el entendido del sustancial incremento de las facultades previstas en el Artículo 131 del COT 2014), lo que sin duda alguna genera distorsiones y desequilibrios que terminan siendo considerados como problemas que afectan la certeza y seguridad jurídica, por las inconsistencias que pueden ser analizadas en el acontecer diario de los sujetos pasivos de obligaciones tributarias en el país. De seguido comentaremos algunas de las más resaltantes:

a) Diferencias en Cambio

Con la incorporación del ISLR en 1942, hasta la reforma de 1991, no existió regulación expresa de las diferencias en cambio generadas por transacciones en moneda extranjera, por lo que forzosamente tuvo que ser regulada por los tribunales locales. Obviamente, esta situación generó diversas interpretaciones y criterios tanto por el Estado, como por la doctrina, quienes tuvieron que afrontar la penosa situación de explicar asuntos con conceptos indeterminados y no explorados apropiadamente, propiciando con ello altos niveles de incertidumbre en los contribuyentes.

Para el año 1991, la LISLR publicada en Gaceta Oficial N° 4.330 Extraordinario, de fecha 13 de agosto de dicho año, incluyó las diferencias en cambio como parte del sistema del reajuste por inflación fiscal, atribuyéndole con ello el carácter de partida no monetaria, situación que fue subsanada con la reforma del 2001, previamente señalada en capítulos anteriores.

Ahora bien, haciendo un inciso sobre la situación local, desde febrero de 2003 está en vigencia en Venezuela el régimen de administración de divisas, coordinado, administrado y controlado por el CENCOEX. La instauración de dicho esquema es un hito importante en la nación por "*la constante degradación de los derechos a la libertad económica y a la propiedad particular, el control de cambio ha sido causa de deformación de la información financiera de las empresas, envileciendo las condiciones de*

fiabilidad, comparabilidad y comprensibilidad de la misma y comprometiendo la representación de la imagen fiel de la situación patrimonial de aquellas"[161], sin contar con todos los problemas ocasionados al sector productivo y a la ciudadanía en general, quienes han terminado parcialmente aislados del mundo.

Para el cierre del Año 2016 se manejaban dos (2) tipos de cambio. Con fecha 9 de marzo de 2016, el Ejecutivo Nacional y el BCV publicaron el Convenio Cambiario N° 35, fijando a partir de su entrada en vigencia el tipo de cambio aplicable a las operaciones de divisas protegidas (DIPRO) en Bs9,975 por US$1 para la compra, y en Bs10 por US$1 para la venta.

Este tipo de cambio era aplicable únicamente a la liquidación de las operaciones de divisas para el pago de las importaciones de los bienes determinados en el listado de rubros pertenecientes a los sectores de alimentos y salud y de las materias primas e insumos asociados a la producción de estos sectores. Adicionalmente, establecía que todas aquellas operaciones de liquidación de divisas no previstas expresamente en dicho Convenio, se tramitarán a través de los mercados alternativos de divisas regulados en la normativa cambiaria, al tipo de cambio complementario flotante de mercado (DICOM), con variaciones sin aparente estimulo de la oferta y demanda, sino por la afectación directa por parte de las autoridades cambiarias.

Como se expone en toda la obra, el tema del control cambiario ha generado importante cantidad de distorsiones, produciendo altos niveles de fertilidad en el ideario local, considerando que "*para fines financieros los operadores económicos obligados a llevar contabilidad deberán, en principio, valorar sus ingresos, costos, gastos, activos y pasivos denominados en moneda extranjera por el monto esperado de flujos futuros de efectivo en Bolívares, equivalente al pago en operaciones lícitas para la obtención de moneda extranjera, si tal flujo de efectivo ocurriese a la fecha de cierre, en virtud de lo prescrito en los principios de contabilidad generalmente aceptados*"[162], lo que termina convirtiéndose en una sistematización de incongruencias difíciles de lidiar en lo contable y fiscal. En función a ello, y con el objetivo de dar una visión general de la situación, citaremos interpreta-

[161] ROMERO-MUCI, H. "VI Jornadas Aníbal Dominici, Homenaje Dr. Oswaldo Anzola". Ediciones Funeda. Táchira. 2014. p. 205.
[162] ROMERO-MUCI, H. Ob. Cit. p. 220.

ciones de los tribunales locales sobre algunos de los temas que generan incertidumbre al respecto.

En ponencia del Magistrado Levis Ignacio Zerpa, caso: PFAFF DE VENEZUELA, S.A., se hicieron las siguientes precisiones:

> Ahora bien, a juicio de esta alzada, para dirimir el aspecto debatido debe partirse de un hecho indubitable, cual es que la pérdida por diferencial cambiario solicitada como deducción, derivó de un acto de disposición gubernamental de devaluación monetaria (no mera fluctuación), decretada en nuestro país por el Ejecutivo Nacional y experimentada en el tipo de cambio al impuesto, por acuerdo entre aquél y el Banco Central de Venezuela, de los cual se infiere que con tan sólo ser reconocida la obligación contraída en moneda extranjera ya se causaba el egreso y, como consecuencia, se produjo también la pérdida a la contribuyente, en esta razón del cambio diferencial[163].

Por otro lado, en el caso: COUTTENYE & Co., S.A. del 01 de diciembre de 2015, en ponencia de Hadel Mostafá Paolini se concluyó en los siguientes términos:

> (…) resulta necesario determinar si las pérdidas por diferencial cambiario solicitadas por la contribuyente reparada constituyen o no deducción, para lo cual, este Máximo Tribunal tomando en consideración el informe pericial (…); evidencia que la contribuyente sufrió una pérdida en sus transacciones producto de una variación del tipo de cambio respecto al monto en que pactó originalmente las deudas (…), ocasionadas por la devaluación del bolívar frente al dólar de los Estados Unidos de América para el ejercicio 1989, producto de un acto de disposición gubernamental de devaluación monetaria (no mera fluctuación), decretada por el Ejecutivo Nacional; adicionalmente, los expertos dejaron constancia del pago de las referidas deudas, tal y como se indicara en los cuadros transcritos.
>
> Con base a lo anterior, a juicio de esta Sala tales pérdidas sí resultaban sujetas a deducción a tenor de lo previsto en el artículo 39, numeral 23 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1986, aplicable *rationae temporis*. En consecuencia, se confirma el pronunciamiento que sobre el particular emitió el Juez de la causa y se desestima el vicio de errónea interpretación de la Ley denunciado por la representante fiscal. Así se declara.

[163] Citado por SÁNCHEZ, S. Ob. Cit. p. 180.

> Sin embargo, para el caso de deuda contraída con los entes financieros (…), para el ejercicio fiscal coincidente con el año civil 1990, esta Alzada observa una situación distinta a las anteriores, por cuanto se aprecia de la experticia contable practicada, que la contribuyente no efectuó el pago de las obligaciones asumidas con las mencionadas empresas para tal período sino en el siguiente (1991), no obstante registró las fluctuaciones de la moneda en sus asientos contables.
>
> Ahora bien, tomando en cuenta que la deducción de los egresos incurridos por las variaciones del tipo de cambio decretada por el Ejecutivo Nacional, no requieren su efectivo pago, sino su causación, tal como lo establece el numeral 23, del artículo 39, en concordancia con los artículos 3 y 46 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se considera que la contribuyente si podía deducir tales pérdidas, pero con la obligación de declararlas como ingresos para el año siguiente, de acuerdo con lo dispuesto en el parágrafo único del artículo 46 *eiusdem*. Así se declara[164].

Por último, traemos a colación al caso: CERVECERÍA POLAR DEL CENTRO, C.A. (CEPOCENTRO), de fecha 25 de enero de 2013, número 00032, de la que extraemos los siguientes comentarios:

> (…) tomando en cuenta que la deducción de los egresos incurridos por las variaciones del tipo de cambio decretada por el Ejecutivo Nacional, no requieren su efectivo pago, sino su causación, tal y como lo establece el numeral 23 del artículo 39, en concordancia con el artículo 3 y 46 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se considera que los contribuyentes sí podían deducir tales pérdidas, pero con la obligación de declararlas como ingresos para el año siguiente, de acuerdo con lo dispuesto en el Parágrafo Único del artículo 46 *eiusdem*; no obstante, en el presente asunto la empresa reparada no consignó en el expediente elementos que demostraran su efectivo pago (…).
>
> Aunado a la anterior, observa este Alto Tribunal que la Administración Tributaria rechazó la deducción de las pérdidas por diferencial cambiario supuestamente sufridas por la sociedad mercantil contribuyente durante el ejercicio fiscal 1985-1986 (…), por cuanto la recurrente sólo reflejó las fluctuaciones del valor de la moneda en sus asientos contables, pero no efectuó el pago de las obligaciones asumidas en virtud de su actividad comercial para el mencionado período impositivo, tal como indicaron los fiscales actuantes.

[164] Citado por SÁNCHEZ, S. Ob. Cit. p.p. 182-183.

> En virtud de las precedentes consideraciones y tomando en cuenta que la deducción de los egresos producidos por variaciones del tipo de cambio decretada por el Ejecutivo Nacional, no requieren su efectivo pago sino su causación, tal como lo establece el artículo 39 numeral 22, en concordancia con el artículo 3 y 46, de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1981, se considera que la contribuyente reparada sí podía deducir tales pérdidas, pero con la obligación de declararlas como ingresos para el año siguiente en caso de no haberse hecho efectivamente el pago (…)[165].

Aun cuando las sentencias citadas forman parte de épocas donde estaban en vigor otros esquemas de control cambiario, es evidente que la coexistencia desarticulada del régimen, las distorsiones propias que se generan en la preparación de estados financieros, la falta de precisión de los gremios y la aplicación acomodaticia de la Administración Tributaria en cuanto al tema, hace que sea extremadamente complejo sugerir prácticas libres de riesgo en dicha materia, por lo que los contribuyentes terminan quedando en un grave estado de indefensión, reflejando información contable que en la mayoría de los casos se encuentra apartada de la realidad económica.

Ahora bien, es conveniente destacar que entre la misma doctrina ha habido múltiples interpretaciones sobre asuntos tales como: tipo de cambio promedio aplicable para la determinación de ingresos de fuente extraterritorial (considerando la multiplicidad de tipos cambiarios legales), la diferenciación de fluctuación y devaluación (cuando el Artículo 188 no hace distinción alguna a dichos conceptos), tratamiento de los diferenciales en cambio producto de cuentas en moneda extranjera[166] (tales como: caja, fondos fijos, y cualquier otro equivalente en cuanto a su naturaleza territorial/extraterritorial o incluso la aplicabilidad de conceptos de realización y por ende gravabilidad), y cualquier otro asunto no regulado por la LISLR y

[165] Citado por SÁNCHEZ, S. Ob. Cit. p.p. 186-187.

[166] Así, en sentencia del Tribunal Segundo del Impuesto sobre la Renta de fecha 28 de marzo de 1979, en el caso ANDREDE, C.A., el tribunal sostuvo que: "La doctrina jurisprudencial y administrativa, sin embargo, ha incurrido en un error al estimar que la ganancia o pérdida cambiaria originada o causada por la revaluación o devaluación (…) de signo monetario se produce en forma automática, sin considerar que para tal ganancia o pérdida se concrete es preciso que en los hechos se efectúe la operación de transferencia de una moneda a otra con su correspondiente ingreso al país. Mientras un depósito permanezca inactivo en bancos del exterior no se produce ni pérdida ni ganancia, pues es necesario hacer el cambio de una moneda a otra e ingresarla al país para que la ganancia o pérdida tenga efectos (…)". Citado por CASTILLO, J. "VI Jornadas Aníbal Dominici, Homenaje Dr. Oswaldo Anzola". Ediciones Funeda. Táchira. 2014.p. 271

su Reglamento vigente, incrementándose con ello los niveles de incertidumbre sobre un tema aparentemente sencillo en cualquier otra jurisdicción, pero que para el caso local muestra distintas aristas.

b) Exclusiones de Cuentas por Cobrar Relacionadas Comerciales

De conformidad con lo previsto en la LISLR, el saldo de las cuentas por cobrar al inicio con accionistas, administradores y demás partes que puedan considerarse relacionadas, deberán excluirse del cálculo del patrimonio neto al inicio, partiendo del supuesto estático (y en muchos casos catalogable como falso supuesto) de que dichas transacciones poseen fines distintos al objeto de la entidad y por ende no tienen incidencia en la generación de rentas; en términos prácticos, se entienden que no son de carácter comercial.

Tal como ya se ha planteado, el objetivo de éste cálculo está orientado fundamentalmente a llevar los estados financieros del contribuyente, a un espectro fiscal y con ello obtener un patrimonio neto ajustable, donde se consideren todos los supuestos fiscales previstos en la norma.

La exclusión de dichas cuentas tiene como consecuencia cuantitativa, la disminución del patrimonio neto al inicio, lo que eventualmente originaría un menor valor del resultado gasto del cálculo (en el caso que así fuere) y por ende un aumento de la renta neta fiscal o disminución de la pérdida trasladable.

Ahora bien, el gran reto técnico ha estado orientado a poder demostrar que el espíritu de la norma no debe contemplar los casos de grupos económicos relacionados interactuando entre sí con fines absoluta y comprobablemente comerciales, perdiendo la norma su eficiencia técnica, por lo que indudablemente no deberían excluirse dichas transacciones, dado que las mismas se dan con el objeto de obtener enriquecimientos bajo condiciones de libre competencia.

> (…) Se entiende que el propósito de esta disposición es evitar las transferencias de fondos que encubran distribuciones de dividendos, ya que estos tienen consecuencias en los ajustes por inflación como disminuciones patrimoniales y deben ser ajustados por inflación.
> Ahora bien, es el caso de que las cuentas por cobrar entre empresas vinculadas en el caso de los grupos empresariales pueden tener otro origen; en efecto, podemos encontrar grupos

> donde las empresas tienen distintos objetos económicos, una fabrica, una distribuye, otra presta servicios de transporte, servicios administrativos u otro tipo de prestación a las demás; todas estas ventas y prestaciones, excepto que medie un pago de contado, genera cuentas por cobrar y cuentas por pagar[167].

En función a esto, es conveniente traer a colación el comportamiento de la jurisprudencia, a fin de dilucidar las distintas. La primera que citaremos, es la Sentencia de la Sala Político Administrativa, Caso: MOTORES VENEZOLANOS, C.A. (MOTORVENCA):

> Ahora bien, a los fines de llevar a cabo dicho "Reajuste por Inflación" debe tomarse en cuenta el patrimonio neto, el cual es la diferencia resultante entre el total de los activos y pasivos existentes al inicio del ejercicio gravable excluyéndose las cuentas y efectos por cobrar a sus administradores, accionistas o empresas filiales.
>
> El objetivo de tal mecanismo, es acumular en una cuenta especial o partida de conciliación denominada "Reajuste por Inflación", los ajustes que se lleven a cabo al patrimonio neto, con la variación anual experimentada por el índice de precios al consumidor, lo cual implica una disminución de la renta neta gravable y un crédito a la cuenta de actualización de patrimonio.
>
> Ahora bien, siendo que en el caso de autos la contribuyente al momento de llevar a cabo su "Reajuste por Inflación", tomó en cuenta el retorno de los préstamos efectuados a compañías afiliadas entre el mes de cobro de dichas cuentas y el de cierre del ejercicio gravable, debe destacar esta Alzada que de conformidad con lo establecido en los artículos *supra* transcritos, dichas cuentas se encuentran excluidas de las partidas que integran el patrimonio neto del contribuyente a los efectos fiscales y, en consecuencia, no debieron ser consideradas para tales fines.
>
> Sobre la base de lo anteriormente expuesto, resulta procedente la disminución del reajuste por inflación efectuada por la Administración Tributaria (…)[168].

Por otro lado, nos conseguimos el emblemático caso VALORES UNIÓN, C.A., que de seguido destacamos:

> No cabe dudas de que la finalidad o propósito de la inclusión en la legislación tributaria de la normativa *supra* transcrita (artículo 103) es la de sincerar la inversión de los accionistas en el patrimonio de las empresas y adecuar los efectos que la infla-

[167] MONTAGNA, A. "70 años del Impuesto sobre la Renta en Venezuela, Tomo III". AVDT. Caracas. 2013. p. 141.
[168] Citado por SÁNCHEZ, S. Ob. Cit. p.p. 270-271.

> ción produce en los resultados reales del contribuyente, pretendiendo con la exclusión de las cuentas o efectos por cobrar a sus administradores, accionista o empresas afiliadas, evitar la posibilidad de que se produzcan transferencias de fondos a compañías afiliadas y que las mismas encubran disminuciones patrimoniales simulando préstamos.
> Sin embargo, si bien es cierto que tal situación puede presentarse en los manejos de fondos de empresas relacionadas por la vinculación que existe entre ellas, también es verdad que la realidad económica demuestra que tales operaciones no necesariamente representan distribuciones ocultas de beneficios. Por el contrario, existen relaciones comerciales auténticas entre empresas relacionadas, por cuya razón dicha norma debe interpretarse atendiendo al fin que tuvo el legislador para crearla, por lo cual sólo se deben excluir del cálculo del patrimonio neto inicial, las cuentas por cobrar que realmente no surjan en virtud de las operaciones normales y necesarias destinadas a la producción de la renta gravable.
> Surge así una presunción que puede ser desvirtuada con la prueba en contrario, de tal manera que el contribuyente pueda demostrar que las operaciones que dieron origen a las cuentas y efectos por cobrar se hallan directamente vinculadas con el proceso productivo de la renta, pues cualquier operación de créditos o pasivos con una empresa afiliada que esté relacionada con el normal desarrollo del negocio del contribuyente, representa una partida que en definitiva integra el aludido patrimonio al inicio del ejercicio fiscal susceptible de erosión por la inflación. Así se declara[169].

Como vemos, más allá de la interpretación literal ortodoxa y restrictiva de la norma, los tribunales se han encargado de dar una visión más clara sobre la realidad económica de las transacciones, comprendiendo que los grupos empresariales pueden coexistir de forma armónica y agregar valor entre sí a distintos niveles, sin que esto se considere contrario a los intereses del Fisco Nacional.

c) Ajustes del Patrimonio Neto al Inicio con Naturaleza Deudora

De la normativa vigente se desprende que el ajuste al patrimonio neto al inicio puede originar un aumento o disminución de la renta gravable, por lo que en los casos donde la situación de la organización sea patrimo-

[169] Citado por SÁNCHEZ, S. Ob. Cit. p.p. 272-273.

nialmente deficitaria, el ajuste operará de igual forma. Este evento, históricamente ha sido regulado por la normativa, contemplándose que el contribuyente no está en la obligación de hacer el referido cálculo, que evidentemente originaría un ingreso fiscal gravable, con lo que se obviaría la capacidad contributiva del sujeto pasivo y prácticamente se sancionaría su ineficiencia financiera, forzando eventualmente (en concordancia con el CCV en su Artículo 264[170]) a restituir la situación patrimonial o liquidar la entidad, mientras se cumple con una onerosa e injustificada carga tributaria.

> En la reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta 2001, se eliminó la disposición que establecía que si el contribuyente presentaba un patrimonio neto negativo, no sería objeto de los ajustes por inflación, e incorporando en la norma que regula el ajuste al patrimonio neto inicial que su ajuste podrá disminuir o aumentar la renta gravable.
> Según Luis Fraga, "el ajuste del patrimonio negativo, cualquiera que sea la causa por la cual el mismo ha resultado de ese signo, sería contrario a la garantía constitucional que ordena gravar la verdadera y no la aparente capacidad contributiva e igualmente a los principios de equidad y justicia tributaria".
> Para Luis Fernando Miranda ajustar el patrimonio neto negativo "conlleva para aquellos contribuyentes que han venido sufriendo pérdidas hasta el punto que sus activos son considerablemente inferiores a sus pasivos, al absurdo de tener que reconocer una ganancia fiscal por inflación, la cual no guarda relación con su situación patrimonial real. Con lo anterior, lejos de corregirse las distorsiones que produce la inflación, éstas se estarían haciendo aún mayores y se estaría colocando sobre el contribuyente una carga tributaria que no responde a su verdadera capacidad contributiva; es decir, que no es fiel reflejo de su riqueza".
> Según Armando Montilla, "no dejan de tener razón los expertos que en aritmética asesoraron al proyectista en esta ayudita a las arcas del tesoro nacional, un patrimonio negativo se produce cuando en el balance del contribuyente los pasivos son más que los activos; las frías cifras indican que ese contribuyente

[170] Artículo 264: Cuando los administradores reconozcan que el capital social, según el inventario y balance ha disminuido un tercio, deben convocar a los socios para interrogarlos si optan por reintegrar el capital, o limitarlo a la suma que queda, o poner la sociedad en liquidación.
Cuando la disminución alcance a los dos tercios del capital, la sociedad se pondrá necesariamente en liquidación, si los accionistas no prefieren reintegrarlo o limitar el fondo social al capital existente.

> está en una posición monetaria pasiva generadora de ganancias monetarias. Donde está la crueldad del legislador es en no reconocer que una situación como la de la premisa ha podido originarse en una acumulación de pérdidas, o por una sola pérdida muy grande en el ejercicio anterior. Entonces ese contribuyente, agobiado por las pérdidas, todavía tendría que soportar una ganancia fiscal y hasta una carga tributaria ajena a su capacidad contributiva"[171].
>
> No hace falta mayores cálculos para comprender que el contribuyente, Sujeto Pasivo Especial, que suele tener un patrimonio neto negativo al cierre del ejercicio anterior y que al Reajustarlo por inflación como Patrimonio Neto Inicial del ejercicio a declarar, generaba una "ganancia" para fines del ISLR, al quedar excluido del Sistema y no tener que aplicar el Reajuste por Inflación al cierre del ejercicio 2016, ya no tendrá que incluir tal "ganancia" en su determinación, y en consecuencia, dependiendo del resto de la composición de su Balance General, probablemente se convierta de excelso contribuyente pagados en el ISLR hasta 2015, a contribuyente con Pérdida Fiscal a partir del 2016. Es decir, no se generará el incremento en la recaudación que se esperaba con su exclusión del Sistema, y más aún en estos tiempos en los cuales el Balance de los contribuyentes de más alto perfil está generalmente minado de deudas con sus casas matrices y proveedores expresadas en moneda extranjera, por las razones que ya conocemos[172].

Castigar a un contribuyente por una situación deficitaria escapa totalmente del concepto de capacidad contributiva, por lo que es absolutamente contraria a la esencia propia del ISLR, partiendo del hecho de que ésta va dirigida a gravar manifestaciones reales de riqueza.

d) Inventario Expresado por Unidades y Capas

De acuerdo a lo establecido en la LISLR, el cálculo del reajuste por inflación de los inventarios se realiza bajo el método de masa monetaria, obviándose con ello la antigüedad de los elementos que componen cada rubro, generándose por tanto una presunción errada, sobre todo en sujetos pasivos con alta rotación.

Esta situación genera un incremento ficticio más que material en la renta de los contribuyentes, por lo que se termina convirtiendo en confisca-

[171] MONTAGNA, A. Ob. Cit. p.p. 139-140.
[172] CARMONA, J. Ob. Cit. p. 210.

torio. Desde el punto de vista financiero, parte de este efecto es resuelto a través del cálculo del impuesto diferido; no obstante a ello, el impacto más importante está asociado a los desembolsos en dinero que se han propiciado producto de esta normativa, sin perjuicio de las consecuencias en sujetos pasivos especiales y entidades excluidas en la reforma de noviembre de 2014, por la imposibilidad de reversar dichos ajustes en declaraciones futuras.

> Del análisis de la norma (…), pueden inferirse algunas consideraciones:
> (1) El legislador asume una premisa absurda desde el punto de vista contable y económico, al considerar que si el monto del inventario final es igual o menor al inventario inicial, se debe interpretar que todo el inventario final proviene del inicial. Sin duda alguna, esto constituye una aberración, ya que para nada considera la norma la realidad del contribuyente, al concluir que el inventario de éste, es estático y no sufre variaciones durante el año, sólo incrementos por lo cual, al crear un Reajuste por Inflación "ganancia", está generando un incremento totalmente ficticio a la Renta Neta del ejercicio fiscal del que se trate.
> (2) La norma subsume o pareciera interpretar, que existe un sólo tipo de inventario, que no hay variantes, que tiene una "vida física" o duración que tal vez hasta pudiera ser infinita, y que su presencia en el Balance General del contribuyente debe ser preponderadamente interpretada en bolívares y no en unidades perfectamente analizables (…)
> (3) (…) la norma pareciera "penalizar" al contribuyente obligándole a generar una "ganancia", por el hecho de cerrar el ejercicio que declara, con un monto de inventarios en bolívares igual o superior al del ejercicio anterior (…)
> (4) El legislador sin duda vulnera el principio de Capacidad Económica del sujeto, al obligarle a comparar bolívares y no unidades de inventario[173].

Además de esto, la normativa prevé un sistema que requiere de la autorización previa de la Administración Tributaria para llevar a cabo el ajuste considerando precios específicos, siendo éste ampliamente desestimando, considerando que origina una disminución importante en el cálculo del ajuste ingreso que habitualmente se produce. Esta metodología adicio-

[173] DUGARTE, A. Ob. Cit. p.p. 94-95.

nal se encuentra muy asociada a la reexpresión financiera, donde el ajuste se realiza atendiendo las capas de donde proviene cada línea de inventarios, lográndose determinar el real incremento de los mismos en el tiempo.

Punto y aparte merece atención lo concerniente a la valoración de los inventarios, caso regulado en el RLISLR, imponiéndose el método promedio como la metodología autorizada por la Administración Tributaria, lo que sin duda alguna corrompe la posibilidad económica, financiera y técnica de establecer otras métricas previstas en los PCGA que sean más convenientes para los contribuyentes.

Aun cuando sin vigencia, llama a nuestra atención los fundamentos previstos en caso CERVECERÍA POLAR (CERVECERÍA POLAR, C.A. y CERVECERÍA POLAR DEL CENTRO, C.A.) vs República de Venezuela (Fisco Nacional), del 16 de mayo de 2002, con ponencia del Magistrado Levis Ignacio Zerpa, sobre ejercicios donde no existía regulación expresa en cuanto al tipo de método a emplear de carácter obligatorio, situación que actualmente se encuentra plenamente regulada, como ya hemos citado.

e) Precios de Transferencia

De conformidad con lo previsto en la LISLR vigente, en su Artículo 111: "*Los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas están obligadas, a efectos tributarios, a determinar sus ingresos, costos y deducciones considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables*". La génesis de los Precios de Transferencia tal como lo conocemos se remonta al año 1979, cuando la OCDE, tomando como base el Artículo 9[174] (Empresas Asociadas) del Tratado Modelo, decide generar las bases para regular las relaciones de las entidades (principalmente trasnacionales), donde el principio de plena competencia (también conocido como *Arm´s Length Principle*) sea el objetivo a cumplir, garantizando así que las operaciones se realicen siempre a valores de mer-

[174] "1. Cuando:
a) Una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado Contratante, o,
b) Las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante, y en cualquier caso las relaciones comerciales o financieras entre las dos empresas estén sujetas a condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían convenidas por empresas independientes, los beneficios que una de las empresas habría obtenido de no existir dichas condiciones pero que no se produjeron debido a ellas, podrán incluirse en los beneficios de una empresa y estar sometidos a imposición en consecuencia (…)"

cados y evitando la transferencia de utilidades o pérdidas entre dos o más jurisdicciones. Estás normas son publicadas formalmente en la década de los noventa.

No obstante a ello, "*es importante destacar que fue la legislación norteamericana la que estableció los primeros lineamientos conducentes al control de las transferencias de precios entre las operaciones de vinculadas, cuando en época de la Primera Guerra Mundial se le autorizó al comisionado de impuestos para que reubicara los ingresos y deducciones en el interior de las compañías relacionadas. Luego el reino unido fue el país que en 1918 tomara medidas similares a las norteamericanas*[175]". De igual forma "*es en 1933 cuando el Comité Fiscal de la Liga de Naciones redactó un proyecto de tratado multilateral, mencionando en su artículo tercero que las autoridades administrativas debían rectificar las cuentas para corregir los errores o restablecer los precios registrados contablemente a valores que prevalecen entre empresas o personas independientes*"[176]. Mucha literatura que consideramos antigua, contenía algunas pinceladas de lo que actualmente luce innovador.

Las directrices de la OCDE fueron recogidas por diversas jurisdicciones, logrando así que en la actualidad se persiga evitar la práctica de operaciones que atenten contra la potestad tributaria de los gobiernos de los países que han acogido dicha normativa.

Existen múltiples razones para considerar la necesidad de aplicar mecanismos como el de precios de transferencia, entre ellos podemos citar: i) complejidad en ciertas jurisdicciones para repatriar dividendos; ii) problemas de flujo de caja; iii) el aplanamiento de cargas tributarias consolidadas y iv) mayor control por parte de casas matrices o estructuras controladoras, entre otras. Ahora bien, considerando que esta es una norma anti elusiva, es importante detallar los sujetos de derecho que se encuentran obligadas a dicha regulación y por consiguiente se hace conveniente y oportuno revisar el concepto de parte vinculada, contemplada en el Artículo 116 de la LISLR, así como la definición de persona interpuesta en el Artículo 117 *eiusdem*, transcritos a continuación:

> Artículo 116: A los efectos de este Capítulo, se entenderá por parte vinculada la empresa que participe directa o indirecta-

[175] ZAMBRANO, M. Ob. Cit. p. 445.
[176] ZAMBRANO, M. *Ibíd*. p. 445.

> mente en la dirección, control o capital de otra empresa, o cuando las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital de ambas empresas.
> Artículo 117: La normativa prevista en este Capítulo se aplicará a las operaciones efectuadas por medio de persona impuesta, que no califique como vinculada a una parte residente en la República Bolivariana de Venezuela, por medio de la cual ésta opere con otra en el exterior que califique como vinculada.

Siendo así, uno de los puntos más importantes en esta materia será el concluir si existen o no condiciones para considerar que una parte extranjera puede ser considerada relacionadas, de una entidad local.

Para efectos de avanzar en el tema que nos atañe, consideramos que es conveniente comentar lo que define la Real Academia Española en cuanto a la definición de control. En ella podemos encontrar palabras como: comprobación, inspección, fiscalización, intervención, dominio, mando, preponderancia, entre otras, que nos demuestran que para que una entidad tenga control sobre otra, deben realizarse una serie de actividades que implican la toma de decisiones en asuntos neurálgicos del negocio en cuestión desarrollado en el país, escapándose de la dinámica normal que pudiese darse entre partes independientes.

Así mismo, de acuerdo con la NIC-24[177], "*Control es el poder para dirigir las políticas financiera y de operación de una entidad, para obtener beneficios de sus actividades*", tal como lo establece el párrafo 9 de definiciones. Por otro lado, la definición de dirección implica una serie de acciones que desembocan en diferentes efectos, producto de la toma de decisiones por parte de una organización, con competencias conferidas que lo facultan a ello.

Basado en lo anterior, concluir que existe control y/o dirección entre entidades, es de suma complejidad, más aún cuando nuestra normativa no define con exactitud los distintos supuestos para concluir si existe obligación de aplicar mecanismos de precios de transferencia entre compañías. La OCDE no proporciona una explicación de lo que debemos entender por "*dirección y control*", por lo que cada jurisdicción debe satisfacer este punto, partiendo de premisas que puedan ser sustentadas tanto por los sujetos activos, como por los sujetos pasivos. Siendo así, en muchos casos pudiese

[177] NIC-24 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas

haber complicaciones al momento de verificar la relación de una entidad con otra.

Para algunos países, la definición estaría centrada a la capacidad de controlar las decisiones comerciales de otra empresa de *facto*, reemplazando cualquier condición accionaria o contractual explicitica. Así las cosas, el párrafo 1.2 de la guía de la OCDE nos da una referencia importante al momento de definir si una relación comercial puede considerarse entre partes relacionadas o como una operación entre independientes: "*1.2 Cuando las empresas independientes negocian entre sí, las fuerzas del mercado determinan normalmente las condiciones de sus relaciones comerciales y financieras (por ejemplo, el precio de los bienes transferidos o de los servicios prestados y las condiciones de la transferencia o de la prestación). Cuando las empresas asociadas negocian entre sí, tal vez las fuerzas externas del mercado no afecten de la misma manera a sus relaciones comerciales y financieras aunque, a menudo, las empresas asociadas pretendan reproducir en sus negociaciones la dinámica de las fuerzas del mercado, como se analiza más adelante en el párrafo 1.5. (…)*"

De igual forma, "*la idea cardinal que late en el concepto mismo de 'partes vinculadas' es de la capacidad de influencia de una operadora sobre otra, sobre la base de que libertad de mercado presupone y exige una cierta libertad para contratar y que el negocio jurídico y los contratos, en particular, son fórmulas de composición de intereses económicos contrapuestos*"[178]. Por la complejidad y pertinencia del tema, diversas han sido la desavenencias dadas entre la Administración Tributaria y los particulares; empero a ello, el trabajo gerencial en esta materia es de sumar importancia, considerando que genera una amplia carga de toma de decisiones para ejecutivos de grupos transnacionales con operaciones comunes en distintas jurisdicciones, siendo el debido análisis, la regla principal para poder cumplir con fines corporativos, mientras en simultáneo se le da cumplimiento a la regulación local en dicha materia.

Con el fin de colocar algún precedente para el estudio, hacemos las siguientes precisiones sobre el caso NO HAGAS DIETAS OLALDE, C.A. / NULAB INCORPORATED:

[178] GARCÍA, C. "Revista Latinoamericana de Derecho Tributario 01". AVDT. Caracas. 2005. p. 116.

En esta materia no tenemos jurisprudencia que nos permita visualizar con claridad sobre la interpretación de nuestros tribunales; no obstante, en fecha 22 de enero de 2013, el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de Caracas, en el caso No Hagas Dietas Olalde, C.A., Vs la Administración Tributaria, logró crear una conexión de la empresa venezolana, con su proveedor único NULAB INCORPORATED, mostrándonos un precedente interesante, que pudiese ser la importación de una interpretación que ya habíamos recogido de otras jurisdicciones con algunos matices distintos, pero que llevaban al mismo punto de la aplicabilidad masiva de los precios de trasferencia, pudiendo dejar por momentos de lado el objetivo primordial de este mecanismo anti elusivo, y al mismo [tiempo] comprometiendo a otras jurisdicciones con interpretaciones totalmente opuestas, con lo cual no serían replicados eventuales ajustes que pudiesen ser impuestos localmente.

En este caso se unen dos situaciones concurrentes que hacen llegar a la Administración Tributaria y a los Tribunales de que existían elementos suficientes para considerar a las dos entidades en cuestión como partes relacionadas. Primero, la entidad extranjera es proveedor único de ciertos productos farmacéuticos adquiridos por la empresa No Hagas Dietas Olalde, C.A. y segundo que un importante directivo del grupo de empresas venezolanas, forma parte de una junta de consultores y asesores del departamento de desarrollo de productos de Nulab (entidad extranjera).

La concurrencia de ambos eventos hizo que se decidiese que ambas entidades se encontraban vinculadas de forma directa o indirecta, aun cuando accionariamente habrían demostrado que no existía ninguna relación (…), pero que la toma de decisiones podía estar influenciada por el directivo de la empresa local.

Tal como de seguido transcribimos, el directivo de la empresa local asesora y da recomendaciones a la empresa extranjera, teniendo de una u otra forma una injerencia en la toma de decisiones del negocio. De seguido transcribimos parcialmente extractos de la sentencia mencionada:

> "Vale decir, el ciudadano José Olalde ofrece recomendaciones y asesoría a la empresa estadounidense NULAB INCORPORATED, para la elaboración de nuevos productos (Adaptógenos), quien es el proveedor extranjero de la recurrente, y a su vez, REPRESENTACIONES NO HAGAS DIETAS

> OLALDE, C.A., adquiere estos productos con exclusividad, ya que NULAB INCORPORATED fabrica estos productos basándose en las especificaciones de REPRESENTACIONES NO HAGAS DIETAS OLALDE, C.A.; esta situación es reconocida por la propia recurrente, cuando expresa: "El hecho de que mi representada sea la propietaria de las marcas de los distintos productos que ordena fabricar a su proveedor extranjero, es lo que justifica de que dicha fabricación sea realizada bajo las especificaciones y bajo el carácter de exclusividad que abriga a mi representada, por el sólo y lógico hecho de ser propietaria de los productos marca Adaptogenos, en sus distintas variedades…" (Folio 19 del expediente judicial)."

Finalmente, concluye que la influencia hace que deba considerarse que aun cuando no hay relación accionaria, si se participa directa o indirectamente en la dirección y control de la entidad extranjera, tal como de seguido puede leerse:

> "Ahora bien, analizados los elementos que constan en autos y en consideración de lo precedentemente expuesto, quien aquí decide observa que al entenderse por parte vinculada la empresa que participe "…directa o indirectamente en la dirección, control o capital de otra empresa, o cuando las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital de ambas empresas.", y siendo que en el presente caso el ciudadano José Olalde, Presidente y accionista de REPRESENTACIONES NO HAGAS DIETAS OLALDE, C.A., presta sus servicios como asesor externo de la sociedad mercantil NULAB INCORPORATED, ubicada en los Ángeles California (Estados Unidos), para la elaboración de los productos Adaptógenos, y que al mismo tiempo, NULAB INCORPORATED, es su proveedor exclusivo, pues ordena a este último la fabricación de los productos Adaptógenos bajo las especificaciones y bajo el carácter de exclusividad, por el hecho de ser la recurrente propietaria de los productos marca Adaptógenos, en sus distintas variedades, en consecuencia, se evidencia que la misma persona (José Olalde), participa, si se quiere, en forma indirecta

> en la empresa extranjera, al ser asesor de la misma y, a la vez, al adquirir sus productos en forma exclusiva, a través de REPRESENTACIONES NO HAGAS DIETAS OLALDE, C.A., de lo cual se infiere que existe la influencia de una empresa en la otra; por lo que a la luz de la norma prevista en el artículo 116 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (117 de la Ley de Impuesto sobre la Renta del año 2001), existe vinculación entre ambas sociedades y, por lo tanto, debe cumplir con sus obligaciones en materia de precios de transferencia, establecidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta. En consecuencia, se declara improcedente la denuncia acerca del vicio de falso supuesto. Así se declara".
>
> Una vez analizado el caso, todo indica que el activador de la obligación en materia de precios de transferencia, nace en la concurrencia de los dos eventos, por lo que en el supuesto que tratamos de desarrollar, al existir sólo una relación de compra de bienes muebles a una empresa extranjera, para luego ser comercializado en el país a condiciones de mercado, sin ninguna limitación o exigencia por parte de las entidades extranjeras, todo indica que dichas operaciones pareciesen no encuadrar en los supuestos previstos en la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de precios de transferencia, a menos que la injerencia pueda ser demostrada por la Administración Tributaria[179].

Esto nos da una aproximación de lo que ha venido siendo una tendencia en otras jurisdicciones, que pudiese ser incorporada en futuros procesos de fiscalización en materia de precios de transferencia, deviniéndose con ello la masificación de los precios de transferencia en supuestos análogos.

Por otro lado, la determinación del método más justo, y técnicamente de factible aplicación, termina siendo en ciertos casos de alta complejidad. Al respecto, de forma enunciativa nos permitimos citar ciertas definiciones básicas:

[179] GARCÍA, W. "Actualidad Tributaria en Venezuela, Homenaje al Dr. Leonardo Palacios". Los Ángeles Editores. Zulia, Venezuela. 2014. p.p. 253-255.

i. Precios Comparables no Controlados

(…) el método (…) compara los precios pactados con partes relacionadas con los precios utilizados en transacciones con o entre partes no relacionadas.
Puede ser difícil encontrar transacciones entre empresas independientes lo suficiente similares a una transacción controlada, de tal manera que no existan diferencias importantes en el precio que no puedas ser ajustadas.

ii. Precio de Reventa

(…) se inicia con el precio al que un producto que ha sido comprado de una empresa asociada, es revendido a una empresa independiente. Este precio (…) es disminuido por un margen apropiado (…) que representa la cantidad de la cual el revendedor debe cubrir sus gastos de venta y de operación.

iii. Costo de Producción más Margen

(…) se inicia con los costos incurridos por el proveedor de un bien (o servicio), en una operación controlada por un bien transferido o un servicio proporcionado a un comprador relacionado. Un margen apropiado es añadido al costo para obtener una utilidad adecuada a la luz de las funciones efectuadas y, de las condiciones del mercado.

iv. División de Utilidades

Este método consiste en determinar la utilidad de operación global de todas las empresas que intervienen en la operación controlada, para luego distribuirla entre ellas de la misma manera en que lo hubieran hecho partes independientes, considerando elementos tales como activos, costos y gastos. La comparabilidad también depende de los recursos empleados, los riesgos asumidos y las funciones realizadas.

v. Método Transaccional de Margen Neto

El método transaccional de márgenes netos revisa el margen neto de utilidad relativo a una base apropiada (es decir, costos, ventas, activos), que el contribuyente obtiene de una transacción controlada. De esta manera, un método transaccional de margen neto funciona de una manera similar a los métodos de costo más margen y precio de reventa (...)

Esta metodología es prácticamente aplicable a todas las actividades que realicen las compañías[180].

f) Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal

Las jurisdicciones de baja imposición fiscal son países con tendencia a disminuir la carga impositiva, para así lograr captar recursos excedentarios de corporaciones y grupos empresariales.

Por otro lado, naciones con controles muy débiles y con administraciones tributarias muy poco adiestradas, lograron que muchos negocios se asentaran en dichas jurisdicciones buscando poca o nula intervención por parte de los órganos recaudadores.

No sólo elementos de índole impositiva harían que una jurisdicción pueda ser considerada como de baja imposición fiscal; al respecto tenemos que características tales como: el secreto bancario, la estabilidad política y económica, la ausencia de controles de cambio, infraestructura desarrollada y fuerte autopromoción, harán que pueda ser considerada de inmediato como un paraíso fiscal. "*La transparencia fiscal internacional, no es una medida novedosa en el mundo, por el contrario, su origen se remonta a más de medio siglo atrás cuando en 1962 en Estados Unidos se introduce la Subparte F del Código de Rentas Internas (Sección 951). En aquella oportunidad, el Comité del Senado norteamericano sustentó la introducción de tales reglas en el diferimiento de las rentas de fuente extranjera obtenidas por sus residentes en 'paraísos fiscales', en tanto éstas no eran gravadas en su país sino hasta que los dividendos fueran recibidos por las matrices norteamericanas o por sus accionistas. Se considera que las reglas sobre transparencia fiscal internacional corresponden a países exportadores de capital o industrializado*"[181].

Al respecto, en aras de preservar la transparencia fiscal, cada jurisdicción está facultada para elaborar listas de países que por sus características puedan ser considerados como de baja imposición fiscal y así tomar las previsiones que consideren convenientes. En Gaceta Oficial N° 37.924 de fecha 26 de abril de 2004 (previamente citada), la Administración Tributaria venezolana publicó los nombres de las naciones consideradas como de baja imposición fiscal, resaltando como elemento para seleccionarlas, el

[180] ADRIANZA, C. "Revista Latinoamericana de Derecho Tributario". AVDT. Caracas. 2005. p. 236.
[181] ZUZUNAGA, F. y VILLAGRA, R. Ob. Cit. p. 55.

hecho de tener una tributación nula o inferior al veinte por ciento (20%) por concepto de impuesto a las ganancias o al patrimonio. Entre las naciones incluidas en la Providencia Administrativa podemos nombrar a: Aruba, Bermudas, Hong Kong, Islas Caimán, República Dominicana, República de Honduras, República de Guyana y República de Panamá, entre otros.

Desde el Artículo 100, hasta el 110 de la LISLR, se establecen todos los elementos y obligaciones que deben ser consideradas por los contribuyentes que posean inversiones efectuadas de manera directa, indirecta o a través de interpuesta persona, en sucursales, personas jurídicas, bienes muebles o inmuebles, acciones, cuentas bancarias o de inversión, y cualquier forma de participación en entes con o sin personalidad jurídica, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, así como en cualquier otra figura jurídica similar, creada o constituida de acuerdo con el derecho extranjero, ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

El principal deber formal relativo a mantener inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal, es el presentar una declaración informativa. Al respecto, en Gaceta Oficial N° 39.407, de fecha 30 de octubre de 2010 fue publicada Providencia Administrativa que regula la presentación de la Declaración Informativa de las Inversiones Efectuadas o Mantenidas en Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal. De igual forma, el RLISLR en sus Artículos desde el 201 hasta el 208[182], regula todas las especificidades de esta obligación.

[182] Artículo 201: A los fines previstos en el aparte único del artículo 102 de la Ley, se considerarán bienes del activo fijo aquellos bienes corporales e incorporales adquiridos o producidos para el uso de la propia empresa, no señalados para la venta, tales como los inmuebles, maquinarias, equipos y unidades de transporte; los bienes construidos o instalados con el mismo fin, como refinerías, plantas eléctricas y demás instalaciones similares y los valores pagados o asumidos representativos de plusvalías, marcas, patentes de inversión y demás bienes intangibles semejantes que tengan el carácter de inversiones.

Asimismo, se considerarán como activos de carácter permanente los bienes muebles del contribuyente no señalados para la venta, destinados a la producción de enriquecimientos en virtud de su uso o goce por terceros. Los inmuebles, en todo caso, deberán estar destinados a la actividad productiva del contribuyente.

Se entenderá por ingresos provenientes de actividades empresariales las industriales, comerciales, de servicios, de explotación de minas e hidrocarburos y actividades conexas y cualquier otra actividad productora de enriquecimientos.

Para la determinación del cincuenta por ciento (50%) previsto en el artículo 102 de la Ley, deben considerarse los bienes del activo fijo, derivados de la actividad empresarial de que se trate. El valor de los activos totales de estas inversiones se efectuará conforme con las disposiciones establecidas en la Ley de Impuesto a los Activos Empresariales.

El porcentaje de participación de los ingresos por concepto de cesión del uso o goce temporal de bienes, dividendos, intereses, ganancias de enajenación de bienes muebles e inmuebles o regalías, a que hace referencia el aparte único del artículo 102 de la Ley, se determinará relacionando el monto de los ingresos brutos causados en el ejercicio de que se trate, con la totalidad de ingresos brutos causados, obtenidos en la jurisdicción de baja imposición fiscal por el ente con o sin personalidad jurídica, fideicomiso, etc., ubicados en la misma.

Artículo 202: Las inversiones realizadas por un mismo residente en distintos entes calificados como jurisdicciones de baja imposición fiscal, se considerarán en forma independiente. Por el contrario, cuando se trate de inversiones directas en bienes, muebles o inmuebles, colocaciones, etc., en una misma jurisdicción de baja imposición fiscal, el contribuyente deberá integrar la totalidad de los ingresos derivados de tales inversiones a los que queden sujetos al régimen del Título VII, Capítulo II de la Ley.

Artículo 203: Cuando el porcentaje de participación de los ingresos totales a que se refiere el aparte único del artículo 102 supere el veinte por ciento (20%), el contribuyente deberá gravar la totalidad de los ingresos causados obtenidos por el ente ubicado en la jurisdicción de baja imposición fiscal, durante el período fiscal de que se trate, en la proporción y con la participación directa o indirecta que posea dicho contribuyente en dicha jurisdicción. De igual manera se procederá en los casos en que el porcentaje de bienes del activo fijo a la realización de la actividad empresarial de que se trate, sea igual o inferior al cincuenta por ciento (50%) de los activos totales del ente.

Artículo 204: Los contribuyentes que a la fecha de cierre del ejercicio, no puedan decidir el momento de reparto o distribución de los rendimientos, utilidades o dividendos derivados de las inversiones ubicadas en las jurisdicciones de baja imposición fiscal, o cuando a esa fecha no tenga el control de la administración de las mismas, ya sea en forma directa, o indirecta o a través de personas interpuestas, no estarán obligados a aplicar el régimen de transparencia fiscal internacional. A tal efecto, el contribuyente a la fecha de la presentación y pago de impuesto, deberá notificar, mostrar y comprobar ante la Administración Tributaria tal situación.

Artículo 205: A los fines de lo establecido en el artículo 105 de la Ley, los bancos e instituciones financieras deberán informar mensualmente a la Administración Tributaria, los titulares residentes del país que posean cuentas ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, la forma, plazo y demás condiciones en que se realicen o se dispongan las transferencias que se efectúen en dichas cuentas, a las entidades ubicadas en dichas jurisdicciones.

De igual modo, los bancos e instituciones financieras informarán las transferencias recibidas de entidades financieras ubicadas en tales jurisdicciones, cuyos destinatarios sean sujetos residentes o domiciliados en Venezuela. La información a que se refiere este artículo podrá ser requerida por la Administración Tributaria en soporte físico, electrónico o por transmisión electrónica de datos.

Artículo 206: La imputación de los costos y gastos será procedente siempre que el contribuyente cumpla con las normas establecidas en los artículos 107 y 108 de la Ley, las de este Reglamento y las que dicte la Administración Tributaria al respecto.

La pérdida neta debidamente comprobada que se determine por aplicación del Título VII, Capítulo II de la Ley, sólo podrá imputarse con las rentas netas gravadas provenientes de las inversiones ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Artículo 207: Los contribuyentes deberán presentar conjuntamente con la declaración definitiva otra de carácter informativo, ante la gerencia regional del domicilio fiscal de éstos, relativa a las inversiones que hayan efectuado o mantengan en jurisdicciones de baja imposición fiscal a la fecha de cierre del ejercicio a que se refiere la citada declaración definitiva, a cuyo efecto deberán anexar relación detallada de las cuentas por depósitos, ahorros o inversiones de cualquier otro tipo o entregar la documentación que a tal efecto requiera la Administración Tributaria, para demostrar dichas operaciones.

Sin perjuicio de lo señalado en el párrafo anterior, la Administración Tributaria podrá requerir que los contribuyentes obligados a presentar la declaración informativa, las realicen en los formatos que a tal efecto autorice.

Parágrafo Único: Asimismo, además de la información indicada en el párrafo anterior, el contribuyente deberá relacionar las cuentas abiertas en instituciones financieras ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, cuyo propietario sea el cónyuge o la persona con la que viva en concubino, sus ascendientes o descendientes en línea recta o de su apoderado cualquiera sea la persona que ejerza el mandato.

El contribuyente deberá acompañar a la declaración informativa a que se refiere este artículo, la documentación probatoria mencionada, cuando a la fecha de cierre de saldo de sus inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal fuera igual a cero, siempre que demuestre ante la Administración Tributaria el resultado de las inversiones que poseía en tales jurisdicciones.

Artículo 208: En la cuenta establecida en el artículo 109 de la Ley, se debitará los ingresos efectivamente percibidos por el contribuyente provenientes de las citadas inversiones con los ingresos gravables declarados en cada período fiscal en los cuales se pagó el impuesto y se acreditará con los dividendos o utilidades percibidos en cada período, siempre que correspondan a la distribución de enriquecimientos obtenidos por el ente ubicado en la jurisdicción de baja imposición fiscal, en los períodos fiscales que resulta aplicable el régimen de transparencia fiscal internacional.

Si en determinado período fiscal el saldo de la citada cuenta fuera acreedor, el contribuyente deberá incluirlo como enriquecimiento de dicho período, a efectos de someterlo a la tarifa correspondiente.

En el caso que en el período fiscal siguiente indicado en el párrafo anterior, el saldo inicial de la referida cuenta sea igual a cero, se aplicará desde ese momento, el procedimiento descrito en este artículo.

En función a esto, todo sujeto de derecho que mantenga actividades con entidades con domicilio en los países mencionados en la Providencia previamente nombrada, tendrá importantes deberes formales de imperativo cumplimiento, de conformidad con lo previsto en nuestra normativa, sin olvidar las obligaciones que se originen en materia de precios de transferencia.

g) Dividendos

Los dividendos son la utilidad que se le abona al accionista de una sociedad por acciones o por un fondo común de inversión, relacionados proporcionalmente a la tenencia accionaría que aquél posee de la sociedad. "*En materia de sociedades anónimas, se entiende que el accionista es un auténtico inversionista, que coloca su capital en un tercero, razón por la cual la retribución, bajo forma de dividendos, entra en esta categoría*"[183]. "*De acuerdo con el sistema clásico o de ente separado, la entidad tributa el impuesto por las utilidades totales y a su vez las utilidades que distribuya constituyen para la persona física que las percibe rentas de colocación de capitales y en consecuencia están sometidas al impuesto personal sobre la renta. El problema técnico clásico se presenta cuando una sociedad es accionista de otra. En tal caso, el presenta el riesgo de una imposición múltiple; no obstante, como afirma García Mullín, el problema puede solucionarse mediante la exclusión de los dividendos percibidos de otras empresas de la utilidad imponible de la sociedad perceptora*"[184].

El Artículo 65 de la LISLR en su Parágrafo Único establece que se "*considera como dividendo la cuota parte que corresponda a cada acción en las utilidades de las compañías anónimas y demás contribuyentes asimilados, incluidas las que resulten de cuotas de participación en sociedades de responsabilidad limitada*". Por otro lado, la distribución de utilidades consiste en la asignación de las ganancias a sus accionistas o propietarios, que puede darse en dinero, especie o en más acciones.

La LISLR en su Artículo 64 establece que: "*a todos los efectos (…), se considerará renta neta aquella aprobada por la Asamblea de Accionistas y*

Los dividendos que se perciban correspondientes a las rentas netas acumuladas, al último ejercicio cerrado, con anterioridad a la fecha que resulta aplicable el régimen del Título VII, Capítulo II de la Ley, se aplicará las disposiciones establecidas en el Parágrafo Primero del artículo 69 de la Ley y las previstas al respecto en este Reglamento.

[183] ZUZUNAGA, F. y VILLAGRA, R. Ob. Cit. p. 40.

[184] ZUZUNAGA, F. y VILLAGRA, R. *Ibíd*. p.p. 40-41.

con fundamento en los estados financieros elaborados de acuerdo a lo establecido en el artículo 88 de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley. Los bancos o instituciones financieras o de seguros regulados por Leyes especiales en el área financiera y de seguro deberán igualmente considerar como renta neta, la anteriormente señalada. Asimismo, se considerará como renta neta fiscal gravada, la sometida a las tarifas y tipos proporcionales establecidos en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley diferentes a los aplicables a los dividendos".

En concordancia a ello, el RLISLR prevé en su Artículo 209 que "*a los fines de lo establecido en el segundo párrafo del artículo 67 de la Ley* [Artículo 64 de la LISLR 2015]*, se considerará renta neta aquella que es aprobada en la Asamblea de Accionistas, conforme con lo previsto en el artículo 91 de la Ley* [Artículo 88 de la LISLR 2015]*. En función a ello, el Parágrafo Primero prevé que "a los fines de la determinación de la parte de renta neta gravable con el impuesto proporcional sobre los dividendos establecidos en el Capítulo II, Título V de la Ley, la Administración Tributaria aplicará las reglas contenidas en la Ley y este Reglamento*". Por último, el Parágrafo Segundo establece que "*a los efectos de la determinación de la renta neta a utilizarse para la comparación a que hace referencia el artículo 67 de esta Ley* [Artículo 66 de la LISLR 2015]*, se entiende como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela, aquellos emanados de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela*".

Como punto relevante el CCV establece en su Artículo 307 que "*no pueden pagarse dividendos a los accionistas sino por utilidades líquidas y recaudadas. Ni en la escritura constitutiva, ni en los estatutos, ni en otros documentos podrán las sociedades establecer interés en favor de sus acciones. Los accionistas no están obligados a restituir los dividendos que hayan percibido en virtud de balances sociales hechos de buena fe. La acción de repetición se prescribe en todo caso por cinco años, contados desde el día fijado para la distribución*".

i. Tarifas:

En cuanto a las tarifas, la LISLR en su Artículo 71 establece lo que de seguido detallamos:

> 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 del abono en cuenta.
> (…)
> Parágrafo Segundo: Cuando los dividendos provengan de sociedades dedicadas a las actividades previstas en el encabezamiento del artículo 11 de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, se gravarán con la alícuota del cincuenta por ciento (50%), sujeta a retención total en la fuente.
> Parágrafo Tercero: Cuando los dividendos provengan de sociedades que reciban enriquecimientos netos derivados de las actividades previstas en el aparte único del artículo 12 de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, se gravará con la alícuota del sesenta por ciento (60%), sujeta a retención total en la fuente.

Tal como puede verse, el presente cargo tributario pretende mantener consistencia en cuanto a los excesos de renta no gravados previamente en la determinación corporativa.

ii. Dividendos Provenientes de Entidades No Domiciliadas en el País

Los Artículos 66 (Parágrafo Primero) y el 2 de la LISLR regula el caso de dividendos provenientes del exterior, tal como de seguido detallamos:

> (…)
> Parágrafo Primero: Los dividendos recibidos de empresas constituidas y domiciliadas en el exterior o constituidas en el exterior y domiciliadas en Venezuela, estarán excluidos de la renta neta prevista en este artículo. En tal sentido, dichos dividendos estarán sujetos a un impuesto proporcional del treinta y cuatro por ciento (34%), pudiendo imputar a dicho resultado, el impuesto pagado por este concepto fuera del territorio venezolano, de acuerdo con lo previsto en el artículo 2 de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.
> Artículo 2: (…). En el caso de los enriquecimientos gravados con impuestos proporcionales en los términos establecidos en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, el monto del impuesto acreditable, no podrá exceder del impuesto sobre la renta que hubiese correspondido pagar en la República Bolivariana de Venezuela por estos enriquecimientos.

En concordancia con ello, el RLISLR establece en su Artículo 211 que "*cuando se trate de dividendos comprendidos en el Parágrafo Primero del artículo 69 de la Ley* [Artículo 66 de la LISLR 2015]*, que hubieran sido objeto de pago en el país de la sociedad emisora, correspondiente a un gra-*

vamen análogo al previsto en este Título, el impuesto proporcional del treinta y cuatro por ciento (34%) se calculará sobre el monto total percibido por concepto de dividendos, sin la deducción correspondiente al impuesto pagado en el extranjero, a cuyo resultado podrá acreditarse lo pagado por dicho gravamen análogo de conformidad con lo establecido en el artículo 2 de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley. El impuesto a pagar por los dividendos a que se refiere el párrafo anterior deberá ser enterado en una Oficina Receptora de Fondos Nacionales, dentro de los tres (3) días hábiles siguientes al momento en que se percibieron los dividendos".

iii. Dividendos Provenientes de Entidades Domiciliadas en el País

Entidades legalmente propietarias de otras figuras jurídicas, grupos que deciden crear estructuras organizacionales donde se creen empresas tenedoras de acciones o en su defecto personas naturales dueñas de dichos documentos, que obtengan dividendos, deberán regirse por los siguientes supuestos:

> Artículo 64: Se crea, en los términos establecidos en este Capítulo, un gravamen proporcional a los dividendos originados en la renta neta del pagador que exceda de su renta neta fiscal gravada.
> (…)
> Artículo 65: Se considera como enriquecimiento neto por dividendos, el ingreso percibido a tal título, pagado o abonado en cuenta, en dinero o en especie, originado en la renta neta no exenta ni exonerada que exceda de la fiscal, que no haya sido gravada con el impuesto establecido en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.
> Igual tratamiento se dará a las acciones emitidas por la propia empresa pagadora como consecuencia de aumentos de capital.
> (…)
> Artículo 66: El excedente de renta neta a considerar a los fines de la determinación del dividendo gravable, será aquel que resulte de restarle a ésta, la renta neta fiscal gravada y la renta derivada de los dividendos recibidos de otras empresas.
> (…)

El orden de imputación se encuentra previsto en los Artículos 67 y siguientes de la LISLR, tal como de seguido se transcribe:

> Artículo 67: A los efectos del régimen aquí previsto, los dividendos pagados o abonados en cuenta, se imputarán en el siguiente orden:
> a) En primer lugar, a la renta neta fiscal gravada en el ejercicio inmediatamente anterior a aquél en que ocurre el pago, los cuales no serán gravados.
> b) En segundo lugar, a los dividendos recibidos de terceros por el pagador en el ejercicio inmediatamente anterior a aquél en que ocurre el pago, los cuales ya fueron gravados como tales o se originaron de la renta neta fiscal gravada en cabeza de la sociedad que origina el dividendo.
> c) En tercer lugar, a la renta neta que exceda de la renta neta fiscal del ejercicio inmediatamente anterior a aquél en que ocurre el pago, los cuales serán gravados conforme a lo previsto en este capítulo.
> Artículo 68: Agotadas las utilidades del ejercicio inmediato anterior al pago, conforme al orden de imputación señalado en el artículo precedente, o si no hay utilidades en ese ejercicio, se presumirá que los dividendos que se repartan corresponderán a las utilidades del ejercicio más cercano al inmediato anterior a aquel en que ocurre el pago y su gravabilidad se determinará en el mismo orden de imputación establecido en el artículo anterior, hasta que las utilidades contra las que se pague el dividendo correspondan a un ejercicio regido por la Ley que se modifica, caso en el cual no serán gravables.

La oportunidad para enterar, de acuerdo a lo previsto en el RLISLR, se encuentra definido en el Artículo 210, tal como de seguido transcribimos:

> Artículo 210: De conformidad con lo establecido en el artículo 68 [Artículo 66 de la LISLR 2015] de la Ley surja un excedente a ser gravado de acuerdo al procedimiento establecido en la Ley al momento de que se decrete un pago o abono en cuenta de dividendos, el impuesto proporcional sobre el dividendo será retenido por el pagador sobre el total del excedente determinado y deberá ser enterado en una Oficina Receptora de Fondos Nacionales a los tres (3) días hábiles siguientes de haberse liquidado y retenido el impuesto correspondiente.

Como ya ha sido explicado, este sistema (u otro análogo) permite a la Administración Tributaria de cualquier jurisdicción, la posibilidad de no renunciar a la potestad que le confiere la normativa local, por su aplicación

va orientada a la maximización de la recaudación en los términos allí conferidos.

iv. Dividendos Presuntos

Los dividendos presuntos se encuentran regulados en la LISLR en su Artículo 70, en concordancia con lo previsto en el Artículo 213 del RLISLR, tal como de seguido transcribimos:

> Artículo 70: Se considerará dividendo pagado, sujeto al régimen establecido en el presente capítulo, los créditos, depósitos y adelantos que hagan las sociedades a sus socios, hasta el monto de las utilidades y reservas conforme al balance aprobado que sirve de base para el reparto de dividendos, salvo que la sociedad haya percibido como contraprestación intereses calculados a una tasa no menor a tres (3) puntos porcentuales por debajo de la tasa activa bancaria, que al efecto fijará mensualmente el Banco Central de Venezuela y que el socio deudor haya pagado en efectivo el monto del crédito, depósito o adelanto recibidos, antes del cierre del ejercicio de la sociedad. A los efectos de este artículo, se seguirá el mismo orden establecido en el artículo 67 de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.
>
> Se excluyen de esta presunción los préstamos otorgados conforme a los planes únicos de ahorro a que se refiere el ordinal 8 del artículo 14 de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.
>
> Artículo 213: A los fines de lo establecido en el artículo 73 de la Ley [Artículo 70 LISLR 2015], se entenderá como créditos, depósitos y adelantos que hagan las sociedades a sus socios, los desembolsos de dinero en efectivo o especie que tiendan a disminuir la posición patrimonial o el flujo de efectivo de la sociedad.
>
> Parágrafo Único: Cuando surja un dividendo presunto, según lo establecido en el artículo 73 de la Ley [Artículo 70 LISLR 2015], el impuesto proporcional sobre el dividendo estará sujeto a retención en el momento del pago o abono, sobre el monto total pagado.
>
> El monto retenido por dicho concepto deberá ser enterado en una Oficina Receptora de Fondos Nacionales dentro de los tres (3) días hábiles siguientes, a la fecha de vencimiento fijada por la Administración Tributaria para la presentación de la declaración definitiva de rentas.

Punto aparte se merecen los establecimientos permanentes en los Artículo 69[185] de la LISLR y Artículo 212[186] del Reglamento y los dividendos

[185] Artículo 69: Las sociedades o comunidades constituidas en el exterior y domiciliadas en Venezuela o constituidas y domiciliadas en el exterior que tengan en el país un establecimiento permanente estarán obligadas a pagar, en su carácter de responsables, por cuenta de sus socios, accionistas o comuneros, un impuesto del treinta y cuatro por ciento (34%) sobre su enriquecimiento neto, no exento ni exonerado, que exceda del enriquecimiento neto gravado en el ejercicio.

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 Venezuela.

Tal enriquecimiento se considerará como dividendo o participación recibido por el accionista, socio o comunero en la fecha de cierre del ejercicio anual de la sociedad o comunidad.

El reglamento determinará el procedimiento a seguir. Esta norma sólo es aplicable al supuesto previsto en este artículo.

[186] Artículo 212: En los casos que las sucursales o establecimientos permanentes de sociedades o comunidades constituidas y domiciliadas en el exterior o constituidas en el exterior y domiciliadas en Venezuela a las que hace referencia el artículo 72 de la Ley [Artículo 69 LISLR 2015], decidan reinvertir en el país la diferencia entre la renta neta no exenta o exonerada y la renta neta fiscal, deberán presentar con la declaración definitiva una certificación emitida por auditores externos, en la que dejen constancia que la entidad adoptó tal decisión, y el plazo estimado para la realización de las inversiones e inicio operacional de las mismas.

La Administración Tributaria, mediante Providencia, emitirá los modelos para la elaboración del certificado a ser utilizado por los auditores externos a que hace referencia el párrafo anterior. Se entiende por auditores externos, el contador público colegiado en el ejercicio independiente de la profesión.

Parágrafo Primero: Los responsables que por cuenta de sus socios, accionistas o comuneros efectúen totalmente en el país la reinversión, no estarán obligados al pago del dividendo presunto cuando demuestren a satisfacción de la Administración Tributaria, que destinaron efectivamente los fondos en la adquisición de bienes de capital, la realización de obras, la contratación de servicios y/o a otras prestaciones que resultan inherentes al desarrollo en el país de sus actividades específicas del contribuyente y que dichos bienes, servicios, obras y prestaciones se utilizan efectivamente en dichas actividades. No se admitirán las reinversiones provenientes de operaciones realizadas entre empresas vinculadas.

La reinversión a que se refiere el artículo 72 de la Ley [Artículo 69 LISLR 2015], deberá ejecutarse dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio fiscal de la sociedad que lo originó, de lo contrario corresponderá abonar el impuesto proporcional más los accesorios y sanciones que fuesen procedentes, calculados desde la fecha en que se debió efectuar el pago, si no se hubiese acogido a la excepción prevista en el párrafo anterior, hasta el efectivo pago del gravamen.

Parágrafo Segundo: Si por causa fortuita o fuerza mayor o por la particularidad de las inversiones, el contribuyente considera que el plazo indicado en el parágrafo anterior es insuficiente, podrá solicitar una prórroga debidamente motivada a la Administración Tributaria, quien deberá responder en un plazo de treinta (30) días hábiles. Transcurrido dicho plazo sin que la Administración Tributaria no se pronuncie, se entenderá negada la solicitud.

A tal efecto, el contribuyente deberá acompañar la solicitud con la documentación que justifique el plazo estimado para completar las inversiones e inicio operacional de las mismas. En todo caso, la solicitud de prórroga sólo podrá realizarse por una vez.

Parágrafo Tercero: El plazo mínimo de cinco (5) años de permanencia, establecido en el primer párrafo del artículo 72 de la Ley [Artículo 69 LISLR 2015], se contará desde el período fiscal en que se inicia la reinversión, por lo que deberán mantenerse durante los cuatro (4) períodos anuales siguientes al mencionado período fiscal.

En caso de que con posterioridad a haberse acogido al beneficio, se verifique el incumplimiento de las condiciones y requisitos establecidos en la Ley y este Reglamento, cualquiera sea la fecha en que tal hecho se produzca, corresponderá pagar el impuesto proporcional, así como los accesorios y sanciones, previstos en el Código Orgánico Tributario que fuesen procedentes, calculados desde la fecha en que se incumplieron las condiciones o requisitos hasta el efectivo pago del gravamen.

Parágrafo Cuarto: Las sucursales y establecimientos permanentes que opten por acogerse a la excepción prevista en el Parágrafo Primero de este artículo, deberán registrar en una cuenta especial las operaciones que correspondan a la reinversión del excedente de renta neta, acompañando a la declaración definitiva de cada uno de los cinco (5) perío-

entre países con quienes se han suscrito convenios para evitar la doble imposición fiscal.

v. Dividendo en Acciones

Puntualmente el caso de dividendo en acciones es aquel donde la asamblea de accionistas resuelve abonar mediante la entrega de acciones conforme a su valor nominal. Se suele utilizar este sistema cuando la sociedad carece de liquidez para abonarlo en efectivo o bien cuando desea capitalizar parte o la totalidad de las utilidades acumuladas. La entrega de las acciones se realiza con una nueva emisión y su distribución se efectúa sobre la base de la tenencia proporcional del capital que cada accionista posee, por lo que el dividendo es abonado a los accionistas mediante acciones de la misma sociedad[187].

---

dos fiscales, la documentación e información fehaciente que soporten las operaciones, debidamente certificada por los auditores externos relativa a las inversiones realizadas, a su permanencia en el patrimonio del ente y que las mismas están afectadas a las finalidades exigidas en este Reglamento.

[187] Artículo 71 de la LISLR: (…)

Parágrafo Primero: En los casos de los 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 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 accionistas que a tal efecto lleve dicha empresa.

Artículo 74 de la LISLR: Los ingresos obtenidos por las personas naturales, jurídicas o comunidades, por la enajenación de acciones, cuya oferta pública haya sido autorizada por la Comisión Nacional de Valores, en los términos previstos en la Ley de Mercado de Capitales, siempre y cuando dicha enajenación se haya efectuado a través de una Bolsa de Valores domiciliada en el país, estarán gravadas con un impuesto proporcional del uno por ciento (1%), aplicable al monto del ingreso bruto de la operación.

Parágrafo Único: En el supuesto de pérdidas que puedan producirse en la enajenación de dichas acciones, las pérdidas causadas no podrán ser deducidas de otros enriquecimientos del enajenante.

Artículo 75 de la LISLR: El impuesto previsto en el artículo anterior, será retenido por la Bolsa de Valores en la cual se realice la operación, y lo enterará en una Receptoría de Fondos Nacionales dentro de los tres (3) días hábiles siguientes de haberse liquidado y retenido el impuesto correspondiente.

Artículo 214 del RLISLR: Las personas naturales, jurídicas o entidades que reciban dividendos en acciones sujetos al anticipo del uno por ciento (1%) a que hace referencia el Artículo 74 de la Ley [Artículo 74 LISLR 2015] deberán declarar y pagar el total del impuesto proporcional que grava el dividendo, en el momento de la enajenación de las referidas acciones.

Artículo 215 del RLISLR: La Administración Tributaria podrá autorizar, previa solicitud de la persona jurídica o entidad que reparte el dividendo en acciones, cuya composición accionaria cuantitativa y cualitativamente sea superior a cien (100), que el pago del anticipo del uno por ciento (1%) sea declarado y enterado en forma colectiva por el pagador respectivo de dichos dividendos. Si la solicitud fuese autorizada, la entidad pagadora deberá cumplir con los siguientes requisitos:

1. Autorización por cada accionista.
2. Listado de accionistas, señalando identificación del accionista, número de registro fiscal, número de acciones, monto total pagado y el monto correspondiente al anticipo pagado por cada uno de los accionistas.

Artículo 216 del RLISLR: El contribuyente autorizado para pagar y enterar el anticipo del uno por ciento (1%) de conformidad con lo establecido en el artículo anterior, deberá presentar ante la Oficina Receptora de Fondos Nacio-

Esta tipología ha sido ampliamente discutida, habida cuenta que la Administración Tributaria parte del hecho de que la recepción de éstas nuevas acciones se da por un evento especulativo, por lo que terminan erogándose tributos sobre obligaciones inexistentes en cuanto a su materialización en el tiempo, convirtiéndose en cargos adicionales injustificados de cara a los contribuyentes.

vi. Otras Consideraciones

Los Artículos 72, 73 y 76 de la LISLR establecen una serie de consideraciones relevantes que deben ser consideradas a efectos del cálculo del impuesto a los dividendos, tal como de seguido detallamos:

> Artículo 72: En aquellos supuestos en los cuales los dividendos provengan de sociedades cuyo enriquecimiento neto haya estado sometido a gravamen por distintas tarifas, se efectuará el prorrateo respectivo, tomando en cuenta el monto de la renta neta fiscal gravado con cada tarifa.
> Artículo 73: Las disposiciones del presente capítulo serán aplicables a los contribuyentes asimilados a las compañías anónimas.
> Artículo 76: Los ingresos brutos percibidos por los conceptos a que se contrae este Título, se considerarán como enriquecimientos netos y se excluirán a los fines de la determinación de la renta global neta gravable conforme a otros Títulos del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.

A fin de evitar riesgos inherentes, es de suprema importancia considerar los elementos accidentales de esta tipología, a fin de tenerlos presentes en el análisis gerencial.

h) Tributación para Personas Naturales Bajo Relación de Dependencia

En este punto ahondaremos en amplios detalles, considerando la pertinencia del tema. Como partida, es relevante iniciar con la definición de salario normal y salario integral de conformidad con lo previsto en la Ley Orgánica del Trabajo, de los Trabajadores y Trabajadoras (LOTTT)[188], con el fin de precisar el alcance de ambos conceptos.

De conformidad con lo previsto en el Artículo 104 de la norma precitada "*a los fines de esta Ley se entiende por salario normal, la remunera-*

nales correspondiente, la cantidad de listados equivalentes al número total de accionistas, los cuales serán selladas cada una por la oficina receptora y entregados por el pagador a cada accionista de la respectiva entidad.

[188] Publicada en Gaceta Oficial Extraordinario N° 8.938, de fecha 7 de mayo de 2012.

ción devengada por el trabajador o trabajadora en forma regular y permanente por la prestación de su servicio. Quedan por tanto excluidos del mismo las percepciones de carácter accidental, las derivadas de las prestaciones sociales y las que esta Ley considere que no tienen carácter salarial".

Por otro lado, la norma *eiusdem* establece que el salario integral, es el salario normal calculado de tal forma que integre todos los conceptos salariales percibidos por el trabajador o trabajadora. El salario al que nos referimos, además de los beneficios devengados, incluye la alícuota de lo que le corresponde percibir por bono vacacional y por utilidades, todo esto de conformidad con el Artículo 122 de la LOTTT. A su vez, el Artículo 107 establece claramente que "*cuando el patrono, patrona o el trabajador, trabajadora, estén obligados u obligadas a cancelar una contribución, tasa o impuesto, se calculará, considerando el salario normal correspondiente al mes inmediatamente anterior a aquél en que se causó*". Subrayado nuestro.

Ahora bien, para efectos tributarios, y específicamente en materia de ISLR, la normativa venezolana consistentemente ha tenido una distinta concepción sobre el asunto en análisis, por lo que se hace imprescindible definir el enriquecimiento neto según la LISLR 2007 y la que actualmente se encuentra vigente, correspondiente al 2015. En función a ello, de seguido pasamos a transcribir lo previsto en el Artículo 31 de la LISLR 2007:

> Artículo 31: Se consideran como enriquecimientos netos los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones y demás remuneraciones similares, distintas de los viáticos, obtenidos por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia. También se consideran como enriquecimientos netos los intereses provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por las instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, así como las participaciones gravables con impuestos proporcionales conforme a los términos de esta Ley. Subrayado nuestro.

Tal como se presenta dicho artículo (ya no vigente para la fecha), la definición de enriquecimiento neto para personas bajo relación de dependencia incluye una serie de elementos que puedan hacer concluir que se asemejan íntimamente a la definición de salario integral, lo que de primera mano contravenía directamente con lo previsto en la LOTTT previamente

citada. Mediante el uso de las atribuciones que se confieren en ley habilitante, en reforma de noviembre de 2014, el Artículo 31 en referencia es reformado quedando transcrito en los siguientes términos:

> Artículo 31: Se considera como enriquecimiento neto toda contraprestación o utilidad, regular o accidental, derivada de la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia, independientemente de su carácter salarial, distintas de viáticos y bono de alimentación. Subrayado nuestro.

Tal como se interpreta de forma restrictiva, el legislador (en este caso el Ejecutivo Nacional) demuestra toda la intención de gravar la totalidad de las rentas que percibe el trabajador bajo relación de dependencia, excluyendo de la definición a los viáticos (dado que no son una manifestación de riqueza) y al bono de alimentación (por tener un carácter social). Con esta modificación de la LISLR, se abre aún más el compás entre lo previsto por la LOTTT y la visión del legislador en materia de tributación sobre ganancias, siendo evidente la discordancia existente entre las distintas definiciones provistas por el ordenamiento legal, lo que en sí mismo eleva los niveles de indefensión jurídica para con los contribuyentes y responsables afectados, débiles en la relación sujeto activo/pasivo.

Como complemento, es menester comentar que el Artículo 4, numeral 1 del Decreto 1.808 establece que deberán ser declarados "*la totalidad de las remuneraciones fijas, variables o eventuales a percibir o que estimen percibir de cada uno de sus deudores o pagadores.*"

En relación al tema planteado, nuestro máximo tribunal, en específico la Sala Constitucional (SC) del Tribunal Supremo de Justicia (TSJ), planteó una postura dirigida a la adecuación de las dos normativas vigentes para aquel momento, en este caso la Ley Orgánica del Trabajo (LOT) de 1997 y la LISLR de 2007.

> Por tal razón, con el objeto de adecuar el régimen impositivo a la renta aplicable a las personas naturales con ocasión de los ingresos devengados a título salarial, con los presupuestos constitucionales sobre los que se funda el sistema tributario; ponderando, por una parte, el apego al principio de justicia tributaria y, por la otra, la preservación del principio de eficiencia presente en tales normas, en los términos bajo los cuales han sido definidos a lo largo de este fallo, esta Sala Constitucional modifica la preposición del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en el siguiente sentido:

> «Artículo 31: Se consideran como enriquecimientos netos los salarios devengados en forma regular y permanente por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia. También se consideran como enriquecimientos netos los intereses provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por las instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, así como las participaciones gravables con impuestos proporcionales conforme a los términos de esta Ley. A los efectos previstos en este artículo, quedan excluidos del salario las percepciones de carácter accidental, las derivadas de la prestación de antigüedad y las que la Ley considere que no tienen carácter salarial»
> (*Omisis*)
> De esta manera, la Sala ejerciendo su labor de máxima intérprete de la Constitución ajusta la disposición legal antes referida a los postulados constitucionales, la cual además se adecua a la letra y espíritu del parágrafo cuarto del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, que dispone "cuando el patrono o el trabajador estén obligados a cancelar una contribución, tasa o impuesto, se calculará considerando el salario normal correspondiente al mes inmediatamente anterior a aquél en que se causó. Así se decide. Subrayado nuestro

Como se observa, la postura del máximo intérprete de la constitución está dirigida al resguardo del salario como medio de subsistencia del trabajador quien es en nuestro sistema constitucional un sujeto de especial protección, al punto de que la adecuación a la que hemos hecho referencia es a la Ley del Trabajo vigente para el momento. Siendo así, el cambio confiere que el ISLR debe gravar el salario normal del sujeto pasivo bajo relación de dependencia.

Además de ello, la Sentencia dictada por el Tribunal Superior de los Contencioso Tributario de la Región Los Andes, con sede en San Cristóbal Estado Táchira, en fecha 10 de Octubre de 2012 sostuvo que: "*A los efectos tributarios, se toma en cuenta el sueldo normal, al que no se debe sumar lo percibido en bonos y demás asignaciones, monto este que será tomado en cuenta para determinar la base imponible a declarar, ello es así porque no es justo que las bonificaciones de fin de año que no son enriquecimientos sino que un beneficio laboral tenga que pagar impuesto por ello, el mismo razonamiento para bono vacacional, que es para que el trabajador disfrute de su periodo de descanso, entonces ello no puede ser tomado en cuenta a*

la hora de determinar el enriquecimiento neto gravable, ni mucho menos las contribuciones parafiscales". Subrayado nuestro.

Posteriormente, con ocasión a un recurso de interpretación presentado por los representantes legales de SINTRALCASA, quienes buscaban la interpretación de la sala respecto al contenido y alcance de las normas y principios constitucionales contenidos en el Artículo 89 numeral 3 y el alcance de aplicación del Artículo 18 numeral 5 y 107 de la LOTTT en contraposición al presupuesto de hecho del Artículo 31 de la nueva LISLR. Concluye la SC lo siguiente:

> La interpretación constitucional dictada por esta Sala en la sentencia n. 301 del 27 de febrero de 2007, se adecúa al supuesto normativo previsto en los artículos 104, segundo aparte, y 107 de la vigente Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y Trabajadoras de 2012, toda vez que dicha norma fue concebida por el legislador en los mismos términos que había sido redactada en los Parágrafos Segundo y Cuarto del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo de 1997, respecto al cálculo de las contribuciones, tasas o impuestos sobre la base del salario normal correspondiente al mes anterior aquél en que se causó, razón por la cual resulta igualmente inadmisible la pretensión de interpretación constitucional objeto de autos.

La SC es nuevamente clara al sostener que el Artículo 107 de la LOTTT tiene (a efectos del cálculo del ISLR) total validez y que la interpretación hecha en la sentencia anteriormente citada era perfectamente aplicable al caso que le había sido expuesto por los representantes de SINTRALCASA, quedando zanjada la controversia desde el punto de vista jurisprudencial. La base de ingreso para la retención del ISLR para el caso en cuestión es el salario normal y no otro.

En concordancia con el criterio de la SC, la Sala Político Administrativa, en lo sucesivo SPA, en fecha dos 2 de agosto de 2011, establece lo siguiente:

> Sobre este particular, esta Sala Político-Administrativa en reiterada jurisprudencia ha sentado su criterio al respecto, manifestando que las utilidades (entre otros conceptos no regulares ni permanentes) no forman parte del salario normal, visto que se trata de remuneraciones complementarias y aleatorias, en tanto que la empresa haya obtenido beneficios, sólo pagaderas en proporción a los meses de servicios prestados, no así en función de la jornada diaria de trabajo, debiendo excluirse por

> consiguiente del cálculo del salario normal, todos aquellos beneficios o prestaciones obtenidas por los trabajadores de manera esporádica, accidental o respecto de los cuales no exista seguridad o certeza en cuanto a su percepción. (*Vid.* Sentencias Nro. 00290 del 15 de febrero de 2007, caso: *Digas Tropiven, S.A.C.A.*; Nro. 01540 del 3 de diciembre de 2008, caso: *Cotécnica Caracas, C.A.*; Nro. 00273 del 26 de febrero de 2009, caso: *H.L. Boulton & CO, S.A.*; Nro. 00296 del 4 de marzo de 2009, caso: *C.A. La Electricidad de Caracas*; Nro. 00761 del 3 de junio de 2009, caso: *Comunicaciones Corporativas C.C.D.*, C.A., Nro. 01173 del 24 de noviembre de 2010, caso: *Comercializadora Snacks, S.R.L.*, entre otras). Subrayado nuestro

Como podemos observar, el criterio esgrimido por la SPA, se encuentra en consonancia por lo esbozado anteriormente por la SC, en lo que se refiere al tratamiento dirigido a las utilidades, por su carácter accidental. En referencia a lo planteado anteriormente, la Administración Tributaria realizó una interpretación que lejos de contribuir con las decisiones establecidas por el TSJ y solventar el procedimiento técnico, más bien dificulta el manejo entre empleadores y empleados. Comienza la Administración Tributaria por reconocer la existencia de la Sentencia 301 de la SC, pero posteriormente interpreta a través de sus voceros que: "*Todo bono que es pagado de manera regular y permanente a partir de un año o más (vacacional, de fin de año, de productividad entre otros)…*"y que "*se incluyen tanto los pagos producto de su sueldo o salario, que se perciben de manera semanal, quincenal y mensual, como las cancelaciones trimestrales, semestrales o anuales que correspondan a montos que se repitan anualmente y que se consideren objeto o consecuencia del desempeño de sus funciones durante el año, es decir, vacaciones, aguinaldos, utilidades, bonos fijos y primas, entre otros*". Subrayado nuestro

Así las cosas, dicha interpretación se asemeja abiertamente al concepto de salario integral y va en sintonía con lo previsto en el Artículo 31 de la LISLR de los años 2007 y 2014. Por otro lado, ya siendo más específico y formal, mediante la consulta N° 41.673, la Administración Tributaria fijó ciertamente su posición[189].

[189] A los efectos de lo previsto en el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la renta quedan excluidas del salario las percepciones de carácter accidental las derivadas de las prestaciones de antigüedad y las que la Ley considere que no tienen carácter salarial.

La consulta versaba principalmente en cuanto al caso de bonificaciones de desempeño, donde la Administración Tributaria concluía que dicho concepto no podría considerarse materia gravable, en caso de que estuviese supeditado a metas e indicadores de gestión de los trabajadores que podrían o no darse en un ejercicio fiscal, pero reafirma que el resto de los conceptos si debían ser considerados a efectos de la determinación de los enriquecimientos netos.

La seguridad jurídica, tiene su origen en la certeza. En un estado de derecho, que necesariamente implica la existencia de separación de poderes, se entiende que cuando el órgano jurisdiccional, lleva a cabo una interpretación de una norma y adecuación el ordenamiento constitucional, cosa que es su función natural, aquel sobre quien recae su decisión está en el deber de acatarla. Desafortunadamente, esto no ocurrió en este caso en particular, más si a esto se le agrega que la reforma más reciente de la ley establece que "*toda contraprestación o utilidad, regular o accidental, derivada de la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia, independientemente de su carácter salarial*", forzosamente se reafirma la tesis manejada consistentemente por la Administración Tributaria local.

La contraposición de estas dos posturas y en específico el desacato de la Administración Tributaria, genera una dualidad que trae incertidumbre entre los sujetos de la relación laboral (patrono y trabajador); los primeros que se ven en la necesidad de elegir entre aplicar el Artículo 31 vigente de la Ley de ISLR o por el contrario desaplicarlo, dándole prioridad al criterio asentado por el TSJ y corriendo el riesgo de que la Administración Tributaria les imponga reparos que traigan como consecuencia intereses y mul-

---

De acuerdo a lo establecido en el parágrafo segundo del artículo 133 de Ley Orgánica del Trabajo quedan excluidos los beneficios remunerativos marginales percibidos en forma accidental, a los fines de la determinación del enriquecimiento neto para el cálculo del Impuesto sobre la Renta, responde a la forma de percibirlo, depende si los mismos son recibidos en forma regular y permanente.

Tomando en consideración lo señalado en el escrito consultivo el otorgamiento del Bono de desempeño no está garantizado al trabajador sino que depende del cumplimiento de evaluaciones estrictas de desempeño y de los resultados económicos de la empresa por lo que sólo será considerado como enriquecimiento neto cuando se otorgue en forma regular y permanente.

Las horas extras, utilidades, bono vacacional, entre otros, forman parte del salario normal, de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 133 de la Ley Orgánica de Trabajo, que establece: "Se entiende por salario la remuneración, provecho o ventaja, cualquiera fuere su denominación o método de cálculo, siempre que pueda evaluarse en efectivo, que corresponda al trabajador por la prestación de su servicio y, entre otros, comprende las comisiones, primas, gratificaciones, participaciones en los beneficios o utilidades, sobresueldos, bono vacacional, así como recargos por días feriados, horas extras o trabajo nocturno, alimentación y vivienda".

Por lo que deben considerarse todos los mencionados conceptos, como base imponible para el impuesto sobre la renta y serán objeto de retención.

tas para la empresa por la aplicación incorrecta de retenciones de ISLR. Esto obliga necesariamente a llevar a cabo un trabajo de ponderación de riesgos.

i) Reglas de Capitalización Delgada

Durante los últimos años hemos presenciado lo vulnerable que es el mundo por los vaivenes de la economía. Presenciamos el grave problema inmobiliario y financiero de los Estados Unidos, vimos las consecuencias de la naturaleza en Japón (con la mano del hombre por el uso de la energía nuclear), estuvimos frente al casi *default* del principal actor de la economía mundial y actualmente vemos como la zona Euro lucha por mantenerse junta.

Pareciese que la fragilidad de los mercados de capitales se convertirá en una constante para la que debemos estar preparados. Los grupos económicos requieren invertir sus recursos en jurisdicciones que generen mejores y mayores perspectivas de crecimiento, eso hace que desde el punto de vista del inversionista, los mercados se vean como una gran aldea donde se pueden tener distintas unidades de negocio en distintos lugares muy diferentes entre sí.

Ahora bien, el flujo de recursos debe moverse en función a la realidad económica y no por el simple hecho de obtener resultados positivos de una manera artificial y hasta contraria al derecho. "*La forma en que las empresas obtienen capital es de suma importancia para los países, en particular para los que se encuentran en vías de desarrollo, en tanto es de sumo interés atraer inversiones extranjeras que se concretan a través del establecimiento de filiales, sucursales u otros EPs. Sin embargo, es también de interés de los Estados que los contribuyentes paguen los tributos que les correspondan y tomar las provisiones que eviten el detrimento de las bases de imposición, entre otros, a través de la generación de gasto por el pago de intereses. La subcapitalización es la preferencia por parte de las empresas de dotar de fondos a empresas subsidiarias o relacionadas a través de préstamos, en vez de efectuar aportes de capital. Cuando se trata de aportes de capital, su retribución es realizada a través de dividendos, lo que significa la previa declaración de la utilidad tributaria, gravada con la tasa empresarial. Sin embargo, cuando se trata de un préstamo, su retribución es realizada a través de intereses, los cuales constituyen gasto para efecto de*

determinar la utilidad, con una tasa usualmente menos que el de la renta empresarial'[190].

En muchas jurisdicciones, se vienen aplicando normas de subcapitalización, también conocidas como *Thin Capitalization Rules*, a fin de normalizar esta situación. Esto ha estado apoyado en los correctivos aplicables en materia de precios de transferencia. El primer año de aplicación de estas reglas, nos conseguimos con una norma un tanto confusa en su redacción que de seguro deberá ser revisada a futuro.

El Artículo 118 de la LISLR explica el procedimiento a seguir a fin de determinar los intereses pagados de manera directa o indirecta a personas que se consideren partes vinculadas, que podrían llegar ser no deducibles a efectos del cómputo de la renta neta fiscal del contribuyente. Este procedimiento debe aplicarse en paralelo al estudio de precios de transferencia (de ser el préstamo pactado con partes relacionadas domiciliadas en el exterior), a fin de considerar ambos efectos.

La incidencia que esto genera en el cálculo del reajuste regular por inflación (para el caso de sujetos pasivos obligados al mismo, producto de las reformas ya mencionadas), es uno de los elementos que más se debate y que en ciertos casos ha creado distorsiones que pareciesen ir en contra del espíritu de este tipo de normas a nivel mundial.

Las organizaciones con intención de suscribir contratos de préstamos con relacionadas deberán considerar estas reglas, a fin de poder cuantificar la incidencia de los mismos en la determinación de la renta neta fiscal, en los casos donde cuantitativamente los préstamos sean de mucha importancia con relación al capital de trabajo de la entidad receptora de los fondos.

El gran dilema corporativo será el de asumir cargos más costosos por la decisión financiera y fiscal de inyectar recursos a través de la inversión de capital o con la suscripción de contratos de préstamo remunerado, con posibles consecuencias fiscales.

j) Deducción de Sueldos y Salarios

La deducción de sueldos y salarios del personal bajo relación de dependencia normalmente era dado por descontado a efectos de la determinación de la renta neta gravable de los contribuyentes; no obstante a ello,

[190] ZUZUNAGA, F. y VILLAGRA, R. Ob. Cit. p.p. 60-61.

la reforma del 2014 trajo consigo un elemento nuevo, abordado por Juan Cristóbal Carmona Borjas con el siguiente enfoque:

> Se observa en el caso de la LISR de 2014 que el texto íntegro publicado difiere del texto del Decreto-Ley de Reforma, en el sentido de que en aquel aparecen normas reformadas con variaciones respecto de cómo se presentaron en el segundo o que sin haber sido mencionadas en el texto de reforma luego aparecen en el texto refundido de manera distinta a como estaban en la ley anterior.
>
> Tales fueron los casos de los artículos 27, numeral 1 y 188 de la LISR de 2014.
>
> > Artículo 27, numeral 1
> >
> > Decreto-Ley de reforma:
> >
> > Para obtener el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta las deducciones que se expresan a continuación (…):
> >
> > Los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones, comisiones y demás remuneraciones similares, por servicios prestados al contribuyente, así como los egresos por concepto de servicios profesionales no mercantiles recibidos en el ejercicio; *siempre y cuando el contribuyente haya cumplido con todas las obligaciones inherentes a su condición de patrono establecidos en el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley*. (Énfasis nuestro)
> >
> > Texto refundido
> >
> > Para obtener el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta las deducciones que se expresan a continuación (…):
> >
> > 1. Los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones, comisiones y demás remuneraciones similares, por servicios prestados al contribuyente, así como los egresos por conceptos de servicios profesionales no mercantiles recibidos en el ejercicio; *siempre y cuando el contribuyente haya cumplido con todas las obligaciones inherentes a su condición de patrono establecidas en la Ley*. (Énfasis nuestro)
>
> Mientras en el primer texto se alude al cumplimiento de las obligaciones que como patrono impone la LISR, el segundo, alude al cumplimiento de las obligaciones que como patrono impone la Ley. Resulta obvio que el alcance de la última norma

> transcrita es mucho mayor que el de la primera, suponiendo ello un cambio drástico en sus efectos. Así por ejemplo, bajo el texto de la reforma seguiría siendo deducible el pago de sueldos y salarios respecto de los cuales no se haya cumplido con los aportes de la seguridad social, mientras que bajo el texto refundido no lo serían[191].

La presente situación puede propiciar que los funcionarios de la Administración Tributaria tengan interpretaciones exageradamente restrictivas asociadas a la pésima redacción del precitado artículo, generando consecuencias gravísimas para contribuyentes que pudiesen ver como sus rentas netas fiscales se incrementan de forma injustificada, ante la posible no deducibilidad de sueldos y salarios de trabajadores, por el hecho de incumplir con normativas asociadas al tema.

Este tipo de supuestos generarían el total y completo desconocimiento de la capacidad contributiva, llevando incluso a cualquier emprendimiento a la quiebra técnica ante la primera revisión fiscal.

Si bien es cierto que el sistema tributario debe sincronizarse para con ello velar por el cumplimiento total del mismo, también es cierto que es injustificado que artículos de este tipo puedan atentar directamente en contra del sostenimiento de todo negocio en marcha, por el simple hecho de incumplir en mayor o menor medida alguna obligación accesoria, que no objeta la normalidad y necesidad de la erogación.

[191] CARMONA, J. Ob. Cit. p. p. 101-102.

VI. TRIBUTOS SOBRE LAS GANANCIAS Y SU IMPACTO ECONÓMICO PARA EL ESTADO, LAS ENTIDADES Y LA GERENCIA

Compartiendo las afirmaciones de José Gregorio González Oliveros, "*se define como necesidad la manifestación del sentimiento de privación y de la apetencia de un objeto determinado*"[192]. Ahora bien, cuando se lleva esto al plano general, nos conseguimos que para cubrir necesidades de carácter colectivo "*el Estado recurre a la prestación de los servicios públicos, cuyo costo es pagado por él. Por tanto, el Estado debe arbitrar los fondos suficientes para sufragar los gastos en que incurre por este concepto*"[193].

Toda esta actividad financiera que realizan las autoridades, se encuentra debidamente regulada en Venezuela por la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público[194], quien sincroniza los subsistemas: tributario (a través del COT), presupuesto, crédito público, tesorería, contabilidad pública, aduanas (Ley Orgánica de Aduanas) y administración de bienes.

La necesidad pública es aquella que nace de la vida colectiva y se satisface mediante la actuación del Estado, aumentando proporcionalmente en torno al grado de civilización. Estás pueden ser inmateriales (intelectuales, religiosas, morales, etc.) y materiales (alimentación, vestido, obras, etc.). Todo debe estar fundamentado en un orden interno, lo que ayuda al mejoramiento de los ciudadanos que allí se reúnen de forma voluntaria. El iniciar dicha convivencia, genera que las partes acuerden beneficios y castigos para todas las personas allí integradas, con el objetivo de proteger los intereses de las mayorías y minorías.

Esto crea un concepto importante, como lo es el de servicio público. El Estado como un todo, por mandato del colectivo se convierte en protector de los intereses colectivos, por consiguiente, su rol se vuelve el de prestador de servicios.

Con este rol, el Estado está en la obligación de satisfacer necesidades por medio del gasto público.

Evidentemente, para gastar, el Estado debe obtener ingresos que sirvan de base para poder cubrir eficientemente áreas de seguridad, salud, educación, transporte e infraestructura. Este ingreso puede provenir por

[192] GONZÁLEZ, J. Ob. Cit. p. 6.
[193] GONZÁLEZ, J. *Ibíd*. p. 10.
[194] Publicada en Gaceta Oficial N° 6.154 Extraordinario, de fecha 19 de Noviembre de 2014.

el propio patrimonio del Estado (cuando explota, arrienda o vende propiedades públicas) y los percibidos de forma coactiva de particulares mediante los tributos, como hemos pretendido explicar.

Con este panorama, la actividad del Estado se convierte en una caja con entradas y salidas de recursos. En ocasiones su labor no será la de satisfacer necesidades, sino la de garantizar que ciertas condiciones estén dadas para que terceros puedan ejercerlas de forma lícita. En este caso, su trabajo será inminentemente de supervisión y fiscalización. Mientras más recursos obtengan, mayor podrá ser el gasto. En dicho caso, el gasto podrá convertirse en un multiplicador de riqueza, dado que de dicha forma reactivaría no sólo el sector beneficiado, sino todos los entes que estén involucrados directa e indirectamente. Siendo así, el gasto se caracteriza por ser una erogación dineraria, efectuada por el Estado, en virtud de la ley y para cumplir sus fines consistentes en la satisfacción de las necesidades públicas.

Estos podrán ser desde un punto de vista económico clasificados como: de funcionamiento (operativos) y de inversión (capital). Algunas corrientes pudiesen decir que son ordinarios y extraordinarios.

En la actualidad, se estima que el aumento del gasto público mundialmente ha ido dirigido a actividades particularmente no prioritarias. Se habla de que las erogaciones se están empleando en actividades militares y de ciencia no todas veces aplicada, dejando de lado otras actividades prioritarias para garantizar calidad de vida en cada jurisdicción. No se debe dejar de lado el hecho de que la corrupción y burocracia son causantes de la desviación de importantes recursos.

Para lograr las erogaciones requeridas, el Estado cuenta principalmente con:

i) Recursos patrimoniales propiamente dichos o de dominio (bienes de dominio público como ríos, carreteras, puertos, aeropuertos y bienes de dominio privado, como arrendamientos, explotación, concesiones, liquidación de bienes confiscados, entre otros);
ii) Recursos de empresas estatales (empresas que proveen servicios públicos, empresas que proveen bienes y/o servicios asimilables a privados, empresas mixtas y empresas estadales privatizadas);
iii) Recursos gratuitos (donaciones, herencias yacentes, entre otros, donde no opera la coacción);

iv) Recursos tributarios;
v) Recursos por sanciones;
vi) Recursos monetarios (emisión de dinero vía Banco Central); y,
vii) Recursos del crédito público, de forma limitado para casos excepcionales.

Partiendo del hecho ya estudiado de que la política fiscal son todas las decisiones gubernamentales destinadas a obtener recursos para sufragar los gastos; será de suma importancia precisar la importancia de la generación de ingresos ordinarios y extraordinarios, destinados a cubrir el gasto público y el pago de deuda, donde la justicia social, legalidad, honestidad, participación, eficiencia, solidaridad, solvencia, transparencia, responsabilidad, rendición de cuentas, equilibrio fiscal y la coordinación macroeconómica sean el epicentro de un sistema sincronizado y orientado a cumplir las labores que el Estado está obligado a cumplir, todo esto de acuerdo a la normativa vigente en el país.

Circunscribiéndonos al aspecto fiscal, el tributo, como elemento propenso a gestionar ingresos (a través de exacciones financieras), también puede tener un objetivo distinto, por lo que su involucramiento e interacción con la economía sería de otro tenor, y allí es donde irrumpe la tributación aduanera (como barrera para incentivar la producción local) o impuestos al tabaco y alcohol, para desincentivar el consumo de productos que causen daño a la ciudadanía (tributos de ordenamiento) y con ello, dicho término termina teniendo una implicación mucho mayor en el quehacer del colectivo, dado que su influencia afecta prácticamente todo lo concerniente a la vida cotidiana del colectivo.

No es de temer el hecho de que la última tipología también pueda generar ingresos, por lo que veremos que inadvertidamente el aplicar medidas de aumento de aranceles que desestimulen la importación, debería generar ingresos locales a los industriales y beneficios accidentales para los importadores que por libertad económica quieran competir con bienes suntuarios, únicos o especializados sin producción local.

A la necesidad pública e intervención del tributo como elemento para desincentivar conductas, se le suma su incorporación como salvavidas ante las distintas crisis vistas por el mundo, donde las quiebras, expropiaciones, fusiones y cualquier otra situación análoga requieren la intervención de la tributación como principal estrategia para hacerse de recursos y con ello

recuperar sectores de la economía en crisis. Países norteamericanos y Europeos son los principales protagonistas de ello, por lo que de forma intempestiva, los sujetos pasivos han tenido que cargar con el peso de la ineficiencia de otros, lo que obviamente debe ser manejado de forma muy objetiva por gerentes que deben estar atentos ante lo que acontece alrededor.

En función a ello, el Estado debe tener una visión e intención clara de desincentivo a actividades riesgosas de sectores que normalmente se ven envueltos en hechos reprochables, tales como el inmobiliario y el financiero, quienes consistentemente han generado situaciones con impactos profundos en las finanzas de sus jurisdicciones; obviamente, las libertades económicas deben prevalecer y el tributo indudablemente actuar sólo como mecanismo de complemento y no de confiscación, y con ello garantizar derechos reconocidos constitucionales.

Como ya hemos comentado, los tributos que apuntan a la ganancia calibrarán la capacidad de generar rentas de los particulares y el Estado en su rol de empresario. Esa renta será susceptible a ser tributada y con ello formar parte (vía presupuesto) del sistema de administración financiera y así sufragar el gasto público, satisfaciendo necesidades normalmente orientadas a tener orden social, pero que también pueden ir dirigidas a inversiones productivas que propicien más y mejores condiciones para dar pie al sostenimiento de la sociedad. Es todo un ciclo lleno de sistemas, subsistemas, intenciones de gravar, de incentivar, desincentivar, mientras en paralelo se miran los indicadores macroeconómicos que permiten entender si la política fiscal está funcionando de forma apropiada y con ello atender cualquier desviación de forma oportuna y apropiada, con el objetivo último de generar prosperidad a la mayor cantidad de habitantes posibles de una jurisdicción.

Estos, y muchos otros elementos más deben ser monitoreados y gestionados por la gerencia pública y privada, quienes deberán anticiparse ante cada situación y llevar la toma de decisiones al nivel apropiado.

a) Importancia del ISLR en el Presupuesto de la Nación

Para poder cumplir con una adecuada planificación de ingresos y gastos, es imperativo contar con el control que otorga el presupuesto público. No es solamente que el mismo se haga de forma ordenada, si no que ya se encuentre previamente aprobado por los involucrados.

Teóricamente, "*es el instrumento que limita la acción del Estado para el cumplimiento de los planes coordinando los diversos recursos y actividades del sector público y en el que se establecen las autorizaciones máximas de gasto que pueden efectuarse en un período determinado para cumplir los propósitos o metas de cada programa y se incluyen las destinaciones de los recursos y las fuentes de fondo para su financiamiento*"[195]: "*Por presupuesto se debe entender el ordenamiento legal que tiene por objeto, expresar de forma anticipada, los proyectos de gastos, ingresos y fuentes de financiamientos en las diversas funciones y/o actividades que las distintas entidades administrativas públicas han predicho para el ejercicio fiscal correspondiente*"[196].

Normalmente, dichos análisis presupuestarios se hacen de forma anual, aun cuando haya ingresos y gastos que puedan involucrar más de un período civil. Incluso en sistemas donde impera la majestuosidad de los reyes, el presupuesto es fundamental, habida cuenta de que los representantes del pueblo, exigen conocer de forma anticipada el fin de los recursos del Estado. El presupuesto termina convirtiéndose en una ley anual, de obligatorio cumplimiento y seguimiento por parte de los entes regulatorios de cada país.

Técnicamente según algunas corrientes, "*los principios (…) del presupuesto son: la anualidad, la anticipación, sinceridad, unidad, programación presupuestaria, publicidad presupuestaria, presupuesto bruto, especialización presupuestaria, recaudación del presupuesto y la universalidad*"[197].

De acuerdo con la CNRBV, en su Artículo 311: "*La gestión fiscal estará regida y será ejecutada con base en los principios de eficiencia, solvencia, transparencia, responsabilidad y equilibrio fiscal. Esta se medirá en el marco plurianual del presupuesto, de manera que los ingresos ordinarios deben ser suficientes para cubrir los gastos ordinarios*".

En esta misma línea el Artículo 313 *eiusdem* establece que: "*La administración económica y financiera del Estado se regirá por un presupuesto aprobado anualmente por ley. El Ejecutivo Nacional presentará a la Asamblea Nacional, en la oportunidad que señale la ley orgánica, el pro-*

[195] MOYA, E. Ob. Cit. p. 105.
[196] MOYA, E. *Ibíd*. p. 105.
[197] MOYA, E. *Ibíd*. p. 106.

yecto de Ley de Presupuesto. Si el Poder Ejecutivo, por cualquier causa, no hubiese presentado a la Asamblea Nacional el proyecto de Ley de Presupuesto dentro del plazo establecido legalmente, o el mismo fuere rechazado por ésta, seguirá vigente el presupuesto del ejercicio fiscal en curso". Este mismo artículo resalta que "*con la presentación del marco plurianual del presupuesto, la ley especial de endeudamiento y el presupuesto anual, el Ejecutivo Nacional hará explícitos los objetivos de largo plazo para la política fiscal, y explicará como dichos objetivos serán logrados, de acuerdo con los principios de responsabilidad y equilibrio fiscal*".

De acuerdo a la página web de la Administración Tributaria, el peso de la recaudación del ISLR sobre el PIB nunca excedió del 4%, tal como se puede apreciar en el *Gráfico 3*. Este análisis (como fuente oficial) llega hasta el año 2012, y vemos que del 2010 en adelante, su participación desciende de forma importante, lo que demuestra el impacto sobre la renta de los contribuyentes en Venezuela. Revisión de igual tenor debe ser llevado a cabo para los años sucesivos y con ello ver como ha impactado la profundización de la crisis padecida por la nación sobre todo en los años 2015 y 2016, sumado todo esto a la inexistencia o poca oportunidad en la entrega de la información pública que sirve de base para los presentes análisis, por lo que debe echarse mano a analistas privados, para con ello entender el contexto de forma cuantitativa, y hacer algunas valoraciones cualitativas.

Es entendible que este tipo de situaciones no permite dar total claridad sobre la situación exacta de las finanzas del Estado, dado que se desconoce con precisión un gran número de datos de interés profesional. Desde el punto de vista del ingreso, el establecimiento de métricas y premisas razonables, da la visión de la vía que se utilizará para obtener recursos. Un presupuesto que se fundamente en la tributación, más allá de la capacidad instalada de un país, permite inferir que la Administración Tributaria será exigente en exceso para poder alcanzar metas, mientras que un presupuesto fundamentado en un producto, en un precio internacional y en variables de producción real y estimado, puede estar frente a una bomba de tiempo difícil de desactivar. Un poco de todo eso es lo que se ha visto en la Venezuela de los últimos años, sumándole la utilización errónea del gasto público, como mecanismo de perpetuación política, a través de un excesivo y no auditado gasto social.

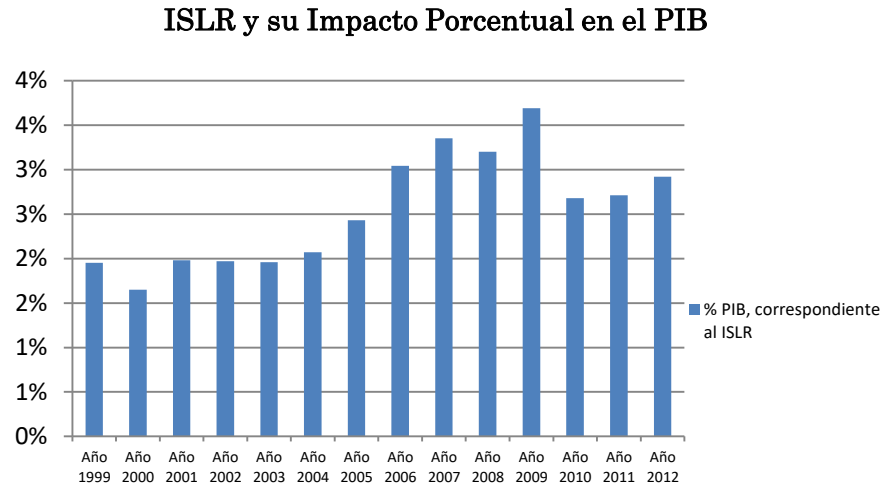


Gráfico 3. Fuente: Página web del SENIAT. Importancia porcentual del ISLR, en función al PIB

Empero a esto, llama nuestra atención el análisis efectuado por Fernando Zuzunaga y Renée Villagra, cuando afirman, fundamentado por datos de la OCDE, que "*es gráfico mostrar el porcentaje que representa el Impuesto a la Renta empresarial respecto al producto interno bruto (PIB) de los países latinoamericanos, según datos oficiales incluidos en los reportes de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), tomando como muestra los ejercicios 2005 y 2010, a efecto de demostrar que tal recaudación no dista mucho de los promedios del Impuesto a la Renta corporativo de los países miembros de la OCDE de los mismos períodos, los cuales ascienden a tres punto seis por ciento (3.6%) y dos punto nueve por ciento (2.9%) respectivamente (…). Situación completamente distinta se presenta en el Impuesto a la Renta personal donde se advierte en Latinoamérica gran déficit tributario. Barreix y Roca con información al año 2004 identificaron que la recaudación del impuesto a la renta personal en América Latina apenas alcanza, en promedio, al uno punto dos por ciento (1.2%) del PIB frente al nueve punto uno por ciento (9.1%) que constituye el promedio de los países de la OCDE del mismo año*"[198].

Estos datos difieren de las cifras aportadas por la Administración Tributaria, lo que refuerza la poca o nula nitidez en la data pública, sin

[198] ZUZUNAGA, F. y VILLAGRA, R. Ob. Cit. p.p. 15-16.

contar con las distorsiones propias que pueda darse, en la extrapolación de ciertas variables y datos, para hacer comparable la información financiera con la de otros países que afortunadamente cuentan con altos niveles de coherencia gubernamental, lo que se traduce en mayor transparencia.

Ahora bien, todo presupuesto se fundamenta en el hecho de estar alineado al tan abstracto plan estratégico de la República, con una afectación directa en las finanzas del país, con significativo impacto social en los habitantes y basado en un debate técnico sobre el manejo correcto de los recursos de la nación.

De no estar todo en la misma página, las complicaciones terminan siendo aún mayores. El punto neurálgico es que el presupuesto de la nación debe ser el documento financiero donde el Estado sistematice todos los ingresos y gastos públicos totales de un año, estableciendo allí aspectos como: el crecimiento económico, la inflación, el total de importaciones públicas y petroleras, el pago de la deuda externa y el déficit fiscal, todo con serias implicaciones para el colectivo.

De acuerdo al presupuesto de la nación (expuesto en la Asamblea Nacional en diciembre de 2015), correspondiente al 2016, el 78% del ingreso estaba asociado a la recaudación tributaria (de la que un cuarto está fundamentado en el impuesto a las ganancias), 8% crédito público y el 14% del mito más grande del país (el petróleo).

Automáticamente, esto rompe con dos paradigmas; el primero es que definitivamente el país suramericano no vive del petróleo, dado que es el 14% del ingreso, y el ISLR no es el principal protagonista del presupuesto público, dado que el tributo más importante desde el punto de vista de recaudación, es el impuesto al valor agregado, con todo y sus inconsistencias.

Es importante resaltar que el presupuesto de ingresos fue de 1 Billón 548 mil 574 Millones de Bolívares.

Por el lado de las erogaciones, nos encontramos que en orden de importancia tenemos a: gastos de financiamiento (53%); preasignaciones constitucionales (29%); servicios de la deuda pública (16%); y, el resto en financiamiento de proyectos por endeudamiento a ser aplicados en inversión productiva por los distintos órganos y entes de la administración pública.

Dicho presupuesto nos dejó: i) falta de claridad en las premisas en materia petrolera, dado que los ingresos pudiesen estar sobreestimados; ii)

incremento significativo del régimen de sanciones del COT en la reforma de noviembre de 2014, lo que demuestra el interés en aumentar la recaudación a través de multas e intereses y la creación/reforma de tributos; iii) inconsistencia en el cálculo del presupuesto del sector tributario, en cuanto a la recaudación; iv) desincentivo para la inversión y la v) insistencia en la inversión social no productiva (se entiende que en medio de la crisis debe haber un importante aporte en forma de subsidio; no obstante, la mayor cantidad de recursos debe ir dirigida a la inversión productiva), quien no genera efecto multiplicador alguno que conlleve a prosperidad en el corto, mediano y/o largo plazo.

Con respecto al presupuesto correspondiente al año 2017, sólo mencionaremos que apuntó a un 83% de recaudación tributaria, lo que nos hace preguntarnos sobre la factibilidad de un Estado que basa sus estimaciones en tributos que no pueden ser cobrados, considerando las condiciones económicas del emprendimiento, aunado a una severa incertidumbre asociada a la poca seguridad jurídica que puede ser palpada ante cualquier actividad de negocio que pretenda ejecutarse en el país de manera formal y consistente, lo que se demuestra con mucha sencillez al detallar la proporción de ciudadanos desempleados o en el sector informal no dispuestos a insertarse en empresas, lo que señala la propensión a desmaterializar sus actividades civiles o mercantiles, en aras de no estar bajo el cobijo jurisdiccional, lo que trae como consecuencia un impacto directo en la tributación en todos los niveles geopolíticos de la economía.

b) Tendencias Recaudatorias del ISLR

Recaudación Tributaria 1999-2015

Ejercicio Fiscal	Impuesto al Valor Agregado	Otros Tributos	ISLR Recaudado	Total Ingresos Recaudación	% ISLR con respecto al Ingreso Recaudado
Año 1999	2.950.252.521,47	1.402.882.476,94	1.159.183.189,40	5.512.318.187,82	21%
Año 2000	3.222.235.835,86	1.611.387.058,75	1.317.673.129,94	6.151.296.024,54	21%
Año 2001	3.729.013.035,39	1.911.733.743,13	1.759.684.155,55	7.400.430.934,07	24%
Año 2002	4.433.129.975,16	1.856.811.068,14	2.127.327.615,61	8.417.268.658,91	25%
Año 2003	6.452.447.302,24	1.905.622.356,01	2.631.221.766,18	10.989.291.424,42	24%
Año 2004	13.147.944.038,97	3.412.462.256,42	4.410.249.222,99	20.970.655.518,38	21%
Año 2005	19.480.678.160,84	5.389.534.456,51	7.383.587.334,71	32.253.799.952,07	23%
Año 2006	25.298.131.190,97	8.499.075.375,52	11.972.133.929,78	45.769.340.496,27	26%
Año 2007	27.591.373.644,76	12.208.657.897,69	16.548.021.525,73	56.348.053.068,17	29%
Año 2008	30.828.557.764,37	14.760.684.399,03	21.692.637.005,75	67.281.879.169,15	32%
Año 2009	41.661.036.967,39	14.474.233.033,51	26.098.898.532,76	82.234.168.533,66	32%
Año 2010	56.181.303.270,98	18.028.615.185,20	27.223.567.118,12	101.433.485.574,30	27%
Año 2011	84.347.944.270,66	26.323.809.104,80	36.770.345.258,83	147.442.098.634,29	25%
Año 2012	111.101.669.491,80	33.378.581.199,24	47.859.227.598,09	192.339.478.289,13	25%
Año 2013	164.737.121.161,76	44.089.857.660,36	68.423.777.049,01	277.250.755.871,13	25%
Año 2014	272.186.938.052,10	83.154.975.963,17	120.283.387.119,69	475.625.301.134,96	25%
Año 2015	702.742.707.151,11	228.856.377.651,63	237.398.582.947,95	1.168.997.667.750,69	20%
	1.570.092.483.835,83	501.265.300.886,04	635.059.504.500,08	2.706.417.289.221,96	

Tabla 6. Fuente: Página web SENIAT. Cálculos propios

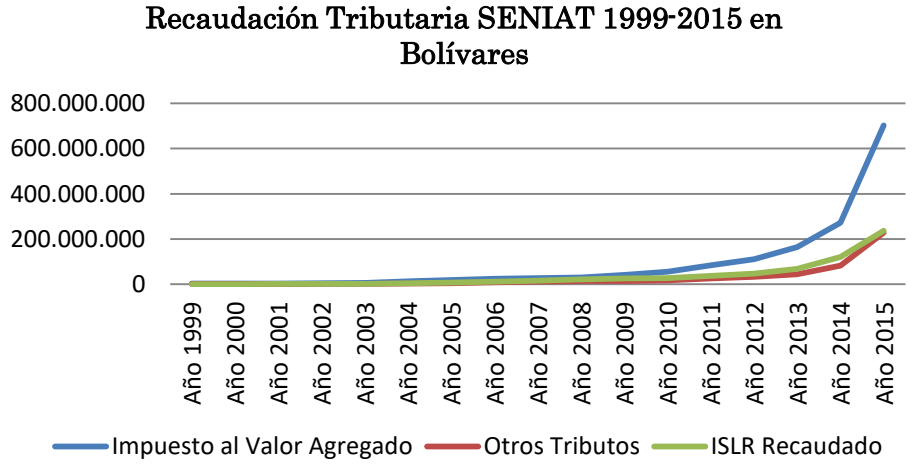
La recaudación tributaria mostrada en la *Tabla 6* es más que elocuente. Se puede ver con facilidad que el peso del ISLR es de aproximadamente el veinte por ciento (20%) del total de la recaudación, mientras que el IVA es más del cincuenta por ciento (50%). Esto da un mensaje muy claro en cuanto a la tendencia recaudatoria de la Administración Tributaria venezolana, donde se potencia más el consumo que la generación de rentas.

La prosperidad del país se palpa en la medida que las personas naturales y jurídicas estén en la capacidad de producir utilidades y que con ellas puedan convertirse de forma sistemática en pagadores de tributos a todos los niveles geopolíticos, sin que con ello se vulnere su capacidad contributiva, con la aplicación de normas que sean abiertamente confiscatorias, y que eventualmente sólo logren desestimular el emprendimiento empresarial formal productivo.

La *Gráfica 4* sirve de complemento ideal, dando una visión de como el sistema tributario en los primeros años estuvo más o menos homogéneo, pero que eventualmente, y gracias principalmente a las labores llevadas a cabo por los sujetos pasivos especiales con el sistema de retenciones de IVA, permitió que la recaudación venezolana en materia de ISLR se viera sustancialmente inferior a la del impuesto al consumo, asunto que luce peor al comprender que la Administración Tributaria sistemáticamente creó un proceso de retenciones que no permite la utilización inmediata de

créditos fiscales líquidos y exigibles y que entuba a contribuyentes a tener perennemente excedentes de difícil y compleja recuperación, producto de una serie de alcabalas que imposibilitan un sistema transparente, por lo que se terminan mostrando datos estadísticos que distan de la realidad y que además se encuentran rezagados inflacionariamente.

Ante la disminución paulatina de las grandes industrias y con altos niveles de importación de bienes, el IVA y la tributación aduanera seguirán alcanzando mayores niveles de recaudación, mientras que las empresas que se mantengan en pie deberán sortear innumerables escollos para ser sustentables y mantenerse en pie ante escenarios evidentemente adversos, sin contar con la obvia evasión fiscal propia de países suramericanos.



Gráfica 4. Fuente: Página web SENIAT. Cálculos propios

Otro elemento que llama poderosamente la atención es el comportamiento de la tasa de interés, específicamente la de ahorros. Tal como se puede observar en la *Tabla 7*, la misma se ha mantenido por debajo del quince por ciento (15%) anual, siendo sustancialmente inferior a la inflación experimentada desde el año 1999 hasta la el 2015. Tal como analizamos, producto de la inflación mostrada en la *Tabla 4*, la inflación oficial, publicada por el BCV durante el 2015 superó el ciento ochenta por ciento (180%), mientras que la tasa de interés para el mismo año cerró en trece coma diez por ciento (13,10%) anual. Evidentemente, el desestimulo es significativo, lo que impide que este indicador funcione como política fiscal restrictiva, tendiente a retraer el circulante disponible al acceso de los ciu-

dadanos, sino que por el contrario los invita a deshacerse de activos monetarios, en pro de adquirir no monetarios que puedan proteger su valor en el tiempo y compensar pérdidas futuras, presionando así la inflación.

Es más que evidente que semejante distorsión de la inversión con riesgo cero, aunado a altos niveles en la variación de precios produzca que la intervención de los bancos sea sólo con fines de mero manejo del dinero, lo que evidentemente invita a la búsqueda de financiamiento productivo (o no), que a su vez cultiva altos niveles de liquidez que consiguen buen puerto en la inflación. Para el caso de personas naturales, las leyes venezolanas han procurado generar ciertos beneficios fiscales de exención a dichas rentas, con el objetivo de proteger e incentivar el ahorro. Desafortunadamente, el direccionar excedentes a este tipo de inversión, aunado a dispensas fiscales, no termina de favorecer a dichos sujetos de derecho, por lo que prácticamente ha sido un beneficio estéril en al menos los últimos veinte años. Desde el punto de vista fiscal empresarial, este comportamiento ocasionó un severo impacto en el cálculo del impuesto a las ganancias, dado que producto del sistema de reajuste por inflación fiscal, la tenencia de activos no monetarios genera consecuencias tributarias ya comentadas, que producen inicialmente ganancias fiscales, que van revirtiéndose de forma paulatina a través de la desincorporación o depreciación contable de acuerdo a los PCGA vigentes. Situación aparte la vemos en activos no monetarios no depreciables, tales como terrenos, inversiones en acciones que no cotizan en bolsa, inventarios y obras en proceso, que al carecer de este proceso de valuación mensual, sufren desmesuradamente el incremento fiscal producto de la inflación, lo que se traduce en aumento de rentas o disminución de pérdidas, según sea el caso.

Seis Principales Bancos Comerciales y Universales
Tasas de Interés Anuales Nominales Promedio Ponderadas
Cobertura Nacional
(Porcentajes)

Año	Operaciones Activas	Depósitos a Plazo a 90 días	Depósitos de Ahorro
2015	20,25	14,71	13,10
2014	17,51	14,61	14,22
2013	15,59	14,50	12,58
2012	16,17	14,57	12,50
2011	17,29	14,81	12,59
2010	17,93	14,79	12,61
2009	20,31	15,58	13,43
2008	22,77	16,55	13,90
2007	16,77	10,89	7,47
2006	14,64	10,20	6,81
2005	15,36	11,74	6,64
2004	17,06	12,93	4,52
2003	24,05	17,58	6,15
2002	37,08	28,29	3,90
2001	25,64	14,13	2,40
2000	23,91	14,80	3,35
1999	31,89	18,90	7,05

Tabla 7. Fuente: BCV. Cálculos propios

Desde 1999 hasta el 2015, las tasas de interés fueron utilizadas de forma poco eficiente como política fiscal expansiva o restrictiva. Políticas desarticuladas generaron condiciones para que la banca obtenga rentas nominalmente, aun cuando se hace complejo afirmar que han tenido la misma suerte a valores reales. No obstante a ello, los banqueros (más no sus colaboradores) fueron uno de los grandes beneficiarios de los últimos años y en parte, las reformas de noviembre de 2014 y diciembre de 2015, permiten visualizar tal situación, considerando que las modificaciones forzosamente los convertirán en contribuyentes más activos del impuesto sobre las ganancias nominales que obtengan, más allá que evidentemente para ellos el mejor negocio sea la intermediación de muy corto plazo, líneas de crédito y servicios asociados.

Si bien es cierto que la diferencia entre la tasa activa y la de ahorros se ha cerrado con el tiempo, también es cierto que por muchos años, la brecha fue significativa. Para el año 1999, veíamos una diferencia que iba desde un minúsculo 7,05%, hasta un 31,89, según los datos aportados por el BCV. Allí, claramente se notaba que la intermediación financiera era un negocio de altos niveles de rentabilidad para las instituciones financieras.

Con el paso del tiempo, las rentas empezaron a originarse principalmente por la tenencia de bonos emitidos por la República, donde las instituciones financieras pasaron a ser prácticamente la caja chica del Estado,

obteniendo importantes ganancias, que se sumaban a la dispensa fiscal asociada a dichas rentas, más un reajuste por inflación, que producto de la arquitectura del negocio financiero, hacía que prácticamente se convirtiesen en el sector intocable de la economía.

Por otro lado, los análisis hechos por el Banco Mundial, arrojan que la banca del país no es una de las mejores valoradas, sobre todo cuando analizamos la disposición que tiene para el financiamiento de proyectos no iniciados e incluso, el escepticismo que tienen ante negocios de corta data, lo que sin duda alguna limita la consecución de algunos objetivos, incrementándose así los riesgos a los accionistas.

Lamentablemente, no se cuenta con un sistema articulado que de condiciones al emprendedor, y eso, sin duda alguna tiene y tendrá incidencias severas en la recaudación tributaria, considerando la importancia del pequeño emprendimiento en la generación de empleos, ingresos e infraestructuras.

Obviamente, no todo puede ser negativo, dado que bien es cierto que el sistema financiero es uno de los principales empleadores del país, aun cuando la incorporación de la tecnología ha hecho que tozudamente se trate de revertir abultadas nóminas y con ello buscar la tendencia de rentabilidad de otrora, vía optimización de costos.

Desde la función gerencial, los gerentes tributarios deben estar conscientes de las implicaciones financieras y fiscales disponibles, quienes tienen incidencia importante en el fortalecimiento patrimonial de los negocios, por lo que la correcta interpretación de la data será clave en el proceso de toma de decisiones.

Esta combinación explosiva se une a otro elemento con gran impacto en la forma de hacer negocios y en el incentivo propio que debe propiciar el Estado, para con ello invitar a locales y foráneos a iniciar emprendimientos de impacto. Este elemento es el control cambiario instaurado en Venezuela desde el año 2003 y que aún no pareciese tener fecha de caducidad.

Durante la obra hemos dado algunas pinceladas sobre los efectos de los diferenciales cambiarios desde el punto de vista técnico tributario y de forma indirecta en lo contable; a pesar de ello, la verdadera implicación del control cambiario se sustenta en las consecuencias que genera desde el punto de vista de seguridad jurídica y certeza sobre las condiciones que se tienen para invertir en una jurisdicción.

Uno de los elementos más valorados por los inversionistas, es el hecho de poder tener libertad razonable en el uso de sus recursos, teniendo facilidades para la movilización interna o externa de beneficios, sin mayores limitaciones.

Tal como se ve en la *Tabla 8*, Venezuela dio un viaje increíble por un sistema que pudiese describirse como irracional, irreal y muchas veces inentendible, donde las consecuencias se han materializado en la destrucción sistemática del parque industrial del país, por lo conveniente que se convirtió el importar productos terminados, en vez de desarrollarlos, fabricarlos y comercializarlos localmente hasta la concurrencia de las necesidades internas.

Dentro del viaje dado, podemos observar que incluso se ha tenido que coexistir con hasta tres tipos cambios oficiales, lo que hace que prácticamente sea insostenible mantener en marcha negocios, presentar información financiera razonable y mucho menos, cumplir con obligaciones de carácter fiscal, que realmente midan la capacidad de los contribuyentes y no una serie de elementos y datos que pudiesen considerarse divorciados de la realidad económica.

Es alto probable conseguir información financiera con resultados nominales y reexpresados totalmente desalentadores, pero absolutamente favorables financieramente para sus accionistas, así como existen casos donde se da todo perfectamente a la inversa. Estos elementos escapan de lo técnico, por lo que no pueden ser incorporados en un análisis formal tributario o contable, sino más bien en el terreno de las finanzas corporativas, tema que se vuelve de vital importancia en la actualidad, para negocios que realmente quieren conocer su situación a fecha de corte. Mención adicional hacemos al comportamiento del tipo de cambio antes y después de la reconversión monetaria con hitos en los años 2006 y 2007, y que de manera cíclica vuelve a asomarse en el 2015 y siguientes.

Tipo de Cambio de Referencia
Período 2000-2016

		Previo Control Cambiario		CADIVI / CENCOEX		DIPRO			Convenio Cambiario N°33		SICAD II	
Fecha de cotización	Moneda	Compra	Venta	Compra	Venta	Compra	Venta	SICAD	Compra	Venta	Compra	Venta
28/11/2016	USD					9,98	10,00	13,50	660,85	662,50		
30/12/2015	USD			6,28	6,30			13,50	198,20	198,70	51,97	52,10
30/12/2014	USD			6,28	6,30			12,00			49,86	49,99
30/12/2013	USD			6,28	6,30							
28/12/2012	USD			4,29	4,30							
30/12/2011	USD			4,29	4,30							
29/12/2010	USD			4,29	4,30							
31/12/2009	USD			2,14	2,15							
31/12/2008	USD			2,14	2,15							
31/12/2007	USD			2,14	2,15							
29/12/2006	USD			2.144,60	2.150,00							
20/12/2005	USD			2.144,60	2.150,00							
31/12/2004	USD			1.915,20	1.920,00							
31/12/2003	USD			1.596,00	1.600,00							
31/12/2002	USD	1.399,50	1.403,00									
31/12/2001	USD	757,00	758,00									
29/12/2000	USD	699,00	700,00									

Tabla 8. Fuente: BCV. Cálculos propios

Al 31 de diciembre de 2016, Venezuela contó con precios de petróleo por debajo de los US$50 por barril, lo que es totalmente contrario a la realidad vivida años atrás, donde el precio llegó a estar por encima de los US$100, lo que se traduce en menos disponibilidad de divisas para abastecer un sistema que se acostumbró advertidamente a vivir del mínimo esfuerzo (importación), dejando de lado la producción de bienes de factura local, lo que automáticamente demuestra las razones que sustentan el endurecimiento del sistema cambiario, que inhabilita la generación de información financiera, contable y fiscal que medianamente pueda ser considerada razonable, por lo que termina convirtiéndola en una herramienta meramente informativa, con poca utilidad para eventuales usuarios de dichos datos.

c) Implicación en los Estados Financieros de Sujetos Activos de la Obligación Tributaria

Son varios los elementos que contable y financieramente deben ser manejados; entre ellos podemos citar a la presión tributaria como indicador del impacto que tienen los tributos en la información financiera. En términos prácticos, la presión tributaria se entiende como la relación existente entre la exacción fiscal soportada por una organización y la renta (el ingreso o cualquier otra variable que se desee considerar) de la que se dispone. Una manera sencilla para manejar un indicador de esta naturaleza, sería el de dividir toda la carga tributaria que soporta toda entidad, entre la ren-

ta que percibe en ese mismo período de tiempo (ésta puede ser la renta neta, la renta bruta o sencillamente los ingresos netos). Esto es la punta del *iceberg*, por lo que es clave el manejo de muchas habilidades adicionales, con el fin de ser efectivo en la gestión tributaria.

Es sencillo ver en prácticamente cualquier jurisdicción que el proceso de determinación de impuestos sobre las ganancias se circunscribe al hecho de calcular los estados financieros de forma razonable de acuerdo a los PCGA vigentes en dicho país.

Siendo así, el trabajo del administrador, contador público o afín debidamente colegiado, con idoneidad o certificación tendría un mayor peso conceptual, dado que en tanto y en cuanto exista mayor técnica en la preparación de estados financieros, habrá mayor agudeza en la determinación de la capacidad contributiva. Esto pareciese tener sentido técnico e involucra aspecto éticos en la función del preparador de la información financiera, cosa que está plenamente prevista en el marco conceptual contable, en las normas internaciones de contabilidad y en las normas de auditoría, por sólo nombrar algunas.

Para el caso local, sin desmeritar los esfuerzos hechos por los técnicos del área, son tantas las distorsiones, que es difícil ver los estados financieros, como fuente fidedigna de la situación de una entidad a fecha de corte, por lo que son más utilizados como un requerimiento para otros procesos, que como un producto terminado en sí mismo, lo que sin duda alguna desmerita y rebaja la tarea. No obstante a ello, la elevación de todos los aspectos relacionados con la información contable, financiera y administrativa será el punto de partida, por la íntima relación que existe entre el tributo (en su conjunto) y los estados financieros. En líneas generales, en esta sección abarcaremos sólo algunos de los puntos que consideramos deben ser incorporados en ciertos casos y meramente analizados en otros, y con ello generar oportunidades para el debate sobre su necesidad o pertinencia, siempre teniendo la mirada clara en la seria crisis mundial, propiciadas por la tan devastadora manipulación contable.

> (…) A pesar de salvaguardas tales como los PCGA y las auditorías, lamentablemente se dan abusos en los reportes financieros. A continuación se revisarán dos de los más recientes ejemplos de manipulación contable.
> *Enron*

> Enron fue el mejor conocido de los escándalos contables de principios del año 2000. Enron comenzó como operador de ductos de gas natural, pero se convirtió en un comercializador global de una variedad de productos entre los que se contaban gas, petróleo, electricidad e incluso servicios de banda ancha para Internet. Una serie de acontecimientos llevó a Enron a declarar la quiebra más grande de la historia de los Estados Unidos, en diciembre de 2001 (…)
>
> De manera interesante, durante la década de 1990 y hasta el final de 2001, Enron era clasificada como una de las compañías más exitosas y rentables de Estados Unidos. A lo largo de seis años, de 1995 a 2000, la revista *Fortune* clasificó a Enron como "La compañía más innovadora de Estados Unidos". (…) las investigaciones (…) demostraron que los ejecutivos de Enron habían manipulado los estados financieros de la empresa, para engañar a los inversionistas e inflar, de forma artificial, el precio de sus acciones y así mantener su calificación crediticia (…)
>
> Aunque las manipulaciones de contabilidad que Enron utilizó eran muy sofisticadas, la esencia de la mayor de las transacciones engañosas era sorprendentemente sencilla. Enron vendió activos a precios inflados a otras empresas (o, en muchos casos, a entidades de negocios que había creado el *CFO* de Enron, *Andrew Fastow*), con la promesa de volver a adquirirlos en el futuro a un precio más elevado. De esta forma Enron Obtenía dinero prestado, recibía efectivo hoy a cambio de una promesa de pagar más en el futuro. Pero *Enron* registraba el efectivo que entraba como ingreso y después ocultaba las promesas de pago de varias maneras (…)
>
> *WorldCom*
>
> (…)
>
> En el caso de *WorldCom*, el fraude consistió en reclasificar $3,85 mil millones en gastos de operación como inversión de largo plazo. El efecto inmediato de este cambio fue disparar las utilidades reportadas (…)[199].

Principalmente estos casos fueron base para el nacimiento de más controles y regulaciones mundiales, requiriendo con ello de habilidades adicionales que deben ser inminentemente incluidas en el repertorio técnico de cualquier profesional de las finanzas, dando pie a los comentarios que de seguido desarrollamos:

[199] BERK, J. y DEMARZO, P. Ob. Cit. p. p. 37-38.

i. Establecimiento y Aplicación de Políticas

El manejo de políticas es clave en el ambiente administrativo, legal, contable, tributario y operativo. De su diseño y aplicación se sustentará el mantenimiento y paulatino crecimiento de cualquier tipo de organización, dado que delimita apropiadamente el cúmulo de actuaciones de los profesionales que hacen allí vida. Las entidades deben permear toda la organización de actividades que se ejecuten a través de manuales, guías, prácticas o políticas, mostrando líneas generales de control interno y procedimientos llevados a cabo rutinariamente.

Con esto se logra regular y estandarizar las actividades de control y los procesos de negocio del día a día, asignando responsabilidades e incentivando la rendición de cuentas. Procesos anárquicos e informales, generaran resultados del mismo tenor.

En líneas generales, el conocimiento de la situación actual de la empresa, la evaluación de las mejores prácticas (con el objetivo de determinar brechas) y el diseño, aprobación, masificación y aplicación de políticas, garantiza la elevación en el manejo de las entidades, lo que sin duda alguna redunda en la aplicación correcta de normativas fiscales, por lo que toda organización que desee generar condiciones para poder manejar el impacto impositivo, deberá considerar la sistematización de su estructura.

Como lectura obligatoria a efectos de reconocer las nombradas mejores prácticas, debemos señalar a COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) como una de las que tienen mayor preferencia por parte de los especialistas del área, con lo que se logra proporcionar bases técnicas a través del desarrollo de marcos relacionados con la gestión del riesgo, control interno y disuasión del fraude.

Entre algunas de las políticas que podemos conseguir, están las contables, financieras y administrativas:

1. Políticas Contables

Buscan el adecuado registro de las transacciones económicas a través de la aplicación de la normativa formalmente establecida. Con ello, se da registro y tratamiento uniforme a las transacciones y se trabaja en lograr la calidad y eficiencia en la presentación de la información financiera a cualquier fecha de corte.

El sistema tributario se fundamenta en la contabilidad, aun cuando en ciertas ocasiones pareciese ser lo opuesto. Siendo así, la fortaleza de la

estructura contable, garantizará mayor transparencia y refinación en la información requerida por la gerencia.

Más allá de esto, debemos entender que cualquier brecha entre las buenas prácticas empresariales y una pésima gestión pública puede originar que aún con políticas internas claras, los resultados no sean tan precisos como se esperan, por lo que sin duda alguna deberán entrar en la dinámica elementos que propicien elevar la calidad de la información, en aras de ser más acucioso en la toma de decisiones.

2. Políticas Financieras

Las políticas financieras deben estar alineadas a la consecución de las estrategias de la organización, su misión y los objetivos estratégicos. Con ello, se permitirá analizar la rentabilidad de las inversiones, el nivel de beneficios, análisis de las distintas fuentes de financiamiento y la determinación de cualquier riesgo circundante.

Es arto conocido que toda empresa requiere de estrategias claras que garanticen la sostenibilidad de los emprendimientos, abarcando inicialmente los temas económicos y operativos, sin dejar de observar el impacto que éstos ocasionan en su área de afectación.

Probablemente éste sea el punto más importante, pero menos abordado por las gerencias, considerando que requiere de un estudio sistémico y especializado. A pesar de ello, los resultados pueden ser mucho más tangibles y efectivos organizacionalmente.

3. Políticas Administrativas

Las políticas administrativas darán una guía de referencia, orientando a regular el tratamiento de las operaciones de la organización, garantizando uniformidad ante casos análogos y minimizando la subjetividad en la toma de decisiones y resolución de conflictos.

Garantizar la estandarización de tareas, generará una serie de prácticas operativas de sencilla aplicación, y con resultados más que evidentes. Es claro que el ambiente latinoamericano es bastante cambiante; empero, será labor del gerente moderno, poder dar solución a los problemas, en función a actividades previamente diseñadas.

Todo debe estar basado en los cimientos de una estructura organizacional, entendiendo claramente que no existen organizaciones correctas o incorrectas, en tanto y en cuanto, las mismas funcionen de forma apropiada. En este sentido, "*lo que existe son organizaciones, cada una con sus*

ventajas claras, sus limitaciones claras y sus aplicaciones específicas. Se ha hecho evidente que la organización no es un absoluto sino una herramienta que permite a las personas ser productivas en su labor conjunta. Siendo así, una determinada estructura organizacional se acomoda a ciertos cometidos en ciertas condiciones y en ciertos momentos"[200].

Está claro que para que estos esquemas funcionen, "*las personas tienen que conocer y comprender la estructura organizacional dentro de la cual laboran. Esto parece obvio pero se incumple con muchísima frecuencia en la mayoría de las instituciones*"[201].

ii. Presentación de Estados Financieros de Acuerdo a PCGA, Caso Reexpresión y su Pertinencia Gerencial

Los Estados Financieros en el país, deben ser preparados de conformidad con los VEN-NIF PYME o GE (según sea el caso), los Boletines de Aplicación VEN-NIF (BA VEN-NIF) y las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades y Grandes Entidades (NIIF PYME/NIIF GE) aprobadas por un Directorio Nacional Ampliado (DNA) de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela (FCCPV) u otro órgano competente para ello.

Las normas internacionales fueron adoptadas, partiendo del hecho de que con ello se lograría elevar la comparabilidad de la información financiera de las entidades, haciendo más eficiente y efectivo la preparación y presentación de la información financiera a fecha de corte. Además de ello, la tendencia de las normas internacionales es presentar de manera razonable, valores de mercado, buscando así, que la toma de decisiones sobre los datos contables sea de mayor calidad.

Dentro de dicha presentación razonable de cifras, nos conseguimos al ISLR causado de acuerdo a la normativa local, pudiendo tener una incidencia significativa en la rentabilidad y flujo de caja de las entidades sujetas a dicho tributo, por lo que su correcto cálculo es de suma relevancia para los usuarios de la información financiera, sin perjuicio que de toda posición riesgosa tomada por la gerencia y accionistas, surgirían eventua-

[200] DRUCKER, P. "Los desafíos de la gerencia el Siglo XXI". Editorial Norma. Bogotá (2002). p. 13.
[201] DRUCKER, P. *Ibíd*. p. 16.

les contingencias que también afectarían eventualmente los resultados, revelaciones y percepción de los usuarios con respecto a la entidad.

Ahora bien, para el caso local, la aplicación de las normas internacionales, en simultáneo a algunas decisiones llevadas a cabo por la federación que agrupa a los contadores, ha generado importantes debates sobre las posibles deformaciones en las posiciones adoptadas, a la luz de la presentación de estados financieros (que realmente puedan considerarse como razonables a efectos de la toma de decisiones de los usuarios), y para nuestro caso focal, la determinación de los distintos tributos que componen el sistema venezolano, aun cuando todo apuntase a que la Administración Tributaria concluyó desde ya hace mucho tiempo, sobre la existencia de más de un resultado por un asunto acomodaticio o de ignorancia de los avances de la contabilidad en el contexto mundial, que de forma advertida han sido ignorados localmente.

Haciéndose énfasis en cuanto a la reexpresión de estados financieros es menester comentar que como antecedente e hito fundamental, además ampliamente secundado por nosotros, "*la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela promulgó la Declaración de Principios de Contabilidad Nro. 10 (DPC-10), referida a las Normas para la Elaboración de Estados Financieros Ajustados por Efectos de la Inflación, con vigencia para los períodos que se iniciaron a partir del mes de enero de 1993 (incongruencia nunca entendida, puesto que primero se reformó la ley impositiva, y luego aparece el pronunciamiento Contable, siendo que la primera basa su proceder en el primero)*"[202]. "*Desde entonces, dicho principio contable ha recorrido un camino y, en la actualidad, son los lineamientos establecidos en el boletín de aplicación VEN-NIF-2 -BA-VEN-NIF-2, Criterios para el Reconocimiento de la Inflación en los Estados Financieros preparados de Acuerdo con VEN-NIF- los que gobiernan la llamada re-expresión financiera del Balance del sujeto en nuestro país*"[203].

Al respecto, es fundamental para el análisis, citar las conclusiones del profesor Romero-Muci en su trabajo sobre los "*Aspectos jurídicos de los Principios de Contabilidad sobre presentación de estados financieros ajustados por exposición a la inflación (DPC N° 10) y la publicación técnica*

[202] CARMONA, J. Ob. Cit. p. p. 210-211.
[203] CARMONA, J. *Ibíd*. p. 211.

sobre reestructuración del patrimonio (PT-19)", sólo a efectos de visualizar el grado de discusión en cuanto a la materia y no como una opinión única o determinante sobre la aplicabilidad de los principios contables:

1. Los principios de contabilidad y las declaraciones técnicas no constituyen prescripciones normativas. Sólo son recomendaciones técnicas sobre interpretación contable que ni siquiera vinculan a los profesionales de la materia y mucho menos a terceras personas, salvo el caso de reenvíos normativos expresos contenidos en Leyes o en reglamentos ejecutivos que específicamente así lo prevean. Este sería el caso de las empresas sometidas al control de la Comisión Nacional de Valores, según las normas dictadas por el organismo regulador al efecto.

   Asimismo, para el caso de entidades no sometidas al control de la Comisión Nacional de Valores u otro organismo administrativo sectorial regulador con expresas facultades normativas a este efecto, es importante destacar que ciertos principios de contabilidad de aceptación general, pueden tener eventual aplicación a través de conceptos jurídicos indeterminados, consagrados por particulares normas legales que por vía indirecta activarían una eficacia vinculante respecto de aquéllos. Este sería el caso de las nociones "valor real o que se presuma", respecto de las partidas del acervo social (artículo 304 del Código de Comercio) y "existencia real de los dividendos" (Artículo 266 ordinal 2 del Código de Comercio), como criterios de cuantificación de la información financiera del comerciante.
2. Las reexpresiones a que se refieren los ajustes por inflación, son simples actualizaciones de valor en términos de poder adquisitivo constante, que no implican ni suponen una variación de capital social nominal o histórico, a la cual nada añade. Su propósito se limita a mostrar en valores homogéneos los cambios de valor asociados a todas aquellas partidas no monetarias del balance, esto es, aquellas que tienen la capacidad de protegerse por exposición a la inflación.
3. Las reexpresiones en comentarios, por no implicar una modificación en la cifra nominal del capital, no requieren las autorizaciones societarias que exige la Asamblea de Accionistas; sin embargo, en razón de las trascendencia que implica para fines de presentación y cuantificación de los Estados Financieros, la adopción de la metodología contable de los ajustes por inflación y particularmente su afectación

sobre la cuenta de patrimonio, resulta prudente que tal decisión sea aprobada por una Asamblea de Socios. En todo caso, esa Asamblea requerirá un quórum y mayoría simple para la adopción de la decisión en cuestión y no el quórum calificado del Artículo 280 del Código de Comercio.

Es por lo anterior que, cuanto la PT-19 prescribe que las reestructuraciones en comentarios deben ser autorizadas por la Asamblea de Accionistas, debe reconducirse tal prescripción a la verdadera naturaleza de los principios de contabilidad y a su limitado valor de recomendación.

4. Caso distinto es aquel en que los Principios de Contabilidad contenidos en la Declaración N° 10 y en la Publicación Técnica N° 19, se refieren a la posibilidad de capitalizar las actualizaciones del patrimonio. Obviamente, en este caso, ello supondría una modificación de la cifra nominal del capital histórico que obliga a seguir los mecanismos de decisión social que hemos comentado. Así lo reconoce la PT-10, en su párrafo 17. Aquí ciertamente se produce un reconocimiento expreso de la nueva cifra nominal del capital y, en consecuencia, de la medida de la garantía que esta cifra representa frente a terceros[204].

Más allá de las precedentes precisiones, la labor del gerente será fundamentalmente generar, manejar, compilar e interpretar información financiera de calidad, que demuestre la realidad económica de las entidades, permitiendo por un lado medir apropiadamente su capacidad contributiva, y por el otro, mostrar datos que alienten la eficiente toma de decisiones, como puntos focales para todo profesional con responsabilidades de ese orden.

Obviamente, en entornos donde se mantengan instaurados severos controles cambiarios, alta e inexacta inflación e importantes restricciones en distintos sectores, será bastante complejo medir la razonabilidad de la información contable.

Siendo así, la búsqueda de la verdadera capacidad de generar rentas de las entidades, soportado en información financiera confiable, será clave para poder desmontar una serie de procedimientos accidentales que no promueven la realización de técnicas determinativas justas, por lo que es absolutamente válido concluir que el análisis de alto valor técnico debe ser llevado a cabo, con o sin las serias desviaciones que tiene la jurisdicción.

[204] ROMERO-MUCI, H. "50 años de la Revista de Derecho Tributario". AVDT. Caracas. 2014. p.p. 317-318.

Todo pasará por el concurso serio de la Administración Tributaria y la iniciativa de gremios e instituciones académicas, escenario que es difícil visualizar en la actualidad, en el entendido que la mayor preocupación se centra en la recaudación y no en la técnica legislativa.

Las normas internacionales persiguen la obtención de cifras razonables a fecha de corte, donde el costo corriente, el valor de realización, el *fair value* o cualquier otro término que pueda emplearse suena mucho a la determinación correcta de la ganancia o pérdida de una entidad, que a final de cuentas es sencillamente la verificación de la capacidad contributiva. Siendo así, basta que la FCCPV decida sincerar los procedimientos existentes y que el Estado despenalice el sistema cambiario, mientras en paralelo se impulse una reforma tributaria que busque gravar lo correcto, así eso implique no gravar en lo absoluto.

iii. Impuesto Diferido

El impuesto a las ganancias (NIC-12) permite reconocer en los estados financieros de una entidad, los efectos futuros de tributos que graven la renta, relacionado con situaciones presentes, donde no se determina un impuesto corriente en el ejercicio de causación o devengo, producto de diferencias metodológicas entre la manera como se presentan los resultados de una Compañía de acuerdo a PCGA, y la metodología técnica – tributaria aplicable en el país fuente de las operaciones, partiendo del poder de imperio de cada jurisdicción para establecer reglas que garanticen el ejercicio de la potestad tributaria previamente analizada.

A través del impuesto a las ganancias, la gerencia estará en la capacidad de reconocer apropiadamente el ISLR en su conjunto, garantizando con ello que los usuarios de la información financiera estén en la capacidad de determinar sus verdaderos niveles de rentabilidad o pérdida.

Más allá de las consecuencias contables que puede tener el no reconocimiento de un impuesto diferido pasivo, o del registro inconveniente de un diferido activo, está el hecho clave de la necesidad y utilidad del cálculo sistemáticamente subestimado por las gerencias y obviado en los análisis sobre la situación de una entidad a fecha de corte.

Se ha demostrado que dicho cálculo no tiene mayor incidencia en el cómputo del ISLR (llámese corriente a efectos de la norma contable); a pesar de esto, su determinación si permite obtener un dato valioso de cara a

la planificación financiera y fiscal, por lo que su correcta aplicación puede afectar positiva o negativamente la situación contable de cara a los accionistas y a terceros interesados sobre el desenvolvimiento de contribuyentes del tributo estudiado.

El cálculo del impuesto a las ganancias se circunscribe a la comparación de la base financiera (estado de situación financiera de acuerdo a PCGA) con la base fiscal a la misma fecha de corte, luego de aplicar la normativa vigente en la jurisdicción. De dicha comparación se pudiesen originar una serie de diferencias temporarias, producto de los cambios metodológicos ya mencionados. En dicho caso, sobre esas diferencias deberá aplicarse el tipo impositivo en vigor o sustancialmente en vigor, con el fin de reconocer en los estados financieros dicho efecto, y con ello permitir que se dé una conveniente asociación de ingresos, costos y gastos, de acuerdo a los PCGA. Dentro de las partidas temporarias más comunes tenemos el caso de las estimaciones contables, tributos no pagados, diferencias metodológicas en el cálculo de activos no monetarios, pérdidas fiscales y rebajas o beneficios fiscales, que afecten la determinación de la obligación.

Esta norma fue recibida de forma tibia y a veces con recelo por los técnicos encargados de determinar el *quantum*; a pesar de ello, su utilidad es innegable, aun cuando para ciertas situaciones no se ajuste de forma acomodaticia a ciertos sectores y circunstancias. En los últimos años se ha dado un ligero incremento por parte de personas interesadas en conocer del tema y aplicarlo.

Es evidente su sencillez técnica en cuanto a la determinación; sin embargo, la complejidad más importante se dará en la comprensión real del resultado y sus implicaciones, por lo que allí pudiese concentrarse la mayor cantidad de errores.

Indudablemente, el objetivo no será inducir a concluir que dicho cálculo es la solución a problemas más severos; no obstante, al aplicarse, se logran resolver importantes desviaciones.

Uno de los retos más interesantes para el caso venezolano, específicamente para los sujetos pasivos especiales y entidades financieras o de seguro, será el reconocimiento de impuestos diferidos pasivos que surgirán de comparar la base fiscal y financiera de activos no monetarios, caso en los que pudiesen generarse montos significativos de obligatorio registro, con incidencias en la presentación de los estados financieros, más en nin-

gún caso deducibles del impuesto corriente, por lo que inadvertidamente pudiesen cometerse errores con impactos importantes de cara a los usuarios de la información, con un proceso de liquidación de larga data, asociados principalmente a la venta, desincorporación o depreciación/amortización de activos en un tiempo razonablemente previsible en el tiempo. Ahora bien, "*a la luz de la normativa vigente, tendremos a un sector de contribuyentes de ISLR (Sujetos Pasivos Especiales y los Contribuyentes que realicen actividades bancarias, financieras y de seguros), que tendrán un Balance General re-expresado desde el punto de vista financiero, pero que en materia impositiva, tendrá inexplicablemente sólo un Balance General a valor histórico, y tendremos a otro sector conformado por, los Sujetos Pasivos no denominados Especiales, distintos a Banca, Finanzas y Seguros, que tendrán tanto el Balance Fiscal con valores Reajustados siguiendo la metodología del Ajuste por Inflación previsto en la LISR, como el re-expresado financiero conforme a BA-VEN-NIF-2. En ambos casos, la interpretación dará lugar a todo tipo de entendimiento irreales, visto que no es lo mismo la realidad económica que se obtiene de la lectura del Balance Re-expresado, que la obtenida del Balance de cifras históricas, y sobre todo, las diferencias importantes que se presentarán a la hora del cálculo del llamado 'Impuesto sobre la Renta Diferido', ya que éste se hará determinando las diferencias entre el valor de la partida que interese, a valor histórico, y a valor re-expresado*".[205]

Para efectos del análisis, se hizo muy interesante mostrar la visión legal de un versado especialista, dado que logra unir perfectamente una realidad coyuntural que está sufriendo el sistema financiero venezolano (con una inflación con tintes de híper) y un marco legal tributario que se niega a entender los graves problemas que tiene la economía local, pretendiendo por decreto eliminar consecuencias reales sobre la determinación de la verdadera capacidad contributiva de bancos, entidades financieras, seguros, reaseguros y sujetos pasivos especiales.

Esto, en aras de ser algo provocador en el tema, permite dejar más en evidencia que la unión de gremios profesionales pudiese llegar a un punto óptimo donde las declaraciones de obligaciones (salvo ciertas y justificadas partidas no deducibles, deducibles, no gravables o gravables) sean deter-

[205] CARMONA, J. Ob. Cit. p. 211.

minadas sobre exactamente las cifras reexpresadas financieramente (siempre y cuando se eleve a calidad del procedimiento planteado, se elimine la opacidad de información oficial y se despenalice el flujo de divisas), obteniéndose así la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes de forma justa y equitativa; en este escenario, el impuesto diferido terminaría previendo sólo eventos que ciertamente se pudiesen considerar temporarios.

Pareciese algo tan obvio, que se hace algo complejo explicarlo a una Administración Tributaria interesada en cumplir con supuestas metas financieras en valores nominales, en detrimento de los contribuyentes.

VII. PERFIL DEL GERENTE

Dato importante; "*en 1980, en EEUU, una empresa situada en el 20% más importante de su sector tenía una entre diez posibilidades de perder ese puesto en los cinco años siguientes. Dos décadas después, esa proporción pasó a ser una de cada cuatro*"[206]; siendo así, todo indica que en el mundo empresarial, mantenerse, mejorar o desaparecer será responsabilidad de la gerencia y su capacidad de responder ante el cambio. En Venezuela, importantes entidades desaparecieron producto de la grave crisis atravesada en el país; muchas transnacionales se han ido, otras disminuyeron sus operaciones y otras tantas están sobreviviendo bajo condiciones adversas y precarias, por lo que más que nunca habrá que considerar que todo tiene que ver con la operación de los negocios, entendiendo que abarca procesos que deben estar dirigidos a garantizar la consecución de resultados y desempeños a lo largo de la cadena comercial de los emprendimientos.

Todo profesional que esté consciente de que las empresas son procesos, personas y productos, tendrá mediana claridad en cuanto a la importancia de mantener negocios sustentables, con conocimiento de causa en cuanto a la flexibilidad que se necesita en el siglo XXI. No en vano se afirma que el éxito personal y organizacional se centra en aprender y desaprender constantemente.

De igual forma, no hay manera de medir la cantidad de profesionales que han decidido migrar, con resultados difíciles de identificar, dada la opacidad de estadísticas locales o internacionales que permitan evaluar el desempeño de gerentes formados en el país, efectuando labores de distintas índoles en diversas jurisdicciones.

a) Gerenciamiento Tributario Latinoamericano

Todo gerente, sin importar el área a la que se dedique debe tener un alto nivel de empoderamiento y toma de decisión; de lo contrario, su rol no podrá estar encuadrado en los supuestos que estaremos desarrollando. Además de esto, debe tener sólidos conocimientos de planificación estratégica, y así poder estar alineado a la filosofía organizacional que toda entidad debe tener; estadísticas aplicada a la gerencia, y con ello tener capaci-

[206] NAÍM, M. "Repensando el Mundo". Editorial Melvin, C.A. Caracas. 2016. p. 164.

dad de sistematizar información que se necesitará para la toma de decisiones; conocimientos de finanzas públicas y privadas, para dar lectura apropiada a cada evento; fundamentos básicos de comportamiento y desarrollo organizacional, anticipándose ante la forma como actúan personas y estructuras; tecnología de la información, como elemento vital; manejo de tareas con esquema de gerenciamiento de proyectos, sistematizando cada acción empresarial; conocimiento de las ventajas y desventajas del entorno en la jurisdicción donde hace o planea hacer vida; análisis de mercados y oportunidades de inversión en distintos tipos de contexto; costos y presupuestos y evidentemente, condiciones legales y tributarias vigentes. Cada uno de estos elementos impacta las organizaciones, por lo que desafortunadamente es altamente difícil ordenarlas por orden de importancia.

Adentrándonos en el tema, el gerenciamiento desde un enfoque tributario pasa por el hecho de visualizar y anticipar los riesgos existentes y en función a ello, proceder a generar estrategias tendientes a mitigar los mismos, en aras de mantener negocios operativos y en condiciones rentables. No coordinar lo operativo con lo financiero, aumenta la probabilidad de no mantenerse activos en ambientes retadores.

El caso local y latinoamericano es bastante atípico, pero no único, lo que hace que necesariamente deba existir un alto nivel de compromiso de la gerencia.

En este sentido, el entendimiento del entorno es vital, por lo que consideramos que de primera mano se requiere conocer, entre muchas otras cosas, las disposiciones transitorias previstas por la CNRBV, tal como de seguido detallamos:

> (…)
> Cuarta. Dentro del primer año, contado a partir de su instalación, la Asamblea Nacional aprobará:
> (…)
> 6. Una ley que desarrolle la hacienda pública estadal, estableciendo, con apego a los principios y normas de esta Constitución, los tributos que la compongan, los mecanismos de su aplicación y las disposiciones que la regulen.
> (…)
> Quinta. En el término no mayor de un año a partir de la entrada en vigencia de esta Constitución, la Asamblea Nacional dictará una reforma del Código Orgánico Tributario que establezca, entre otros aspectos:

1. La interpretación estricta de las leyes y normas tributarias, atendiendo al fin de las mismas y a su significación económica, con el objeto de eliminar ambigüedades.
2. La eliminación de excepciones al principio de no retroactividad de la ley.
3. Ampliar el concepto de renta presunta de manera de dotar con mejores instrumentos a la Administración Tributaria.
4. Eliminar la prescripción legal para delitos tributarios graves, los cuales deben ser tipificados en el Código Orgánico Tributario.
5. La ampliación de las penas contra asesores o asesoras, bufetes de abogados o de abogadas, auditores externos o auditoras externas y otros u otras profesionales que actúen en complicidad para cometer delitos tributarios, incluyendo periodos de inhabilitación en el ejercicio de la profesión.
6. La ampliación de las penas y la severidad de las sanciones contra delitos de evasión fiscal, aumentando los periodos de prescripción.
7. La revisión de atenuantes y agravantes de las sanciones para hacerlas más estrictas.
8. La ampliación de las facultades de la Administración Tributaria en materia de fiscalización.
9. El incremento del interés moratorio para disuadir la evasión fiscal.
10. La extensión del principio de solidaridad, para permitir que los directores o directoras, y asesores o asesoras respondan con sus bienes en caso de convalidar delitos tributarios.
11. La introducción de procedimientos administrativos más expeditos.
(…)

Tal como se desprende de lo previsto en la CNRBV, aún quedan cambios profundos que seguirán llevándose a cabo en el sistema tributario, teniendo incidencia en la forma como deben reaccionar los contribuyentes y sus respectivas gerencias, considerando el hecho de que las consecuencias económicas y personales son significativas, situación que ya ha sido comprobada con la reciente reforma del COT de Noviembre de 2014, donde fueron incrementadas las sanciones y responsabilidades, ampliándose además en paralelo la base imponible del ISLR. En ese contexto, deben tomarse decisiones que tendrán consecuencias personales para la gerencia de toda entidad pública o privada.

Aunado a esto, se cuenta con un cóctel tributario importante, considerando la creación sistemática de obligaciones de todo tipo, dificultándose el cumplimiento legal y oportuno. En función a ello, el gerenciamiento se convierte en una vertiginosa carrera para cumplir, incluso a expensas de la calidad en la información financiera que se utiliza para dichos fines, sin contar con los altos riesgos y costos que esto conlleva para PYMES y GE. En la actualidad, sólo a efectos enunciativos se cuenta con tributos tales como: impuesto al valor agregado, tributación municipal (especialmente relacionado con la actividad económica), tributación aduanera, contribuciones parafiscales (por la relación con trabajadores bajo relación de dependencia), deporte, tecnología, drogas y cualquier otra obligación asociada a sectores especiales, tales como: hidrocarburos, telecomunicaciones, alcohol, cigarros, por citar algunos.

Esto obviamente conlleva a la necesidad de mega especializar a profesionales y/o equipos, para cumplir con todo un engorroso, desarticulado y disfuncional sistema tributario. Sin contar que los contribuyentes deben dedicar importantes recursos en cumplir con requerimientos, que de no atenderlos, ocasionan serias penalidades, con efectos obvios en los estados financieros y de forma correlacionada con la rentabilidad de los accionistas.

El incentivo de los accionistas será llevar a cabo negocios que satisfagan sus necesidades, resarciendo con ello los riesgos propios de cualquier emprendimiento empresarial de carácter lucrativo, mientras que el trabajo de los gerentes será hacerlo posible a través de sus conocimientos y acciones ejecutivas. Siempre estará latente el hecho de que el tributo impactará cada decisión que se tome, por lo que debe estar dentro de la arquitectura de cada transacción operativa, contable, administrativa o financiera.

De igual forma, dentro del contexto general, el gerente local debe incluir dentro de su mapeo de situaciones asociadas al caso venezolano, lo previsto en el Segundo Plan Socialista de Desarrollo Económico y Social de la Nación, publicado en Gaceta Oficial N° 6118 Extraordinario, de fecha 4 de diciembre de 2013, donde se incluyen los siguientes elementos:

> 2.3.2.1. Desarrollar el Sistema Económico Comunal con las distintas formas de organización socioproductiva: empresas de propiedad social directa, unidades familiares, grupo de intercambio solidario y demás formas asociativas para el trabajo.

2.3.2.2. Promover la creación y fortalecimiento de empresas de propiedad social directa, para contribuir a la generación de un nuevo tejido productivo diversificado y sustentable para la construcción del socialismo bolivariano.
2.3.2.3. Desarrollar una nueva arquitectura financiera, configurando redes de organizaciones económico-financieras, que gestionen los recursos financieros y no financieros, retornables y no retornables, administrados por las comunidades y diferentes organizaciones del Poder Popular.
2.3.2.4. Fortalecer el Sistema Económico Comunal, mediante procesos de transferencia de empresas de propiedad social indirecta a instancias del Poder Popular, así como el fortalecimiento de las instancias de financiamiento y la integración de cadenas productivas y de valor.
2.3.2.5. Conformar bancos comunales que permitan consolidar la nueva arquitectura financiera del Poder Popular.
2.3.2.6. Promover la conformación de los consejos de economía comunal en las comunas y los comités de economía comunal en los consejos comunales.
2.3.2.7. Registro y conformación de todas las Empresas de Propiedad Social Directa Comunal, Empresas de Propiedad Social Indirecta Comunal, Unidades Productivas Familiares y Grupo de Intercambio Solidarios existentes en el país.

Esto, indudablemente coloca sobre la mesa una serie de elementos de suma importancia que deberán ser incluidos en la forma como los gerentes deberán configurar sus decisiones, junto con accionistas y relacionados, en un ambiente tan contradictorio y *suigeneris*.

No es fácil digerir una serie de tipos societarios donde se ponga en tela de juicio la propiedad privada, la libertad económica y la oferta y demanda. Siendo así, el gerente deberá estar preparado para lidiar con asuntos que probablemente sólo funcionan en la fría literatura, pero que en la práctica han sido ciclos con pésimos resultados y duración perentoria.

b) Gerencia y Gerente

La definición tradicional de gerencia se centra en la dirección, gestión y administración de cualquier proyecto lucrativo o no. A través del planeamiento (plan con los medios disponibles y los objetivos trazados), la organización (estrategia), dirección (motivación y liderazgo) y el control (cualitativo y cuantitativo), como fundamentos básicos de la administración.

Con ello, se persigue llevar la toma de decisiones a un nivel óptimo, en aras de dar bueno uso a recursos que por naturaleza se deben considerar escasos, todo con el apoyo de talento humano dispuesto a cumplir roles y tareas previamente definidas, debiendo ser monitoreadas y retroalimentadas de forma consistente. "*Cuando se habla de gerencia se refiere al proceso de hacer que las actividades sean terminadas con eficiencia y eficacia a través de otras personas (…). Es involucrar dentro de un proceso continuo y sistemático las acciones del talento humano, cuyo planteamiento sea realizar las actividades administrativas de forma óptima, controlada y con capacidad de resolver problemas*"[207].

Probablemente, el perfil profesional que más se ajusta a las bases conceptuales de la gerencia, es el del administrador; empero, toda persona o profesional con competencias, atributos, habilidades, actitudes, aptitudes, cargo, potestades y tareas podrá cumplir el rol, para lo que deberá ser debidamente formado a fin de cumplir satisfactoriamente la asignación de forma apropiada.

Pasando de gerencia, a gerente, este último es un planificador nato, por lo que debe estar claro de la misión, visión, valores y objetivos de la entidad. Con ello, tendrá herramientas iniciales para organizar las actividades, procesos y tares que deberán ser llevadas por su equipo de trabajo, empoderándose del control sobre las acciones de sus subordinados y estando claro de que el perfil del gerente implica tomar decisiones.

Mucho se ha discutido sobre el tema, por lo que hay que ser enfático en que la diferencia principal entre ser o no ser gerente, radicará en la posibilidad o no de tomar de decisiones.

En la práctica local, cualquier persona dentro de la estructura organizacional se considera gerente; sin embargo, realmente termina siendo un ejecutor de instrucciones, por lo que automáticamente desvirtúa el concepto.

c) Gerencia Tributaria

Indudablemente, el área tributaria es fundamental en la gestión organizacional, con impacto profundo en absolutamente todos los aspectos financieros y legales, partiendo del hecho de que toda decisión empresarial

[207] ROMERO, G. "Papel del Gerente Líder Venezolano. Gerencia vs Liderazgo". Telos, Revista de Estudios Interdisciplinarios en Ciencias Sociales. Universidad Rafael Belloso Chacín. Vol. 7, No. 1. Zulia. 2005. p. 53.

tiene un impacto impositivo y fiscal. Siendo así, es más que evidente que se requiera de destrezas para investigar el quehacer tributario, aplicar todo un conocimiento sistematizado y simultáneamente mitigar los riesgos inherentes en *pro* de garantizar las mejores prácticas.

La gerencia tributaria abarca los fundamentos del sistema, el marco legal donde se desenvuelven los negocios, contabilidad a un alto nivel de profundidad y raciocinio, finanzas corporativas, imposición general (directa e indirecta), riesgos del contexto económico y tributario, tributación internacional, tributación aduanera y todo el ambiente sancionatorio.

En torno a esto, y con además mucha relevancia, es necesario destacar que cualquier profesional que asista sobre áreas del conocimiento fiscal, es susceptible a incurrir en acciones que advertida o inadvertidamente puedan considerarse sancionables, en cuyo caso, la gerencia tributaria debe estar en sintonía clara en cuanto a la toma de decisiones y la responsabilidad que ello conlleva; no en vano, el Código Penal[208] venezolano incluye las figuras del inductor e instigador, quienes análogamente pudiesen activarse en caso de ser cómplice o coautor en un hecho punible. El gerente tributario está en medio de todo esto, y debe saberlo.

d) Gerencia de Contingencia

La gerencia y la contingencia son términos antagónicos. De antemano, el lector debe concluir que un gerente que actúe por contingencias, estaría haciendo una labor que dista del concepto de gerencia inicialmente propuesto, por lo que indudablemente, incorporar esta terminología en nuestro glosario sería abiertamente provocador; no obstante, la idea de esto es asumir el reto de definir semejante suceso, que abiertamente ha sido vivido en Venezuela en las últimas décadas, con un mayor recrudecimiento en el período 2014-2016, a través de leyes habilitantes y decretos de emergencia económica que obligan al profesional a actuar con un rango de acción limitado.

En función a ello, podemos entender que la gerencia de contingencia consiste en la dirección y gestión, basada en la administración del riesgo empresarial, presentado en ambientes adversos y significativamente cambiantes (termino que genera obviamente de entrada una altísima indeterminación), donde se requiere la previsión razonable de escenarios tendien-

[208] Publicado en Gaceta Oficial N° 915, de fecha 30 de Junio de 1964.

tes a anticipar eventos probables y desfavorables, que de ocurrir pudiesen afectar sensiblemente la organización, para lo que se requiere la aplicación de medidas de acción inmediata, en cortos lapsos de tiempo, en pro de minimizar y/o mitigar la totalidad o parte de las consecuencias de dichas situaciones contrarias a los escenarios deseados.

La contingencia normalmente puede anticiparse (cambios tributarios, expropiaciones, fijaciones de precios y cualquier otro análogo); no obstante a ello, ante situaciones no avizoradas, la gerencia deberá estar en la capacidad de activar planes tendientes a sobrellevar los peores escenarios y restituir la situación a posiciones más favorables para la entidad.

Dichas estrategias deben estar inmersas no de forma departamental, pero si a través de protocolos previstos por los niveles más altos de la organización, con el respectivo mapeo de los más significativos riesgos asociados.

La gerencia de contingencia está muy asociada al gerenciamiento del riesgo empresarial como unidad, más sin embargo, en el presente caso debe señalarse que la gerencia de contingencia se fundamentará en el diseño, aplicación y seguimiento de tareas claves para la restitución de riesgos previstos o no, consideradas como amenazas para la organización. "*En estos días es fácil equivocarse. La turbulencia geopolítica, las crisis económicas y las convulsiones sociales se suceden a tal velocidad que no da tiempo de pensar con calma y calibrar bien lo que está sucediendo*"[209], por lo que el diseño de estrategias en la gerencia de hoy, será la diferencia entre mantenerse o desfallecer ante el primer cambio; no es un asunto de improvisación, sino más bien de proactividad y acoplamiento al cambio, ante un sistema de gobierno que utiliza la legislación de forma acomodaticia y no como una herramienta para dar mejoras colectivas.

Siendo así, si incluimos dentro del término la palabra "*improvisación*", si estaríamos frente a uno de los elementos más difíciles de resolver, elemento que además forma parte de la problemática de la gerencia mundial, sustentada en profesionales sin la experiencia acumulada requerida para poder llevar a cabo su rol de forma eficiente en lo cuantitativo y cualitativo.

[209] NAÍM, M. Ob. Cit. p. 171.

e) Gerenciamiento del Riesgo Empresarial

Las PYMES y GE se encuentran fuertemente afectadas por los efectos de la situación venezolana. Las grandes dislocaciones presentadas en el período evaluado son obvias y contundentes, producto de toda una serie de eventos y desaciertos que dificultan que el "*hecho en el país*" sea una alternativa viable y razonablemente estable en el tiempo, lo que sin duda alguna afecta en mayor o menor medida a empresarios, empleados y Estado. Cada uno con sus consecuencias y muchos de ellos con efectos muy previsibles y desafortunados. De esta tripartida, el trabajador es el mayor afectado, considerando que el poder de compra que tienen en este momento es prácticamente nulo, dado el divorcio que existe entre el salario y el precio de los productos y servicios básicos, que además de ser escasos, son prácticamente imposibles de adquirir por canales formales o informarles (lo que en sí mismo es otra severa distorsión). El otro gran afectado es el empresariado, quienes ponen capital en proyectos con intenciones de continuidad operativa.

Por último, el Estado, con su gran poder de imperio, pierde la oportunidad de recaudar tributos de forma consistente y razonable, por el simple hecho de no colocar las piezas del rompecabezas en el sitio que corresponden, y permitir con ello que los actores se desenvuelvan dentro de las limitaciones que el ordenamiento jurídico establece, para con ello regular las relaciones entre ciudadanos, patronos e instituciones.

Es una serie de eventos muy sencillos, que generarán beneficios tangibles para el que pone el capital, el que deja el sudor en la faena y el que regula la relación en un ambiente de armonía y productividad. De cara al Estado, a fin de minimizar los riesgos se requiere de mayor seguridad jurídica, incentivos fiscales, flexibilización del sistema cambiario y financiamiento de la banca para empresas productivas. Siendo así, es más que evidente que el riesgo está presente en cada paso organizacional y todos sus elementos y actores.

Más allá a todas estas particularidades fundamentales que mantienen a las entidades siempre en condiciones de defensa, a efectos teóricos nuestra pretensión será reseñar las mejores prácticas en materia de gerenciamiento del riesgo empresarial (conocido también como el *Enterprise Risk Management ERM*), con lo que se dará un giro técnico a uno de los principales elementos que deben ser evaluados en la gerencia de hoy. Darle

la espalda a esto, con tantos agentes contaminantes en el medio empresarial, generará el deterioro sistemático de las organizaciones.

i. Definición de Gerencia del Riesgo

"*Todas las empresas están sujetas a un riesgo procedente de diversas fuentes: cambios en los hábitos del consumidor y demanda de los productos, fluctuaciones del costo de las materias primas, rotación de los empleados, entrada de competidores nuevos e incontables incertidumbres. Los emprendedores y administradores corporativos están dispuestos a correr dichos riesgos en la búsqueda de rendimientos elevados y los aceptan como parte del costo e hacer negocios*"[210]. En este contexto debemos asentar que los riesgos son eventos futuros inciertos que pueden influir en el cumplimiento de los objetivos estratégicos, operacionales, financieros y de cumplimiento dentro de las organizaciones, que además debe estar dispuesta a enfrentarlos, dado que los mismos difícilmente pueden ser extinguidos en su totalidad.

La especulación y la inversión son dos de los ingredientes más significativos al momento de definir las aristas del riesgo en el contexto empresarial, considerando que los mercados funcionan si hay personas y entidades dispuestas a asumirlos. Los especuladores entran en acción intentando maximizar ganancias, y los inversionistas irrumpen tratando de lograr sus objetivos, mientras lidian con la incertidumbre que esta interacción genera. *Warren Buffett* consideraba que se debe ser "*temeroso cuando otros son codiciosos y codiciosos cuando otros son temerosos*".

De cara al emprendimiento, la propensión al riesgo habitualmente se convierte en fuente de inspiración para accionistas y gerentes claros de su rol dentro de las entidades.

A través de la identificación de los riegos, se logra determinar la probabilidad de que algo negativo suceda o que algo positivo no suceda, generando como ventaja, que cuando se conocen de manera oportuna, existe la capacidad de afrontarlos. Como un inciso debemos agregar a manera de ejemplo, que "*el riesgo desde el punto de vista financiero no es más que lo inesperado o consecuencias de la probabilidad que ocurra un evento sobre la inversión en un activo financiero, el cual se planifica y ejecuta conscientemente, en la caso de la cartera de inversiones, sería las posibles conse-*

[210] BERK, J. y DEMARZO, P. Ob. Cit. p. 925.

cuencias positivas o negativas de invertir en un activo financiero. También se le asocia con la parte no anticipada o inesperada del rendimiento. En este sentido, basado en la teoría de la cartera, la cual es la base de gran parte de los modelos y teorías modernas de las finanzas, el rendimiento tiene dos partes, una es el rendimiento esperado, el que se puede manejar y la otra el inesperado, el que podría tener efectos altamente positivos o por el contrario efectos altamente negativos, tanto así, que hasta podría consumir al rendimiento esperado"[211].

Para ello, se requiere de una cultura clara, que invite al involucramiento de toda la organización, donde se instaure una gerencia basada en riesgos, cultivando así el pensamiento estratégica, gracias a la actuación oportuna. Esto no es tarea de una persona, es obligación de todos y así debe permear en cada recoveco de la estructura empresarial.

Con este modelo, la gerencia logra anticiparse a los acontecimientos y evita o mitiga situaciones adversas. Ciertamente, los accionistas y relacionados deben estar conscientes de que todas las organizaciones enfrentan la incertidumbre como un elemento más dentro del tablero de ajedrez. El desafío para la gerencia, será conocer que tanta incertidumbre está dispuesta a aceptar en la búsqueda de valor.

La incertidumbre ofrece riesgos y oportunidades, con el potencial de erosionar o enriquecer el valor de la entidad, buscando con ello que se maximice por medio de la definición de estrategias y objetivos orientados a balancear las metas de crecimiento y retorno. Todo ello se logra con recursos que garanticen el uso eficiente y efectivo de las variables, con la implementación de unidades especializadas con profesionales con funciones específicas para así identificar riesgos de activos y pasivos, equilibrando la rentabilidad y poder asumir los retos implícitos en el negocio, logrando una mayor eficiencia y eficacia de los procesos y determinando factores y mecanismos de medición.

Debe haber fuentes de información confiable y oportuna, serie histórica de valores relevantes y sistemas computarizados que colaboren en generar consistentes bases de datos que provean estrategias de alto impacto.

[211] SEQUEDA, P. "Finanzas Corporativas y Valoración de Empresas al Alcance de Todos". Ediciones de la U. Bogotá. 2014. p. 46.

El tema del riesgo es un asunto que puede ser desarrollado con mucha facilidad en un libro de cuatrocientas páginas, dadas las implicaciones que tiene en cada departamento de cualquier organización. Los aspectos tributarios siempre estarán en las primeras posiciones en grado de importancia.

ii. Tipos de Riesgo

1. Riesgos Estratégicos y del Negocio

a. Riesgo político del país, en aspectos macroeconómico: Están fundamentados principalmente en riesgos asociados a la inflación, devaluación interna, guerrillas, narcotráfico, terrorismo, recesión, impuestos y seguridad jurídica. Como vemos, este es uno de los principales riesgos de la gerencia venezolana en los últimos veinte años, gracias a altos niveles de conflictividad y poca coherencia política.
b. Riesgo de crédito: Asociados con tasas de interés alta, desconfianza en el mercado, altas regulaciones, falsificación de documentos y corrupción. Para el caso venezolano, producto de las importantes variaciones en la inflación, se ha visto poco compromiso por parte de la banca para ofrecer productos serios al emprendedor, pretendiendo otorgar créditos de muy corto aliento.
c. Riesgo de imagen: Provocadas por fusiones, reestructuraciones y manejo del cambio, que puedan conllevar a aletas en el mercado. Las expropiaciones también deben ser colocadas sobre la mesa, como un elemento de riesgo.
d. Riesgo competitivo: Vinculadas con calidad, precio, distribución, servicio, productos sustitutos, potenciales competidores. El caso venezolano se centra en sobrevivir y producir, dado que la industria ha sido mutilada de forma abierta y consistente en el tiempo.
e. Riesgo regulatorio: Nuevamente asociadas al marco impositivo, aduanales, de restricciones y control de precios. Muy asociado a los riesgos políticos, y más que evidente para el caso local en el tiempo sujeto a estudio.
f. Riesgo de operación: Marcado por la relación entre proveedores, calidad de los productos, liquidez, producción, maquinaria, especialización de mano de obra, convertibilidad y fraudes.

g. Riesgo de liquidez: Falta de financiamiento, exceso e activos improductivos, stock exagerados, bajo nivel de apalancamiento financiero, inversiones inoficiosas con disponibilidad a largo plazo.
La banca ve más producto una línea de crédito y una comisión por uso de cajeros electrónicos, que un préstamo a largo plazo que pueda tener efectos multiplicadores en la economía, por lo que pareciese que son observadores y no parte de la solución.

h. Riesgo de desastres naturales: Todo lo concerniente a incendios, terremotos, huracanes, inundaciones y cualquier otro evento fortuito de características naturales y en ciertos casos provocadas indirectamente por el hombre.

i. Riesgo fiduciario: Inversiones a la baja, patrimonio autónomo inadecuado, comisiones onerosas y poca gestión fiduciaria.

2. Riesgos financieros

a. Riesgos de interés: Volatilidad de las tasas de interés, lo que produce la necesidad de evaluar aspectos financieros, tendientes a medir costo-oportunidad.

b. Riesgo cambiario y de convertibilidad: Uno de los riesgos más significativos en algunos países del mundo, dado por severas devaluación, caso contrario a la eventual revaluación de la moneda nacional con el dólar u otras monedas. En la presente obra, hicimos un breve análisis sobre la situación en los años sujetos a estudio.

3. Riesgos Generales y de Apoyo

a. Riesgo de organización: Estructura poco clara, ausencia de planificación, carencia o falla en el sistema, clima laboral no adecuado, canales de comunicación incorrectos y la inobservancia propia en la instauración de una filosofía organizacional clara. El gerente venezolano, de forma consistente no ha dado valor a elementos de esta naturaleza, por lo que en muchos casos (principalmente en las PYMES) no se logra visualizar la estrategia a corto, mediano y largo plazo de las entidades.

b. Riesgos de auditoria: Entre los que podemos nombrar al siempre importante riesgo inherente de cada sección de los estados financieros, el manejo apropiado del ambiente de control y la detección por parte de auditoria interna y externa de las posibles desviaciones.

c. Riesgo de información: Tecnológico, integridad de la información, comunicación y disponibilidad de información.
d. Riesgo de operaciones ilícitas: Lavado de activos, fraudes o delitos financieros. En muchos países, este tipo de eventos están debidamente regulados, pudiendo tener consecuencias severas para organizaciones que incurran hechos punibles de forma advertida o inadvertida.
e. Seguridad física y humana: Contratación de personas sin investigación, problemas graves personales, plan de contingencias inadecuados, riesgo físico en áreas de las organizaciones y en sus procesos productivos.

iii. Consecuencias por la Materialización de los Riesgos

1. Erosión del patrimonio y/o disminución del valor accionario; corrompiendo con ello el capital de trabajo para mantener el proyecto bajo la hipótesis de negocio en marcha.
2. Pérdidas de ingresos; a causa de la falta de identificación de oportunidades o por el inicio de proyectos sin las consideraciones suficientes.
3. Multas; producto del incumplimiento de normativas legales.
4. Pérdida de reputación; generada por decisiones desafortunadas de manera sistemática, o por eventos no previstos.
5. Bancarrota; supuesto en el cual no es operativa la entidad.
6. Insolvencia; la imposibilidad de cumplir con obligaciones de corto plazo con terceros.

iv. Ventajas del ERM

1. Alinea el apetito de riesgo y la estrategia, planteando con ello los objetivos.
2. Enriquece las decisiones de respuesta al riesgo. Identifica y evalúa las alternativas para evitar, reducir, compartir, y aceptar el riesgo.
3. Reduce sorpresas y pérdidas en operaciones. Identifica eventos potenciales y establece respuestas.
4. Identifica y evalúa riesgos potenciales múltiples y transversales, sopesando oportunidades.

5. Mejora el despliegue de capital, permitiendo valorar de manera efectiva las necesidades de capital y su asignación.

Las mejores prácticas mundiales sugieren la creación de departamentos multidisciplinarios, normalmente bajo el cobijo de auditoría interna y con el apoyo de asesores externos, tendientes a generar valor para la organización, a través de programas de aplicación en todas las fases de las organizaciones, y con ello administrar el riesgo de forma advertida. Obviamente, esto requiere que a los más altos niveles se encuentren accionistas y directivos alineados a conceptos que en principio pudiesen considerarse abstractos, innecesarios y costosos para las organizaciones, pero con resultados ya probados en empresas de primer nivel.

Con el objetivo de acortar brechas, debe haber una clara identificación de oportunidades de mejora, categorizándolas de acuerdo a su impacto financiero, operacional, tributario, comercial, de ventas, etc., y con ello establecer criterios de evaluación ajustados a cada situación. La métrica de los impactos y probabilidades de ocurrencia serán los insumos que generen valor, para con ello identificar descriptores y a su vez prioridades.

Una vez que son asignados descriptores y por consiguiente valores a cada oportunidad, se deben medir consecuencias cuantitativas y cualitativas; analizar escenarios con efectos de ocurrencia desde todos los enfoques es uno de los esquemas que mayor valor dará a la alta gerencia. Normalmente se les pide a los gerentes la evaluación en la interacción e interconexión de riesgos y sus respectivos procesos, dado que algunos con descriptor "*bajo*", pudiesen complicarse al formar parte de sistemas más complejos. La evaluación integral es la tarea a ser ejecutada.

Con todo el insumo se debe dar valor a la priorización; muchos gerentes emplean tiempo en exceso a riesgos de bajo impacto, o de poca ocurrencia, por lo que terminan realmente desatendiendo lo medular; el profesional que este claro de su entorno de riesgo comprenderá que debe dar respuestas al riesgo, aceptándolo, reduciéndolo, compartiendo y mitigándolo constantemente, por lo que incluir el análisis de costo/beneficio será pieza del plan estratégico organizacional.

f) Gobierno Corporativo

Los primeros precedentes del gobierno corporativo nacen unas décadas atrás en países como Canadá, Estados Unidos, Australia y algunos

otros del continente Europeo, con el objetivo de satisfacer la necesidad de información demandada por accionistas minoritarios, que en muchos casos no conocían el rendimiento de sus inversiones y el rumbo de las compañías donde hacían pequeñas apuestas, obligando así a los capitalistas mayoritarios a realizar una apertura total de la data, con el objetivo fundamental de garantizar algo muy importante, transparencia. Esto sin duda alguna va en la ruta de poder generar mejores prácticas corporativas y democratizar la información, situación que no es considerada como tarea sencilla.

Uno de los grandes problemas cuando ya se cuenta con un grupo empresarial es poder organizar funciones y pensar en el futuro de las entidades, con un concepto que permita garantizar la sustentabilidad de los negocios, apartando los proyectos unipersonales y apetencias de fundadores y familiares cercanos con carencia de visión de largo plazo y potencial de liderazgo. Esos procesos pareciese que se planifican tardíamente, y no de forma sincronizada y estudiada, como si pudo darse con el diseño de los emprendimientos en su oportunidad.

Con el objetivo de evitar estas y otras tantas distorsiones de último momento, nace el concepto del gobierno corporativo, basando sus pilares en la reorganización de accionistas (personas que colocan el capital, que esperan dividendos y probablemente proponen ideas), junta directiva (toman las decisiones) y gerencia (ejecutan procesos y adicionalmente son fuente fundamental de información para la toma de decisiones corporativas). Todos estos actores deben estar en perfecta armonía para crear los controles necesarios, para que con ello cada emprendimiento o línea de negocios generadora de ingresos, funcione con sincronización en el ambiente que comparte con sus clientes naturales (internos/externos) y el entorno. "*El papel del sistema de gobierno corporativo consiste en mitigar el conflicto de interés que resulta de la separación de la propiedad y el control sin cargar a los administradores en forma indebida el riesgo de la empresa. El sistema trata de hacer coincidir dichos intereses por medio de darles incentivos por tomar las medidas correctas y castigarlos por las incorrectas*"[212].

En función a esto, Rodrigo Estupiñan Gaitán en su libro Administración de Riesgos E.R.M. y la Auditoría Interna, considera que el gobierno corporativo (*corporate governance*): "*Es un sistema interno dentro de una*

[212] BERK, J. y DEMARZO, P. Ob. Cit. p. 904.

empresa, mediante el cual se establecen las directrices que deben regir su ejercicio, buscando, entre otros, transparencia, objetividad y equidad en el trato de los socios y accionistas de una entidad, como también identificando la gestión de su junta directiva o consejo de administración y la responsabilidad social de sus organismos de control internos y externos, frente a los grupos de interés como: clientes, proveedores, competidores, empleados, terceros colocadores de recursos y hacia la comunidad en general. El E.R.M. y el Gobierno Corporativo van entrelazados y enfocados hacia el control operativo, legal, financiero, logístico y de medio ambiente independientes de parte de la Junta Directiva o Consejo de Administración, desligándolos de esos mismos controles administrativos y contables utilizados dentro de la organización a nivel interno. Estos sistemas logran una mayor importancia a raíz de la crisis Enrom, Worldcom, Parmalat, Andersen y otros en donde se vislumbraron hechos irregulares y de falta de transparencia en la información financiera por colusión entre las directivas, sus empleados con la anuencia de los entes de control interno y externo y de estructuras bien imaginadas y tergiversadas que pasaron desapercibidas por los Entes de Control Gubernamental, por sus dueños o accionistas, por sus acreedores y por las partes relacionadas en general, engañados por el maquillaje de balances que todos hemos conocido"[213].

La OCDE emitió sus "*Principios de Gobierno Corporativo*" donde se contempla: i) proteger los derechos de accionistas; ii) asegurar el trato equitativo de todos (mayoristas, minoristas y extranjeros); iii) oportunidad de obtener efectivo reparo por los daños que reciban de la sociedad; iv) reconocer los derechos de terceras personas y promover la generación de riquezas, empleo y logros sustentables; v) asegurar revelaciones adecuadas y a tiempo de todos los asuntos de interés en cuanto a los negocios; vi) asegurar la guía estratégica de la compañía, el monitoreo efectivo del equipo de dirección por el consejo de administración y las responsabilidad del Consejo de Administración de sus accionistas.

Es curioso un elemento estadístico determinado por la OCDE y el Banco Mundial, asociado al porcentaje de inversores que pagarían más por el valor de acciones si dichas compañías contasen con un gobierno corpora-

[213] ESTUPIÑAN, R. "Administración de Riesgos E.R.M. y la Auditoría Interna". ECOE Ediciones. Bogotá. 2011. p.p. 299-300.

tivo instaurado. De cada diez encuestados, ocho pagarían más en empresas con la citada estructura, dado que consideran que con ello se asegura una práctica empresarial sana, considerando que a mayor transparencia, mayor seguridad en la inversión y por consiguiente, mayor rentabilidad.

Obviamente, esto no es una decisión sencilla para empresas grandes (o en camino de serlas) cuando existe un accionista fundador que además es protagonista en la toma de decisiones y en el diseño estructural y estratégico del emprendimiento, dado que en cierta forma sería la renuncia a una cuota importante de dichas atribuciones y la eventual democratización total del negocio, cosa que en el papel pudiese verse sencillo, pero que en la práctica es altamente complejo.

Para todo fundador, el bien en el largo plazo será mayor, pero en el corto plazo pudiese estar a un paso de ser un empleado más en su propio emprendimiento y eso hasta cierto punto pudiese ser inadmisible para el arquitecto y ejecutor inicial de cualquier proyecto empresarial.

La mejor manera de aplicar los principios del gobierno corporativo, será a través del uso de análisis certeros sobre la gobernabilidad externa, interna e individual:

i. Gobernabilidad Externa

Se sustenta en la transparencia, el cumplimiento o conformidad y en la responsabilidad pública de la entidad. Para ello, debe existir a) comunicación honesta y regular de sus miembros; b) aplicación de los PCGA; c) cumplimiento de todo el marco legal-tributario; d) utilización de auditores externos; e) examen en cada 3 a 5 años de la gestión de auditoría interna; y, f) conciencia y responsabilidad de la junta y la gerencia.

ii. Gobernabilidad Interna

En fundamental la gestión apropiada de la estructura, la continuidad, el balance y la responsabilidad. Para ello, se sugiere: a) número impar, no menor a 5 y no mayor a 9 de la junta; b) rotación, reporte anual, y el establecimiento de estrategias; c) diseño de planes de contingencia para desastres y su respectiva recuperación; d) equidad en los servicios financieros; e) utilización de miembros con experiencia para la gobernabilidad; f) responsabilidad ante la asamblea; g) la inclusión de los comités dentro de

los estatutos; h) monitoreo de las políticas y objetivos; e, i) implementación de políticas para lograr metas, a través de planes y presupuestos.

iii. Gobernabilidad Individual

La gobernabilidad individual se obtiene con la integridad, competencia y el compromiso, lo que requiere que: a) exista un código de conducta; b) revisión del historial policial de directivos y gerentes; c) la inexistencia de familiares dentro de los cuerpos directivos; d) no votar o excusarse por conflictos de interés; e) aprobación de préstamos miembros u otros directivos, sólo a través de la junta; f) la destitución de miembros morosos; g) conocimiento básico de finanzas y habilidad para interpretar resultados financieros por parte de todos los miembros de la junta; h) deseos, compromiso y capacidad de los miembros, para ejercer sus funciones; i) sanciones ante los incumplimientos; y, j) el seguimiento de políticas, normas y disposiciones internas, sin beneficio personal para los involucrados.

Estos conceptos puede que suenen inalcanzables y sólo como elementos de moda; sin embargo, hay que diferenciar lo que es un negocio sin planes estratégicos y los que cuentan con una ruta clara de crecimiento corporativo, que además estén conscientes de que se requerirán inversiones importantes que vendrán de financiamientos externos, de inclusión de capital por accionistas actuales o por la invitación a nuevos capitales que quieran formar parte de los proyectos, por lo que el éxito de dicho trajinar estará sujeto a buenos resultados, en el entendido de que exista claridad en la información financiera y en los planes de la gerencia en conjunto con la junta directiva, por lo que es fundamental para negocios de todo tipo, poder crear un ambiente transparente, ordenado y altamente tecnificado para con ello poder afrontar todos los retos porvenir. "*Es importante recordad que el buen gobierno corporativo mejora el valor, de modo que, en principio, es algo por lo que deben pugnar los inversionistas de la empresa. Debido a que hay muchos modos de implantar un buen gobierno, se debe esperar que las compañías muestren (…) una variación amplia en sus estructuras de gobierno*"[214].

[214] BERK, J. y DEMARZO, P. Ob. Cit. p. 921.

g) Inteligencia de Negocios

La inteligencia de negocios (BI en sus siglas en inglés) es una de las herramientas más importantes que la era moderna nos deja. Con ella, podemos visualizar de forma apropiada los mercados y así lograr ser más asertivos en las decisiones que debemos tomar en cada situación. Obviamente, esto ha sido desestimado por muchas entidades que no tienen acceso a materia prima para producir, por lo que no utilizan su capacidad instalada de forma apropiada o por el contrario, no les interesa a compañías que si pueden hacerse de materia prima y tienen prácticamente todo el mercado a su merced, por lo que realmente poco les importará conocer la forma como los actores se comportan en cualquier momento particular.

En una economía febril y competitiva, conocer los indicadores y patrones de consumo marca el éxito o fracaso de una organización, por lo que las empresas que quieran estar preparadas para tiempos mejores, deberán estar al tope con la tecnología de la información, y hacer uso apropiado de ella.

La desaplicación de este tipo de herramientas es uno de los grandes legados que hemos tenido en los recientes años, dado que en las últimas décadas se ha privado la creatividad de productores que se encuentran ansiosos de competir, pero que se ven amarrados por regulaciones, burocracia o sencillamente un altísimo nivel de escasez que hace que por lo pronto la palabra más escuchada sea "*liquidación*", situación que es lo opuesto a lo que deberíamos estar manejando en países con condiciones suficientes como para ser productores competitivos en la región y epicentros de las grandes cosas que ocurrieran en el continente.

Por medio de la inteligencia de negocios se arman una serie de estrategias y pautas a seguir que están orientadas a mejorar los resultados, fundamentado no en el olfato de los líderes de las organizaciones, si no en el análisis de datos existentes, tomados del entorno de manera muy eficiente y sistematizada; siendo así este concepto se basa en datos, información, conocimiento y uso preciso de los mismos.

Esta herramienta permite que números fríos tengan un significado empresarial. Hace que el negocio tome una nueva dimensión y realmente se empiece a jugar con todas las piezas del rompecabezas del mercado, lo que en cierta forma simplificará la toma de decisiones en aras de expandir

o eliminar unidades generadoras de ingreso no rentables en un mercado o momento determinado.

Para grupos empresariales sofisticados y en crecimiento constante, la inteligencia de negocios les dará una visión más audaz de todo lo que ocurre puertas adentro y afuera, dado que con ello los ejecutivos podrán hacer presentaciones más efectivas de rendimientos y perspectivas de negocio, lo que sin duda alguna ayudará a accionistas en el monitoreo de sus proyectos desde una perspectiva cenital, donde el protagonismo principal este sobre los hombros de los *CEO/CFO* de cada entidad, permitiendo tener una claridad mucho mejor del que incluso está en el día a día de las compañías.

h) Entorno Internacional Comparado

De acuerdo al *World Economic Forum*, el *top ten* de países de sur y centro América que se estimó tendrían mayor crecimiento durante el año 2016 fueron: Colombia (2,5%), Paraguay (2,9%), Honduras (3,5%), Perú (3,7%), Bolivia (3,8%), Guatemala (4%), Costa Rica (4,2%), Nicaragua (4,5%) República Dominicana (5,4%) y el líder de la lista, Panamá (6,1%). Muchas de las naciones que aparecen aquí llaman poderosamente la atención; no obstante, por otro lado también demuestran los esfuerzos puertas adentro que han hecho para mejorar las condiciones para el emprendimiento, partiendo del hecho de que el crecimiento de un país está íntimamente relacionado con las facilidades que puedan ser proporcionadas a nuevos proyectos productivos y beneficios claros para los negocios en marcha.

De acuerdo al análisis realizado por el Banco Mundial anualmente a un universo de ciento ochenta y nueve (189) países sobre la facilidad para hacer negocios, Venezuela ocupó durante el año 2016 el escaño número ciento ochenta y seis (186), cayendo así dos (2) posiciones al ser comparados con el mismo análisis para el 2015, lo que sin duda alguna ratifica la precaria situación que atraviesa la nación.

Según el estudio, para el año 2016 se contó con una población estimada de 30.851.343 ciudadanos, quienes manejaron un ingreso bruto anual per cápita de aproximadamente US$12,820. Este número pudiese estar sujeto a modificación dependiendo del tipo de cambio que se utilice para su determinación, y en general a la metodología que se aplique.

Los números en general son escandalosos; sin embargo, hay dos renglones que son especialmente interesantes. El primero de ellos es el relacionado con los procedimientos para dar apertura a un negocio, donde el país suramericano está en la posición ciento ochenta y seis (186), cayendo cuatro peldaños, lo que hace entender que la situación se ha deteriorado aún más de un año a otro. Otro indicador importante es el relacionado con las oportunidades de crédito, donde se ubicó en la posición ciento nueve (109), estando en el 2015 en la ciento cinco (105), siendo esto un indicador importante que demuestra que la banca se preocupa por brindar créditos al consumo (muchos de ellos para compras de la cesta básica) y no para el emprendimiento.

Nos encontramos con entidades financieras que prestan dinero a las empresas por períodos inferiores a doce (12) meses y con condiciones bastante agresivas, mientras que otorgan recursos a mediano plazo a personas naturales para hacer compras suntuarias. Esto en sí mismo es una gigantesca distorsión, producida por los mismos problemas inflacionarios que muestran que el camino más rentable es prestar dinero en períodos extremadamente cortos. Esto siquiera permite tomar decisiones de negocios razonablemente sustentadas en estudios técnicos y/o económicos.

La obtención de electricidad (171), la protección a inversionistas (178), el pago de impuestos (188), el comercio transfronterizo (186) son calificados de manera pésima, considerando que en cada uno de esos puntos hay una historia que contar, donde pareciese difícil conseguir responsables, dado que el Estado ha logrado conseguir agentes externos encargados de soportar dichas culpas. Desde el enfoque del emprendimiento, vemos con preocupación que para poder iniciar un negocio se requiere de aproximadamente diecisiete (17) procedimientos, mientras que en América Latina y el Caribe se requieren en promedio ocho (8) y la OCDE sugiere que no deberían llegar a los cinco (5). Eso quiere decir, que se hacen tres (3) veces más procedimientos, de lo que la lógica permite considerar.

En cuanto al tiempo, el estudio concluyó benévolamente que se requieren unos ciento cuarenta y cuatro (144) días para iniciar un negocio, mientras que sus vecinos en promedio consideran que deberían ser no más de treinta (30) y la OCDE no apunta a más de ocho (8).

Producto de la opacidad en la información, puede que el estudio no tenga toda la precisión mínima que se requiere en favor de investigadores

e inversionistas; no obstante a ello (más la experiencia propia de convivir con todos estos procedimientos) da una referencia de lo que ha vivido el país venezolano en los últimos años y que en nada favorece los intereses de sus habitantes y de la región, quienes se verían ampliamente beneficiados de contar con una Venezuela robusta en todos sus procesos, lo que simplificaría significativamente el comercio del continente.

Aunado a esto, es conveniente comentar que "*de acuerdo con un estudio de Citigroup, la demanda de petróleo está llegando a su punto máximo y a partir de 2020 comenzará a declinar*"[215], por lo que la visión del gerente local debe estar enfocada a que el contexto mundial también tendrá serias incidencias, considerando que todos los países son altamente dependientes de los precios del crudo y que en un ambiente distinto, habrá que tomar decisiones de mayor nivel en aras de la sobrevivencia propia de los negocios.

Una de las alertas se vio durante el 2016, con indicios de mediana recuperación, pero que tarde o temprano ante los avances de la tecnología, terminará revirtiéndose desfavorablemente en el mediano plazo, tal como lo describe Moisés Naím. De no existir un cambio serio puertas adentro, será bastante complejo mejorar indicadores con números más que complejos.

El mundo cambia de forma rápida y drástica. Prácticamente, todos los sucesos afectan en mayor o menor medida a propios y extraños, por lo que estar conscientes de lo que ocurre globalmente en los Estados, permitirá anticipar consecuencias locales. "*Algo parecido ocurre en el mundo del dinero y los negocios (…). El 57 % de las compañías que están este año en la lista no aparecían en 1995. (…) muchas de las compañías europeas o norteamericanas que antes dominaban sus mercados han desaparecido de la lista, Kodak, por ejemplo. (…) El Reporte de los Milmillonarios del 2015 (…) publicado por UBS/PwC encontró que un creciente número de personas con una fortuna de más de mil millones de dólares reside y trabaja en Asia*"[216]; por lo que todo indica que ese es el camino a seguir y los ejemplos no se circunscriben exclusivamente a los casos aquí nombrados.

[215] NAÍM, M. Ob. Cit. p. 50.
[216] NAÍM, M. *Ibíd*. p. 178.

Esto da luces de la forma como se mueve el mundo y las enseñanzas que debemos apropiar para poder dar un verdadero valor agregado en las organizaciones donde hacemos vida profesional y empresarial.

En esta línea y a modo de ejemplo, el gerente de otras latitudes, específicamente el norteamericano, tiene unas características en su perfil profesional, que consideramos conveniente citar de seguido:

- Son muy informales. Tienden a tratar a la gente como iguales, incluso cuando existen grandes diferencias en edad o en condición social.
- Son directos. No hablan con rodeos. Para algunos extranjeros, esto puede parecer brusco o incluso grosero.
- Son competitivos. Algunos extranjeros consideran que los estadounidenses son autoritarios o dominantes.
- Son triunfadores. Les gusta estar al tanto de sus resultados, ya sea el trabajo o en un juego. Enfatizan los logros.
- Son independientes e individualistas. Valoran mucho la libertad y piensan que los individuos pueden forjar y controlar su propio destino.
- Son inquisitivos. Hacen muchas preguntas, incluso de alguien que acaban de conocer. Algunas pueden parecer vagas ("¿Qué tal?") o personales ("¿a qué se dedica?").
- No les gusta el silencio. Prefieren hablar sobre el clima que permanecer en silencio.
- Valoran la puntualidad. Llevan el registro de sus citas y viven de acuerdo con horarios y relojes.
- Valoran la limpieza. Algunas veces parecen obsesionados con bañarse eliminar los olores corporales y utilizar ropa limpia[217].

Este tipo de perfil profesional luce en sintonía, al ser comparado por los cinco (5) fenómenos seguros que *Peter Drucker* describe en obra previamente citada; resumidos en que la: i) natalidad en países desarrollados decrece de forma significativa, por lo que brinda importes oportunidades para las jurisdicciones emergentes; ii) existe una clara tendencia de modificación en la distribución de ingresos, donde muchas naciones que no estaban en el firmamento, terminan empoderándose de los medios de producción; iii) el desempeño sigue siendo un tema altamente valorado para Estados, empresas y gerentes; iv) la competitividad global es cada vez más fuerte; y v) la incongruencia existente entre globalización económica y el

[217] COULTER, M. Y ROBBINS S. "Administración". Pearson. 2010. Naucalpan de Juárez, México. P. 81.

fraccionamiento político, por la multiplicidad de tendencias que vemos en un mundo cada día más bizarro. Estos y otros asuntos deben estar en la agenda de cualquier profesional del Siglo XXI, dado que dará pistas de cómo debe ser su accionar. Un profesional pragmático, técnico, directo, competitivo y escudriñador tendrá mayor oportunidad de salir airoso en un mundo tal como lo describe *Drucker*.

En torno a esto, debemos plantearnos la creación de un perfil que se adapte a un entorno local y mundial, considerando las particulares que ya hemos analizado y que continuaremos revisando en el resto de la obra.

i) Entorno Nacional

Gerentes que desconozcan el contexto donde se desenvuelven, están marcados para no ser exitosos. Es imposible comprender a profesionales totalmente desconectados de la realidad que los envuelve, habida cuenta de que cada decisión que toman entes reguladores, colaboradores, clientes y proveedores, marca la diferencia entre mantenerse o salir del mercado. Estos casos (además bastante comunes), muestran desmotivación, apatía y falta de ética de trabajo, dado que desmeritan en su totalidad la definición y génesis de lo que debe ser un gerente.

"*De acuerdo a CONINDUSTRIA (2013) los diez factores que más afectan a las empresas son: Incertidumbre política, falta de divisas, falta de materias primas, caída de la demanda, racionamiento eléctrico, controles de precio, ausencia de maquinarias y equipos, conflictos laborales, falta de mano de obra, y falta de financiamiento. En general, el entorno económico, político, legal y social ha evolucionado hacia un escenario que complica en gran medida la operación de estas organizaciones*"[218]. Todos estos elementos se ven claramente al detallar el mapa político, económico y social del país.

Con el objetivo de marcar algunos de los puntos a analizar, de seguido mostraremos ciertos elementos que debemos tener en el escritorio a fines de elevar la gestión.

A efectos del análisis, se hace relevante evaluar el contexto económico local de cada jurisdicción; para ello, y a título de ejemplo nos enfocaremos en los años 2013 y 2014 desde un punto de vista nacional y luego lo

[218] SOTO, E. "Revista Venezolana de Análisis de Coyuntura", 2015, Vol. XXI, No. 1 (ene-jun). recibido: 26-10-2014 / arbitrado: 29-01-2015. p. 122.

circunscribiremos a la principal ciudad del Estado Bolívar-Venezuela, de acuerdo a investigación realizada por el autor durante el año 2016, con el fin de identificar algunos de los elementos claves que deben mantenerse en agenda.

i. Indicadores Años 2013 y 2014 Nacional

El BCV indicó que la economía venezolana experimentó un crecimiento en el 2013 del PIB de 1,6%, Esto implicó una tasa de crecimiento para el cuarto trimestre del año de 2,1%, superior al 1,1% reportado oficialmente para el tercer trimestre, pero por debajo de la tasa registrada en el cuarto trimestre del año 2012 (5,5%). En cualquier caso, la cifra anual de crecimiento deja atrás dos años previos de crecimiento sostenido del PIB.

Estos indicadores nos permiten vislumbrar las áreas rojas, grises y azules de la economía, lo que sin duda alguna puede brindar claridad sobre posibles oportunidades y tendencias.

Al interior de la economía no petrolera, aquellos sectores que registraron mayor dinamismo (dado que crecieron por encima del promedio) fueron: Instituciones Financieras y Seguros (24,5%), Comunicaciones (6,5%), Electricidad y Agua (4,7%), Servicios Comunitarios, Sociales y Personales (3,9%), Comercio y Servicios de Reparación (3,5%), Producción de Servicios del Gobierno General (3,0%) y Servicios Inmobiliarios, Empresariales y de Alquiler (2,6%).

En efecto, sectores altamente empleadores como manufactura, registraron tasas de crecimiento de sólo 0,1%, muy por debajo del promedio de la economía; en tanto que en el Sector Construcción se observó una caída del producto de 3,5%. Vale destacar que el sector que corresponde a la actividad minera, con un peso cada vez más bajo en el producto total, acusó una caída de 22,6%.

Es de destacar, como ya hemos mencionado en oportunidades anteriores, que el sector bancario es extremadamente influyente en el país, mientras que por otro lado vemos que las empresas manufactureras han sido castigadas, por lo que invertir en dichos sectores aumentaría significativamente los riesgos, aun cuando también muestra que incursionar en éstos mercados de forma agresiva pudiese generar réditos interesantes de manera inmediata, considerando los altos niveles de escasez.

Como en años anteriores, el ritmo de actividad económica real estuvo estrechamente ligado al ritmo experimentado por la Demanda Agregada Interna (DAI). El comportamiento de la DAI en los tres (3) primeros trimestres de 2013 estuvo fundamentalmente explicado por la evolución del consumo público y privado. El consumo privado, que corresponde a algo más del 50% de la DAI, experimentó una tasa de variación de 4,3%, en tanto que el consumo público creció a una tasa de 3,2%. Aunque el crecimiento del consumo durante los primeros tres (3) meses del año siguió siendo importante, las cifras están bastante por debajo del crecimiento reportado para los primeros tres (3) trimestres del año 2012 (7%) para el consumo privado y 6,1% para el consumo público. La desaceleración del consumo en este sentido, pudo estar ligada al ritmo que ha tomado el ingreso real de los particulares. Indagar en estos números es clave, dado que evidentemente se pueden denotar tendencias de interés estadístico para cualquier gerente.

Según cifras publicadas por el INE, la tasa de desempleo (con las inconsistencias antes descritas) reportada mensualmente se ubicó al cierre de diciembre de 2013 en 5,6%, un registro ligeramente por debajo al visto en diciembre de 2012 (5,9%). Durante el año 2013 la tasa de desempleo promedio resultó en 7,5%, un registro algo menor al reportado para el año 2012 (8%). Desafortunadamente, se han dado muchos incentivos a sectores informales que en nada contribuyen a las necesidades colectivas y que por el contrario presionan la inflación.

Con el saldo inicial de Reservas Internacionales en poder del BCV y el saldo neto del movimiento cambiario canalizado a través del ente emisor, el nivel de Reservas Internacionales cerraron en US$ 20.873 millones, 30% por debajo de los US$ 29.887 millones de 2012, lo que supone una erosión de los activos externos en poder del BCV; tanto como resultado de los flujos netos negativos en las transacciones agregadas del país con el resto del mundo como por efecto de considerable desvaloración del precio de mercado del oro monetario durante el 2013, por el orden de 25,7% desde el cierre de 2012 y de 31% respecto del máximo histórico, registrado en septiembre de 2011 y de la fuerte concentración de los activos externos del BCV en este activo.

En materia cambiaria, para esos períodos se ajustó el tipo de cambio oficial, pasando de Bs/US$ 4,30 a Bs/US$ 6,30 y se creó el Sistema Com-

plementario de Administración de Divisas (SICAD) en sustitución del Sistema de Transacciones con Títulos en Moneda Extranjera (SITME). Por otro lado, a través del Convenio Cambiario N° 238, se autorizó que las personas naturales no residentes en el país podrían vender anualmente hasta US$ 10.000 o su equivalente en otra divisa en las taquillas instaladas en los aeropuertos o puertos por los operadores cambiarios autorizados.

Se estableció que el tipo de cambio de compra aplicable a las operaciones de venta de divisas efectuadas por las personas naturales no residentes en el país, sería igual al resultante de la última subasta del SICAD.

Por último, a través del Convenio Cambiario N° 24, se estableció que el tipo de cambio de compra aplicable a PDVSA y sus empresas filiales, así como a las empresas mixtas por la venta de divisas provenientes de actividades u operaciones distintas a las de exportación y/o venta de hidrocarburos, a las empresas de servicios que formen parte del Conglomerado Nacional Industrial Petrolero y las derivadas de exportaciones mineras, así como las divisas manejadas o percibidas por el Fondo de Ahorro Popular, será igual al tipo de cambio resultante de la última asignación de divisas del SICAD, reducido en un 0,25%, mientras que, el de venta sería el resultante de la última entrega del SICAD sin descuentos.

Para las operaciones de compra de oro por parte del BCV, se estableció que el tipo de cambio será el resultante de la última subaste del SICAD.

Como ya hemos explicado, el control cambiario tiene una severa influencia sobre la economía, por lo que es un elemento de suma importancia para el gerente moderno.

La Liquidez Monetaria (M2) alcanzó Bs. 1,21 billones, lo que se tradujo en un incremento nominal de 68,8%, superando la variación de 60% del año 2012; sin embargo. Cuando se toma en cuenta el efecto de la inflación, medida a través del Índice de Precios al Consumidor para el Área Metropolitana de Caracas (IPCAMC) registrada en el año 2013 (53,2%), el crecimiento de la liquidez en términos reales fue de 10,2%, casi un tercio (1/3) del crecimiento experimentado en el año 2012 (33,9%), debido al efecto conjunto del mayor crecimiento nominal pero casi el triple de inflación, continuando así con el proceso de remonetización de la economía.

Cuando se analiza la desagregación de M2 por sus componentes, se puede constatar que el circulante (monedas y billetes más depósitos a la vista más depósitos de ahorros transferibles), creció en 70,1% (63,6% en el

año 2012), haciendo que el indicador de preferencia por la liquidez, medido como el dinero circulante entre M2, superara ligeramente su promedio del año 2012 (97,1%), alcanzando 97,5% durante el año 2013. La participación de las monedas y billetes dentro de M2 permaneció igual que durante el año 2012 (8%), mientras que, los depósitos a la vista, mostraron una participación cercana al 70% de la liquidez. Por su lado, los depósitos de ahorros transferibles (aquellos asociados a una tarjeta de débito) promediaron una participación de 19,3%, igual registro al del año 2012.

Durante el año 2013, los límites máximos y mínimos fijados a las tasas de interés activas y pasivas se mantuvieron inalterados. Sin embargo, se estableció que las instituciones financieras no podrían pagar por los depósitos de ahorro de personas naturales que reciban con un saldo diario de hasta Bs.20.000 una tasa de interés inferior al 16% anual. Por otro lado, la mayoría de las tasas preferenciales destinadas al financiamiento de los sectores estratégicos también permanecieron inalteradas, con excepción de las tasas dirigidas al sector turismo, ubicadas entre 10% y 6% según el tipo de actividad y la del sector manufacturero que fue establecida en 18%. La banca no ha apoyado al emprendimiento, y está es la principal y gran crítica sobre el asunto.

Ahora bien, por otro lado, el BCV indicó que la economía venezolana experimentó un decrecimiento, producto de importantes distorsiones en el mercado, para el tercer trimestre de 2014 del PIB de -2,3%; de acuerdo al Banco Mundial, al cierre del 2014 se materializó un decrecimiento del -4%, que contrasta con crecimientos sostenidos en los últimos años y refleja la situación económica que atravesaba Venezuela para dicho período. Este PIB difiere sustancialmente de los rendimientos de países de la región y del promedio de éstos periodos y da cabida a comprender sobre el asentamiento de problemas económicos importantes.

Tal como se aprecia en los reportes del tercer trimestre de 2014, la actividad asociada a los servicios de salud, administración pública y defensa, enseñanza y seguridad social, reflejan un crecimiento de 2,1% para el tercer trimestre de 2014, superior al crecimiento de 1,6% registrado en el segundo trimestre. Por otro lado, las instituciones financieras y seguros y comunicaciones, también reflejaron variaciones positivas en el tercer trimestre de 2014 de 13,2% y 4,1%, respectivamente. Se observa que el descenso del tercer trimestre está asociado a áreas fundamentales como las de

manufactura y comercio, siendo menor que lo observado en el segundo trimestre.

En relación con la manufactura, se registra una variación de -4,4%, mientras que la variación de la actividad comercial (importante productor de renta) se situó en -9,5%. Dichos sectores son primordiales, por ser generadoras de valor y empleo formal.

Según cifras publicadas por los entes respectivos, la tasa de desempleo reportada al cierre de diciembre de 2014 fue de 6,9%. Dicho porcentaje se mantiene estable, producto principalmente de la inamovilidad laboral vigente, quien ha estado en aplicación por varios años hasta la fecha y no se estima sea colocada en desuso en plazo previsible. La tasa de empleo informal al 31 de diciembre de 2014 estaba cerca del 40%, lo que se traduce en una masa importante de trabajadores en condiciones legales precarias. Producto de dicho esquema, se tiende a generar distorsiones en materia tributaria, laboral y en la forma como se determinan los precios en el sector comercial.

Al 30 de diciembre de 2014, las reservas internacionales cerraron en US$22.077 millones, con una tendencia importante a la baja, pero superior al cierre del 2013, ya desmejorado comparativamente con respecto a los años 2012 y 2011, donde se acercaron a los US$30.000 millones. Para el año 2014, de acuerdo a información publicada por el Ministerio de Economía, Finanzas y Banca Pública, fueron liquidadas MMUS$14.441 para importaciones (Ordinarias, ALADI y SUCRE) y MMUS$20.378 para operaciones bancarias (financieras y tarjetas de crédito/efectivo), pudiéndose ver una disminución significativa en ambos grupos con respecto al año 2013 (MMUS$21.128 y MMUS$29.747, respectivamente). En materia cambiaria, se mantuvo el tipo de cambio de Bs/US$ 6,30, así como el uso del SICAD.

Al segundo semestre del 2014 la liquidez monetaria M1 ascendió a Bs. 1.952.747.600.000,00, compuesta por monedas y billetes, depósitos a la vista y depósitos de ahorros transferibles. Una vez agregados los depósitos de ahorro no transferibles y los certificados de participación, se obtuvo un M2 de Bs. 2.001.240.566.000,00. Por último, al agregar las cedulas hipotecarias por Bs. 697.000,00, se observa un M3 de Bs. 2.001.241.263,00. Al comparar dichas cifras con las del segundo semestre del 2013, se da un

incremento importante interanual de más del 60%, lo que fomentó el incremento ocasionado en la inflación para el ejercicio 2014.

Para los años 2013 y 2014, la población total estimada fue de 29.786.263 y 30.206.307, respectivamente. Es importante resaltar, que dicho cálculo fue realizado en función al Censo Nacional llevado a cabo en el año 2011, donde se determinó una población total de 28.944.070. En cuanto a género, se percibe que la población del país prácticamente está conformada por 50% hombres y 50% mujeres. 65,40% de la población económicamente activa se encuentra dentro del promedio, de acuerdo a los indicadores publicados por el Banco Mundial, estimados por la Organización Internacional del Trabajo (OIT).

De acuerdo a los datos del INE, la población económicamente activa para el año 2013 era del 64,90% de los habitantes del país, equivalente a 13.994.731 personas, mientras que la población inactiva se estimó en 35,10% (7.765.029). Para el año 2014, se visualizó un aumento de la población activa, que alcanzó la cantidad de 14.308.344 (65,40%) y una disminución de las inactivas, llegando a la cantidad de 7.646.262 personas (34,60%). El resto de la población está conformada por menores de quince (15) años y personas incapacitadas para laborar.

Por otro lado, de la población económicamente activa del 2013, el 92,50% se encontraba ocupado, mientras que el 7,50% se encontraba sin empleo. Por otro lado para el 2014, el porcentaje aumentó hasta llegar al 93,30%, mientras que su contrapartida disminuyó llegando al 6,70%. Siendo así, interanualmente ha habido un incremento de los ocupados y una disminución de personas que se encuentras desocupadas, que en términos prácticos refleja una baja en el desempleo. Es importante destacar que este indicador es fundamental al momento de analizar el comportamiento de las naciones, dado que de allí se puede denotar la productividad del mismo.

Ahora bien, de la población ocupada del año 2013, el 59,10% se encontraba en el sector formal y el 40,90% en el informal, incrementándose en el 2014 hasta un 41,60% de la población económicamente activa ocupada al cierre de dicho ejercicio, lo que señala el crecimiento del sector no regulado de la economía.

En cuanto al sector informal, considerar dicho segmento como parte de la población ocupada viene a convalidar su existencia desde el punto de vista social, dado que estadísticamente no forman parte del grupo de des-

empleados, lo que sin duda alguna generaría un porcentaje significativo de la población. Si se agrega el porcentaje de personas en el sector informal a los desocupados, se estaría frente a un 48,40% y 48,30% para los años 2013 y 2014, respectivamente. Siendo así, se vislumbra que aproximadamente 5 de cada 10 venezolanos no tienen empleo, o trabajan en el sector informal de la economía, desconociéndose con ello todos los beneficios socio económicos asociados a la formalidad y materializando un altísimo nivel de evasión tributaria en materia fiscal y parafiscal. Esto, sin analizar el hecho de que gozan en muchos casos de los beneficios de seguridad social creados para los aportantes, lo que genera distorsiones en la justa distribución de las cargas.

En materia tributaria, el crecimiento promedio en la recaudación interanual 2013-2014 fue superior al 70%, siendo el tributo de mayor peso el IVA. La información estadística no especificó la cantidad de dinero que la Administración Tributaria debe reintegrar a los contribuyentes por retenciones efectuadas en exceso y reintegro de créditos fiscales para exportadores, por lo que no es posible precisar si dichos ingresos son valores netos o brutos de recaudación tributaria. Aunado a esto, es preciso considerar que la inflación reportada por el BCV para el 2014 fue cercana al 70%, por lo que en términos reales, la recaudación nacional no se vio incrementada de un año a otro, lo que demuestra estancamiento del aparato productivo nacional. Caso especial tienen las obligaciones aduaneras, considerando los altos niveles de dependencia que tiene Venezuela de las importaciones, producto de un fuerte decrecimiento del sector industrial productivo.

El IVA tiene un peso en la recaudación cercano al 60% para los años 2013 y 2014 y menos del 25% en materia de impuesto sobre la renta, lo que resulta un dato que revela que el consumo está primero, antes que la generación de rentas, siendo esto un elemento natural en jurisdicciones no desarrolladas. Tal como se puede observar, el resto de las cargas pueden ser considerados marginales en su recaudación, por lo que el análisis más importante es el de evaluar si los esfuerzos (costos) de recaudación, exceden los ingresos públicos. Tributos como el de sucesiones y donaciones siempre han estado sujeto a análisis sobre la necesidad de mantenerlos vigentes, mientras que el caso de cigarrillos y licores, se mantienen fundamentalmente con el objetivo de desincentivar su consumo, por razones estrictamente de salud pública.

Considerando los datos del BCV, la inflación ha experimentado un aumento importante desde el año 2012 en adelante, luego de mantenerse razonablemente estable desde el 2008, alcanzando una inflación cercana al 70% para el año 2014, lo que para la fecha ya se advertía como una de las variaciones de precios más altas del mundo. El aumento paulatino de bienes y servicios distorsiona el poder adquisitivo de familias, dado que el mismo no va acompañado de aumentos salariales representativos o de incentivos y subvenciones formales y masivas que minimicen los efectos que se ocasionan en productos básicos.

Si se consideran los indicadores promedios y se determina una inflación anual entre los mismos, se visualiza que por segmento los elementos más inflacionarios son alimentos y bebidas no alcohólicas; bebidas alcohólicas y tabaco y restaurantes y hoteles, quienes representaron los mayores incrementos en los años sujetos a estudio. Dichos rubros (junto con vestido y calzado) son los más asociados al sector informal, por lo que puede denotarse que el comercio informal genera inflación en la economía (no analizada por el BCV, dado que este exclusivamente estudia al sector formal), por la falta de regulaciones y por hacer estos las veces de revendedores de bienes producidos por entidades formales o importaciones hechas por el Estado o por particulares.

ii. Indicadores Años 2013 y 2014 Regional

Una vez analizado el contexto general económico de Venezuela durante los años 2013 y 2014, se debe pasar a evaluar la data disponible con un mayor nivel de detalle con el fin de comprender, comparar e interpretar el resultado de indicadores fundamentales. La problemática planteada para dichos períodos hace que sea importante visualizar la población nacional, para que esta sirva de punto de partida para correlaciones posteriores.

Para los años 2013 y 2014, la población del Estado Bolívar fue de aproximadamente el 5,68% y 5,70%, respectivamente, al ser comparado con el total de habitantes del país; existiendo una proporción entre hombre y mujeres bastante cercanas al 50%. De dicho número, más del 50% se encuentran domiciliados en el Municipio Caroní, reconocido por ser la zona industrial por excelencia de la región (albergando gran parte de las empre-

sas básicas[219]), incluso por encima de su capital, que para el 2013 ostentaba un 23% de la población total de Bolívar.

La importancia de dicho Municipio se fundamenta en la constitución de las empresas básicas en la década del cincuenta, creadas con el fin de extraer y explotar una diversidad importante de recursos minerales ferrosos y no ferrosos, para su posterior transformación y comercialización en el mercado nacional e internacional, siendo con ello bastión fundamental de la economía del país, en conjunto con el petróleo. De igual forma, en dicho Municipio se encuentran concentradas las oficinas gerenciales de las empresas generadoras de electricidad a través de represas hidroeléctricas, quienes surten de energía a gran parte de Venezuela.

Para el año 2013, los Municipios más importantes del Estado Bolívar eran: Caroní, Heres (capital del Estado), Piar, Cedeño Sifones y Angostura, donde se concentra más del 90% de la población. El Municipio Caroní alberga el 50% de la población del Estado, así como gran parte de los emprendimientos productivos del sector primario, secundario y terciario, soportado por la diversidad geológica con la que cuenta. De acuerdo a estudios sociales, la población se concentra en Puerto Ordaz y San Félix, existiendo una proporción de empresas y habitantes cercana al 50%.

Puntualmente, en la zona de Puerto Ordaz, el sector Unare es el que cuenta con mayores condiciones destinadas al área comercial, de servicios e industria.

Para el año 2014, la tendencia es bastante similar, por lo que en los Municipios Caroní, Heres, Piar y Cedeño viven aproximadamente más del 85% de la población y por ende, de la fuerza productiva del Estado. Desde el punto de vista empresarial, las empresas se encuentras domiciliadas principalmente en el Municipio Caroní, por lo que cuenta con una ventaja importante con respecto a los otros Municipios del Estado. De igual forma, por ser la zona más urbanizada, es la que alberga mayor cantidad de economía informal, lo que afecta directamente la generación de ingresos de la Alcaldía, quien depende en gran medida de la autogestión de ingresos a través de los tributos y principal actor de la Región Guayana, desde el punto de vista de la Administración Central.

[219] Las empresas básicas fueron construidas en la década del 50, iniciando operaciones en el año 1960, bajo el mandato del Presidente Rómulo Betancourt y se ocupan de los recursos forestales, hierro, bauxita, oro, diamantes y otros minerales para el desarrollo económico del país.

Dentro del sector formal de la economía se encuentran trabajadores de entidades privadas y públicas, siendo éstas últimas el motor principal de la economía de la región, producto de la existencia de las empresas básicas.

Partiendo del resultado nacional, se utilizaron los porcentajes correspondientes al 2013, por lo que del total de la población económicamente activa del Municipio (equivalente a aproximadamente 550.210 personas) la cantidad de 208.158 hacen vida en el sector informal de la jurisdicción industrial de la región, donde reposan las empresas básicas más importantes de Venezuela. Esto necesariamente se ve afectado por una profunda crisis en dichas industrias y por la distancia que tiene la región con el centro del país.

En cuanto a personas en el sector formal, forzosamente gran parte de ellas dependen directa o indirectamente del Estado a través de las ya mencionadas empresas asociadas con la extracción, transformación y comercialización de minerales ferrosos y no ferrosos.

De igual forma, las cadenas de comercialización que hacen vida como proveedores, tienden a tener alta concentración de operaciones con éstas, lo que conlleva a una total dependencia financiera.

Considerando el mismo enfoque planteado para el ejercicio 2013, el año 2014 tuvo un incremento en la economía informal del Municipio, lo que sin duda alguna afianza el hecho de que cualquier variación en las empresas básicas, en los precios internacionales de los productos que comercializa y en general de la dependencia del sector privado con respecto al Estado, tendría una severa incidencia en el empleo formal. Esto asociado a un sector secundario y terciario con dedicación exclusiva para la región, lo que coarta sensiblemente las posibilidades de diversificación.

En materia de tributación municipal, el impuesto a las actividades económicas es la principal fuente de ingresos que reciben dichas jurisdicciones para con ello cubrir necesidades públicas, sustentándose así gran parte del presupuesto de gastos anual. Además de ingresos tributarios, las alcaldías reciben un situado distribuido por gobernaciones, que en ciertas ocasiones se vuelve poco representativo e inoportuno en su entrega.

De acuerdo a los datos obtenidos, la recaudación para el año 2013 fue de Bs686.448.793 (memoria y cuenta ofrecida por el Alcalde en oficina para la época), siendo estimada una recaudación para el 2014 de

Bs1.326.702.939,74, alcanzándose aproximadamente un 80% de acuerdo a fuentes oficiales. En función a ello, la recaudación tributaria en el Municipio se incrementó durante el 2014 en aproximadamente un 55% con respecto al año 2013. Todo esto, en un universo de más de 15.000 empresas registradas en la Alcaldía para dichos años, de acuerdo a información pública de la Alcaldía Socialista Bolivariana del Municipio Caroní. Siendo así, es conveniente ahondar en detalles relacionados con la inflación, dadas las características del país en las últimas décadas, donde importantes variaciones de los precios han distorsionado profundamente el poder adquisitivo de la población y evidentemente la recaudación tributaria a todo nivel.

El Alcalde en oficina explicó a medios públicos durante la Sesión 16, Ordinarias 6, del Concejo Municipal Socialista de Caroní 2013, "*que en lo referente a los ingresos ordinarios propios, la propuesta inicial fue de 872 millones 276 mil 263 bolívares, sin embargo, la recaudación total fue de 686 millones 448 mil 793 bolívares, lo que representó un 70%*". Por otro lado, comentó que "*en el presupuesto de ingresos reales, el presupuesto inicial fue de mil 115 millones 536 mil 938 bolívares, el presupuesto modificado de mil 224 millones, 668 mil 368 bolívares, para un total de ingresos de cierre 2013 de mil 24 millones 571 mil 635 bolívares, equivalente a un cumplimiento de la meta de 84.4%*". Otro punto importante es lo referente al situado[220], donde mencionó que: "*rondó los 182 millones de bolívares, que en comparación a los números reflejados por concepto de ingresos municipales, representa una diferencia considerable, que evidencia que la mayor fuerza monetaria de la Alcaldía son provenientes de los impuestos municipales*".

Por otro lado, con respecto al año 2014, la máxima autoridad tributaria del Municipio para la época, afirmó "*que en 6 años de gestión ha im-*

[220] Artículo 179 de la CNRBV. Los Municipios tendrán los siguientes ingresos:
1. Los procedentes de su patrimonio, incluso el producto de sus ejidos y bienes.
2. Las tasas por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con las limitaciones establecidas en esta Constitución; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; y la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística.
3. El impuesto territorial rural o sobre predios rurales, la participación en la contribución por mejoras y otros ramos tributarios nacionales o estadales, conforme a las leyes de creación de dichos tributos.
4. Los derivados del situado constitucional y otras transferencias o subvenciones nacionales o estadales;
5. El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias y las demás que les sean atribuidas;
6. Los demás que determine la ley. Subrayado nuestro

plantado la cultura tributaria a los contribuyentes, para que paguen voluntariamente sus impuestos. Dijo que el cierre del 31 de enero tuvo un exitoso resultado de declaración de ingresos, donde 16 mil contribuyentes en un universo de 18 mil, cumplieron su responsabilidad". De igual forma afirmó "*que la meta de recaudación en materia de actividades económicas alcanzó 80% para la declaración de ingresos brutos*", ratificada por el Alcalde en oficina para efectos de la determinación presupuestal, donde destacó la importancia de la tributación local al ser comparada con el situado.

El efecto producido por la disminución de actividades por parte de las empresas básicas, aunado a los primeros ensayos en la sistematización de la Alcaldía Socialista Bolivariana del Municipio Caroní, son parte de los asuntos determinantes en la disminución en valores reales de la recaudación tributaria en la jurisdicción; no obstante a ello, la impresión inicial es que los funcionarios de la Administración Tributaria realizaron esfuerzos importantes a fin de divulgar los cambios introducidos para con los contribuyentes, mientras en simultáneo dispusieron de recursos económicos para la mejora en tecnología e infraestructura, amparados en el apoyo de la Administración Tributaria.

Dentro de las ciudades más inflacionarias del país, se encuentra Ciudad Guayana. Al identificar que el incremento en la recaudación interanual del Municipio Caroní fue de no más del 55%, mientras que la inflación del año 2014 (según el BCV) fue superior al 60%, se puede constatar que en términos absolutos la recaudación fue mayor, más no en valores reales (producto del efecto que generó la inflación en los años mencionados), lo que se une al fenómeno de la economía informal como claves para la disminución en el poder de acción de la jurisdicción sujeta a estudio, lo que redunda en la dificultad para poder satisfacer necesidades públicas a través de recursos tributarios.

Todo este contexto es mucho más benévolo que lo visto en años sucesivos, siendo este parte del ambiente donde debe manejarse el gerente venezolano.

iii. Situación Procedimental para Efectos de la Formalización de Emprendimientos

Desde el punto de vista procedimental, las gerencias deben lidiar constantemente con protocolos legales administrativos que permitan el

funcionamiento de las empresas. La práctica administrativa para los años 2013 y 2014 requirió la entrega de documentos que normalmente ya han sido previamente consignados o tramitados por el Estado a través de otros entes gubernamentales, lo que genera en sí mismo altísimos nivel de ineficiencia tanto para los particulares, como para los organismos solicitantes. Legalmente, se cuenta con normativas tendientes a simplificar los trámites administrativos; sin embargo, en muchos casos se desestima la autenticidad de información, no partiéndose así de la buena fe de las partes, lo que no propicia condiciones razonablemente armónicas.

Los resultados de análisis en cuanto a la eficiencia de procesos administrativos, en conjunto con la percepción internacional, demuestran que para el caso Venezuela, el proceso de constitución y puesta en marcha de emprendimientos tiene una duración extensa de forma desproporcional en comparación con jurisdicciones con mayor interés en la generación de condiciones para la creación de nuevos negocios. Esto radica en la visión de países industrializados que propician condiciones para mantener bajos los niveles de inflación y desempleo formal, mientras impulsan la creación de valor en bienes y servicios que puedan ser exportables, oxigenando de esa forma la balanza de pagos.

Estos elementos y muchos otros, deben formar parte del análisis ejecutivo de cualquier gerente corporativo tributario, dado que afectan directamente la dinámica del día a día empresarial, convirtiéndose en alcabalas funcionales que pueden interferir en la generación de oportunidades de negocio.

j) Finanzas Corporativas

El título en si va directo a un target importante, del que deliberadamente deseamos hacer mayor énfasis. No obstante a ello, es indispensable establecer que desde el punto de vista empresarial se pueden identificar cuatro grandes tipos de empresas.

La primera de ellas es la de propietario único; fundamentada en el ideario personalista de la entidad que sustenta todo su concepto en las apetencias de una persona. Normalmente, son empresas de pequeño tamaño y cuentan con una cantidad limitada de trabajadores. Indudablemente, este tipo de organizaciones son las que más existen en cantidad y además son una fuente importante de empleos.

La gran problemática es que es sumamente complicado separar a la empresa, de su dueño, por lo que termina existiendo una coexistencia nada favorable para el crecimiento sostenido en el tiempo.

Luego nos conseguimos son las sociedades; parecida a la anterior, pero constituida por más accionistas, quienes terminan teniendo una relación extremadamente cercana con la entidad, dado que existe una advertida repartición de áreas y actividades. Termina cada uno siendo dueño de su propio departamento, área o sección, con lo que habitualmente pueden darse desavenencias internas producto de temperamentos, visiones o rendimientos.

En tercer lugar, contamos con las entidades de responsabilidad limitada; donde los socios, en función a su participación accionaria, tendrán participación en la toma de decisiones y en el manejo de las transacciones empresariales.

Por último, contamos con las corporaciones, donde "*la característica distintiva (…) es que es una entidad artificial (persona moral o entidad legal), definida en lo legal, diferente de sus propietarios. Como tal, tiene muchos de los poderes jurídicos de las personas*"[221]; en función a ello, nuestros comentarios inicialmente van dirigidos a este tipo de organización formal; no obstante, es aplicable a cualquier empresa interesada en generar mayor valor e integrarse en un mundo empresarial cada vez más técnico.

A fin de abordar semejante parte de la presente obra, se consideró conveniente iniciar con la siguiente reflexión:

> ¿Cuánto sabe usted de dinero? Veamos. Por favor conteste las siguientes tres preguntas.
>
> a. Suponga que tiene 100 euros en una cuenta de ahorros en su banco y que la tasa de interés que gana en esa cuenta es el 2% al año. ¿Qué monto tendrá en esa cuenta después de 5 años, suponiendo que nunca retira los fondos? A) más de 102 euros; B) exactamente 102 euros; C) menos de 102 euros; D) No sé/No contestó.
> b. Suponga que la tasa de interés que ganan sus ahorros es el 1% al año y que la tasa anual de inflación es del 2%. Después de un año usted podrá comprar A) más de lo que podría

[221] BERK, J. y DEMARZO, P. Ob. Cit. p. 7.

> comprar hoy con esos ahorros; B) exactamente lo mismo; C) menos; D) No sé/No contestó.
> c. Comprar acciones de una sola empresa suele ofrecer rendimientos más seguros que comprar acciones de un fondo que invierte en diferentes empresas. ¿Cree usted que esta afirmación es cierta o falsa? No sé/No contestó.
> (…) En Rusia, el 96% de los encuestados no pudo contestar correctamente las tres preguntas. En Estados Unidos, la meca del capitalismo, sólo el 30% las respondió todas bien. Quienes mejor respondieron fueron los alemanes (53% contestaron las tres correctamente) y los suizos (50%). (…) Peor aún, 75% de los italianos, 79% de suecos, 69% de franceses y 73% de los japoneses no supo contestar correctamente las tres preguntas[222].

Omitimos deliberadamente las respuestas, invitando con ello al análisis, estudio y a la búsqueda de la fuente; no obstante, el hecho resaltante es que aun cuando estamos conscientes de que las finanzas están en todo lo que nos rodea, insistentemente obviamos la obtención de información pertinente que nos permita tomar decisiones fundamentadas en data y no en suposiciones, experiencia o hasta azar.

Una de las reflexiones más importantes, es que en el mundo globalizado de hoy, los productos financieros cada vez abundan más, por lo que constantemente los gerentes estarán ante situaciones que dejan de ser contables, tributarias y/o legales y se convertirán en fabricantes de decisiones financieras, que deberán ser abordadas desde la experticia probada y científica.

La importancia de las finanzas corporativas es más que evidente, dado que de la efectiva comprensión y aplicación de los fundamentos básicos dependerá en gran medida el sostenimiento de cualquier emprendimiento. "*Las finanzas corporativas se centran en la forma en que las entidades pueden originarse, nacer, mantenerse y crecer a través de la obtención del valor; por lo tanto se hace de importancia vital para las empresas de cualquier tipo y origen en el estudio de las finanzas y su aplicación práctica, bien sea bajo el pensamiento clásico o moderno. En este sentido, debemos conocer esta herramienta fundamental que derivará en cómo crear ese valor y mantenerlo a través del uso eficiente de los recursos financieros. Las 'finanzas' están relacionadas y utilizan conocimientos de otras disciplinas,*

[222] NAÍM, M. Ob. Cit. p.54.

fundamentalmente la economía y la contabilidad, asistido por las matemáticas y estadísticas"[223].

El hecho de que gerencialmente se incorporen elementos de este tenor, brindará a los emprendimientos la posibilidad de aplicar técnicas razonables tendientes a gestionar eficientemente todo lo concerniente a: i) estructuras de costos de capital o fondos de financiación; ii) estructura financiera del proyecto; iii) estructuras de inversión; y iv) estructura de operaciones. Con ello se busca mitigar parte de los riesgos inherentes de negocios en marcha, mientras en simultáneo se incorporan los factores que inciden producto del ambiente tributario, como pieza clave en cualquier operación y jurisdicción.

Con esto en mente, se propicia el tener el conocimiento sobre "*el valor de la firma, conocer el valor del proyecto, e inclusive adelantarnos al futuro y conocer de antemano, lo más próximo posible, los efectos sobre el suceso o evento económico-financiero, bien sea por las decisiones de las empresas o por el comportamiento de los mercados, por las decisiones de los gobiernos y sobres todo por todos los riesgos que ese evento financiero va a generar*"[224].

En todo ello, el rol del gerente o director financiero (con alto conocimiento tributario) es fundamental, considerando que éste será el que deba "*llevar adelante todas las estructuras que conforman una empresa, así como la aplicación de los fundamentos de las finanzas*"[225].

Dentro del esquema de finanzas corporativas, la materia impositiva es fundamental, por lo que en ese sentido, el manejo correcto de proyecciones de carácter fiscal permitirán compilar todos los elementos de manera eficiente.

> Es necesario revelar todas las cargas impositivas que afecta el proyecto. Por esta razón, adicional a la tasa efectiva del impuesto sobre la renta, la cual nunca debería ser mayor a la tasa máxima legal, sobre las utilidades netas fiscales, los consultores fiscales deben efectuar un análisis de los siguientes aspectos, que afectan el proyecto:
>
> - Las alternativas fiscales, discriminando los efectos posibles de la administración de los costos y amortización de las in-

[223] SEQUEDA, P. Ob. Cit. p. 20.
[224] SEQUEDA, P. *Ibíd*. p. 23.
[225] SEQUEDA, P. *Ibíd*. p. 24.

> versiones en activo. Es decir, estudiar la mejor manera de depreciar los activos, determinar la composición de los precios de proveedores, las cargas sociales, los impuestos que afectan al precio de venta, entre otros.
> - Las alternativas de exenciones impositivas vigentes en el mercado en el que se desarrolla el proyecto. Una diferencia de este tipo puede generar una ventaja competitiva a su favor o en su contra, no se debe descuidar esta posibilidad.
>
> En conclusión, las proyecciones de impuestos se pueden hacer de dos formas, una muy sencilla, que es utilizar una tasa de impuesto impositiva sobre las utilidades antes de impuesto proyectado y la otra más certera pero con mayor trabajo, la de hacer conciliaciones fiscales (…) con las cifras de los ingresos y costos proyectados, que representen un estudio fiscal profesional más cercano a la realidad y que involucre y revele cualesquiera riesgos que se puedan presentar a nivel tributario[226].

Estos comentarios refuerzan la necesidad de aplicar de manera oportuna, mecanismos presupuestales que permitan anticipar el comportamiento organizacional en lo operativo y financiero, y así predecir la carga tributaria que afectará el patrimonio de los accionistas. De igual forma, se proporcionará una visual de cualquier riesgo inherente asociado.

La ecuación debe incluir la lectura y comprensión de los distintos ciclos de económicos que análogamente pueden vivir estados y entidades privadas y públicas, lo que indudablemente está asociado al delicado diseño de la planificación estratégica. Toda entidad tiene épocas de auge y sufre descalabros en su funcionamiento y rentabilidad, por lo que la gerencia debe estar plenamente consciente de las condiciones que rodean cada proyecto.

De acuerdo a la literatura, se han identificado cuatro tipos de ciclos. El más corto de ellos es el de *Kitchin*, con una duración aproximada de tres a cinco años; luego contamos con el de *Juglar*, con vida de siete a once años; Kuznets, de doce a veinticinco años y por último el ciclo o curva de *Kondratiev*, con una duración de cuarenta y cinco a sesenta años. Cada uno de ellos tiene más o menos impacto sobre entidades de forma individual o sobre las naciones como un todo, previendo posibles crisis producto del agotamiento de los lapsos.

[226] SEQUEDA, P. Ob. Cit. p. 93-94.

k) Planificación Fiscal, Economía de Opción, Elusión, Evasión y Abuso de Forma

Para el gerente, poder manejar con precisión los conceptos de planificación, planificación estratégica, planificación tributaria, economía de opción, elusión y evasión serán de suma importancia en su accionar diario, considerando que en muchos de los casos pueden estar frente a líneas muy delgadas con consecuencias diversas.

La visión global de la gerencia, y la magnitud de las transacciones hace que desafortunadamente, el rol de gerente requiera de mucha información de calidad y poco tiempo para digerirla. Además, siempre se exigen resultados sobresalientes, por lo que cada vez se requieren profesionales de más alto rendimiento, para poder cumplir con tareas y asignaciones altamente demandantes. Durante el año 2008, el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario se tomó la tarea de definir muchos de estos términos en sus XXIV Jornadas, llevada a cabo en Venezuela, convirtiéndose así en la doctrina más importante al respecto hasta la fecha.

i. Planificación

De acuerdo a la Real Academia, planificación es la "*acción y efecto de planificar*". Además de ello, la define como "*plan general, metódicamente organizado y frecuentemente de gran amplitud, para obtener un objetivo determinado, tal como el desarrollo armónico de una ciudad, el desarrollo económico, la investigación científica, el funcionamiento de una industria, etc.*". La planificación en el mundo empresarial es una actividad diaria, por lo que de su correcta aplicación se pueden ejecutar tareas de forma clara y ordenada, con efectos medianamente predecibles.

ii. Planificación Estratégica

La planificación estratégica nace del sector militar, donde necesariamente se debe diseñar un hilo conductual claro, para la correcta ejecución de tareas y la consecución de objetivos. En un sentido más teórico y gerencial, la planificación estratégica debe ser sistemática para con ello desarrollar y materializar planes precisos, con objetivos altamente medibles.

Cuando lo llevamos al plano empresarial, a través de ésta se logra trazar la línea de dirección de la entidad y abarca las finanzas, la operatividad, el mercadeo, la tecnología, el talento humano y los proyectos de corto, mediano y largo plazo. Lo importante es que todo este atado a la filoso-

fía organizacional (misión, visión, valores, objetivos y metas), por lo que su esquema está supeditado a la forma como se vean los negocios, aun cuando vale destacar que su perspectiva no debe ser para nada estática, por lo que puede y debe irse ajustando a las variaciones propias del entorno económico, lo relevantes será que los gerentes estén dispuestos al cambio y tengan niveles razonables de aversión y/o aceptación situacional y estacional a los riesgos asociados.

La planificación estratégica es aplicable a prácticamente cualquier sector, dado que además permite evaluar, controlar y medir resultados, lo que hace que sea prácticamente mandatorio para las entidades de hoy en día, con intenciones serias de perdurar en el tiempo, más aún en contextos complicados.

Debemos entender que siempre brindarán la oportunidad de llegar a puntos de mejora, motivando el emprendimiento y la generación de nuevas ideas desde una perspectiva gerencial y operativa.

iii. Planificación Fiscal (Tax planning)

La planificación fiscal es un término ampliamente discutido y definido en muchos casos de forma negativa por contribuyentes y funcionarios de la administración tributaria, cuando la verdad es que es la sistematización de las tareas financieras, contables y operativas, tendientes a maximizar beneficios, mientras en simultáneo se analizan sus consecuencias tributarias, a fin de anticiparlas y controlarlas o mitigarlas, según sea el caso.

Falsa puede ser la creencia de que la planificación tributaria son una serie de decisiones de cierre, cuando realmente las mismas nacen desde el mismo momento cuando se planifica el plan de negocio (en un primer paso) y se va actualizando de forma anual ante cada plan operativo a ejecutar.

Siendo así, la planificación fiscal va más allá del conocimiento de la normativa, dado que su génesis está asociada a la forma como se hacen los negocios, analizando de forma proactiva el qué, el cómo y el cuándo. Este conocimiento del negocio y su entorno no necesariamente puede generar un ahorro en términos absolutos, más si puede generar ventajas financieras y una clara optimización de recursos de la entidad. El tema fiscal queda relegado a considerar los aspectos determinativos de la técnica legislativa del facultado, cuando ya el análisis ha sido realizado en la forma como se toman decisiones de forma anticipada y previo análisis de riesgo.

iv. Economía de Opción

Para poder tomar decisiones apropiadas con un enfoque de economía de opción, se requiere de igual forma un conocimiento claro del negocio y de las oportunidades existentes. El manejo de la norma debe ser claro, habida cuenta que sencillamente el *pool* de decisiones estará concentrado en seguir dando sustento económico a las operaciones, mientras en simultáneo se toma la menos gravosa fiscalmente. "*A través de la economía de opción se obtiene un ahorro fiscal sin necesidad de valerse de fórmulas o figuras atípicas, como ocurre en la elusión, ni tampoco, mediante el aprovechamiento de un vacío legal o de la falta de regulación del hecho. Como sostiene Fermín Fernández, la diferencia entre esta figura y la elusión fiscal, radica en la irreprochabilidad del acto llevado a cabo por el sujeto pasivo para la obtención de un ahorro fiscal, y su adecuación a las leyes tributarias y a los principios generales de la imposición*"[227].

v. Elusión

La elusión es "*la obtención de un ahorro fiscal mediante la utilización o adopción de figuras o instrumentos lícitos, aunque manifiestamente inapropiados o atípicos para alcanzar el fin realmente perseguido por las partes, lo que constituye la esencia del comportamiento elusivo, y lo que va a permitir diferenciar a esta figura de otros comportamientos o actos orientados a evitar o reducir el pago de impuestos*"[228]. La elusión fiscal es uno de los conceptos más complejos de definir de manera apropiada, por lo que es conveniente apoyarnos en los planteamientos hechos por Cesar García Novoa[229], donde se identifican dos importantes problemas asociados a la definición que queremos emprender: "*La primera que se trata de un concepto cuya conceptualización aparece fuertemente condicionada por su finalismo; la elusión se caracteriza por la obtención de un resultado. Valga para ello, la clásica definición de HENSEL; para quien la elusión fiscal consistiría en una finalidad de ahorro fiscal, pero por medio de una conducta consistente en 'impedir el nacimiento de la pretensión tributaria evitando el supuesto de hecho legal', sobre todo en relación con hechos imponibles que gravan actos o negocios jurídicos. La elusión será un resultado al que se puede*

[227] BÁEZ, M. "Manual Venezolano de Derecho Tributario". AVDT. Caracas. 2013. p. 920.
[228] BÁEZ, M. *Ibíd*. p. 915.
[229] GARCÍA, C. "La Elusión Fiscal y los Medios para Evitarla". AVDT. Caracas. 2008. p. p. 52-53.

llegar. Y, lógicamente, al centrarnos en un resultado, parece que se produce una fungibilidad o indiferencia respecto a los medios a través de los cuales tal resultado se puede llegar a conseguir. (…). La segunda nota que dificulta una definición clara de la elusión fiscal es que, con frecuencia, no se propone una definición positiva de la elusión sino una configuración semántica de la elusión en contraste con otras figuras limítrofes. En concreto, se suele formular una versión negativa de la elusión, poniéndola en contraste con la evasión o infracción tributaria y con la economía de opción o planificación fiscal. Sobre la base de la definición de lo que, por un lado, es la evasión y de lo que, por otro, es planificación fiscal o economía de opción se construye un concepto aproximado de elusión fiscal".

Con mucho tino, María Báez, parafraseando a Carlos Weffe, concluye que la elusión tributaria es el "*uso de figuras que en principio, se encuentran permitidas por el ordenamiento jurídico, pero que consideradas en su conjunto resultan contrarias a los principios fundamentales de la imposición (capacidad contributiva, igualdad y generalidad del tributo). (…) la elusión tributaria constituye una violación de principios y no de reglas; son únicamente las infracciones de reglas las relevantes para el Derecho Penal, tal como lo recoge la conocidísima formula de la reserva legal punitiva nullum crimen, nulla poena sine lege*"[230].

vi. Evasión

En cuanto a la evasión, "*será siempre maniobras ilícitas, pues se realizan una vez que ha ocurrido el nacimiento de la obligación tributaria, por lo que siempre habrá maniobra engañosa, fraude*"[231], a diferencia de la elusión, donde se evita a toda costa que nazca el hecho imponible y por consiguiente el compromiso tributario. "*Así pues, la evasión tributaria si constituye una violación de ley, concretamente de las normas legales que regulan el nacimiento, determinación y pago del tributo, lo cual trae como consecuencia el incumplimiento, total o parcial, de la respectiva obligación tributaria. En efecto, la evasión tributaria tiene como objetivo principal característica la de haber ocurrido el hecho imponible y, por consiguiente, propiciar el nacimiento de la obligación tributaria, recurriendo el contribuyente al uso de fórmulas o técnicas tendientes al ocultamiento de ese hecho ante*

[230] BÁEZ, M. Ob. Cit. p. 918.
[231] BÁEZ, M. *Ibíd*. p. 918.

la Administración Tributaria (…). En resumen, se puede afirmar que la evasión tributaria existe cuando mediante una conducta dolosa (defraudación tributaria) o simplemente omisiva (contravención) se evita o reduce el pago de la respectiva obligación tributaria, siendo el sujeto activo del ilícito tributario, la persona (natural o jurídica) que está obligada por ley al pago del tributo, pues, no hay evasión en quienes reciben el peso económico del tributo sin tener la obligación jurídica de pagarlo[232]".

El régimen sancionatorio en materia de evasión, nos lleva directamente a la defraudación, evento de difícil comprobación, pero con un efecto de alto impacto para entidades y ejecutivos que pudiesen considerarse inmersos en dichos supuestos.

vii. Abuso de Forma

El abuso de forma es un tema de suma importancia en la ejecución de actividades con consecuencias tributarias. Esta no es sólo una preocupación fiscal, dado que el mismo marco conceptual contable lo incluye como una alerta fundamental, en aras de la transparencia que debe tener la información financiera de cara a todos los usuarios. Al respecto, el Artículo 94 de la LISLR establece que:

> Al calificar los actos o situaciones que configuren los hechos imponibles del impuesto previsto en esta Ley, la Administración Tributaria, conforme al procedimiento de determinación previsto en el Código Orgánico Tributario, podrá desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, aun cuando estén formalmente conformes con el derecho, realizados con el propósito fundamental de evadir, eludir o reducir los efectos de la aplicación del impuesto. En este caso se presumirá que el propósito es fundamental, salvo prueba en contrario.
>
> Las decisiones que la Administración Tributaria adopte, conforme a estas disposiciones, sólo tendrán implicaciones tributarias y en nada afectarán las relaciones jurídicas privadas de las artes intervinientes o de terceros distintos del Fisco Nacional.
>
> Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados conforme a lo previsto en el encabezamiento de este artículo no impedirán la aplicación de la norma tributaria evadida o eludida, ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendían obtener mediante ellos.

En este sentido, cada decisión gerencial debe velar porque el manto jurídico que la cubra, sea el fiel reflejo de la realidad de las transacciones,

[232] BÁEZ, M. Ob. Cit. p.p. 918-919.

para con ello mitigar los riesgos asociados en materia contable, fiscal y legal.

l) Perfil del Gerente en Venezuela

De entrada, "*las personas que asumen el desempeño gerencial de una organización se llaman gerentes, y son los responsables de dirigir las actividades que ayudan a las organizaciones para alcanzar las metas*"[233]. Indudablemente, el desempeño de éstos es fundamental, incluso en contextos abiertamente adversos, lo que en cierta forma aflorará sus fortalezas y debilidades. "*El gerente de una organización es quien asume ese rol protagónico en la gerencia, y en su cargo está el llevar a cabo las principales funciones de planificación, organización, dirección y control para lo cual utiliza sus capacidades intelectuales, humanas y técnicas enfocadas básicamente en la administración de diversas estrategias, estructuras y procesos (…)*"[234].

Está claro que todo profesional deberá estar en la capacidad "*de laborar dentro de varias estructuras organizacionales al mismo tiempo. Para cierto cometido trabajarán en equipo, pero para otro deberán trabajar (y esto es al mismo tiempo) dentro de una estructura de mando y control. El mismo individuo que es 'jefe' dentro de su propia organización resulta 'socio' es una alianza, una participación minoritaria, una empresa conjunta, etc. En otras palabras, las organizaciones tendrán que convertirse en parte de la caja de herramientas del ejecutivo*"[235].

De acuerdo a la vigésima encuesta global anual de CEO, llevada a cabo por la firma internacional PwC y presentada recientemente en Davos, Suiza, el 38% (2016: 35%) confía en las perspectivas de crecimiento de su compañía en los próximos doce (12) meses, mientras que el 29% (2016: 27%) cree que el crecimiento económico global aumentará en 2017, lo que muestra que los líderes empresariales son más positivos en sus perspectivas. No obstante, sus niveles de preocupación por la incertidumbre económica (82%), sobrerregulación (80%) y disponibilidades de habilidades claves (77%), están en la cúspide entre las amenazas que deben afrontar.

La firma local miembro de PwC realizó análisis semejante a los ejecutivos venezolanos, donde el 19% de los consultados esperan que el creci-

[233] ROMERO, G. Ob. Cit. p.53.
[234] ROMERO, G. *Ibíd*. p. 53.
[235] DRUCKER, P. Ob. Cit. p. 17.

miento de su compañía mejore en los próximos años, lo que representa treinta y dos puntos por debajo del promedio mundial.

Abiertamente se denota que la seguridad jurídica y la incertidumbre económica son claves para los ciudadanos y sobre todos para los ejecutivos corporativos. Lamentablemente, cuando miramos los vaivenes de la economía en las dos últimas dos décadas, se hace extremadamente complejo mirar el futuro con mediano optimismo, más cuando sistemáticamente se van cerrando puertas que fácilmente pudiesen estar abiertas de par en par en favor de todos los que hacen vida dentro del país, por lo que las teorías tradicionales pareciesen quedarse cortas. El simple hecho de que sea prácticamente imposible constituir una compañía, importar, exportar, adquirir divisas, pagar impuestos, tramitar documentos ante cualquier ente público (e incluso con privados) o sencillamente materializar la actividad que plazca, invita a la constante evaluación de los negocios en marcha.

La opacidad de la información financiera, sobre los indicadores de inflación, PIB, producción petrolera y un interminable etcétera, inquieta a todos los involucrados con la cotidianidad del país. Ya no es un asunto relacionado con el cálculo de una reexpresión o un obligado cómputo de ajuste por inflación fiscal; es el hecho de que esos datos son claves para comprender el comportamiento de la economía y con ello elevar el nivel en la toma de decisiones gerenciales.

Sencillamente, la necesidad de poder desmontar el control cambiario, una apertura seria y honesta para con todos los empresarios y una reforma tributaria que entienda que primero debe dársele oxígeno al emprendedor, para luego si pedirle un apoyo más adelante cuando la situación este favorable para todos. Para esto, y muchas otras cosas debe estar preparado el gerente corporativo de impuestos, por lo que dependerá de la sumatoria de muchos elementos, poder ser exitoso en una gestión tan compleja.

En función a ello, es imprescindible que el análisis del gerente venezolano se encuadre en un espacio y un tiempo, dado que la situación planteada probablemente requiera de unas habilidades que en otras jurisdicciones no se necesitan actualmente.

Considerando el contexto mundial, de forma simplista habría que plantear que el gerente de hoy en día debe ser sencillamente brillante, con visión de futuro, con capacidad de anticiparse, innovadores, creativos,

orientados a la tecnología y consientes del corto plazo, dado que tienen que lidiar con las adversidades.

La ética y coherencia será clave en un contexto con tantas tentaciones propuestas por privados y públicos, manteniendo una fuerte orientación optimista y deseos de aportar puertas adentro y afuera. El ser humano perfecto es utópico, por lo que desafortunadamente hay que aterrizarlo a atributos medibles.

No obstante, es de destacar que en el primer mundo "*la permanencia de un alto directivo en su puesto se ha reducido a la mitad respecto a la década de los noventa: de 10 a 5 años. En 2011, 14% de los máximos responsables de las 2.500 empresas más grandes del mundo dejaron su cargo involuntariamente*"[236], lo que demuestra su transitoriedad en el cargo, por lo que debe estar consciente de que los resultados no esperan por la llegada de buenos tiempos, con el objetivo de que realmente pueda tener impacto la gestión. Para el caso venezolano hemos visto que por la cantidad de empresas cerradas (o disminuidas operaciones) y los ejecutivos que abandonaron el país, forzosamente la rotación local debió retroceder de manera interesante en los últimos semestres.

La aldea global cambia vertiginosamente, y el caso local y latinoamericano no son la excepción; el ritmo de los negocios hace que un gerente, y específicamente el tributario corporativo, este en total disposición de dar resultados inmediatos, ante contextos tan cambiantes, tal como hemos desarrollado en más de doscientas páginas de eventos que se han dado en lo tributario y económico (limitadamente sobre algunos aspectos de interés técnico) en menos de veinte años, lo que demuestra que el poder de adaptación del profesional local ha sido extremadamente alto y difícil de digerir para muchos que ven desvanecer sus deseos de ser directivos de alto rendimiento, en momentos donde se incita claramente a la desprofesionalización sistemática, siendo valorados los méritos académicos en corporaciones transnacionales, o locales interesadas en la internacionalización.

Para algunos, "*el modelo gerencial tradicional venezolano se ha caracterizado por ser rígido, de tipo piramidal y centrado en el poder, con una posición inflexible en la toma de decisiones que estrangula la visión creativa, la automotivación, la actitud de compromiso y la responsabilidad hacia*

[236] NAÍM, M. Ob. Cit. p. 89.

las exigencias del mercado"[237], por lo que pareciese que aún cuesta comprender la importancia del proceso de humanización, aspecto que ante más crisis, más debe ser considerado, dado que se suman nuevas amenazas producto de las presiones externas que pueden tener gerentes y subordinados, que indudablemente se verán reflejadas en la gestión.

Los modelos tradicionales, y con características que encajan con el perfil local, proveen de ciertas debilidades que al ser cultivadas, pueden generar serias distorsiones.

Indudablemente, Venezuela es un país con reformas frecuentes del ordenamiento jurídico y operativo, por lo que es necesario emprender cambios en cortos lapsos de tiempo; no obstante, aun cuando sea ilógico, el gerente local en las PYMES pudiese resistirse constantemente a cambios internos, propiciados por variaciones en los modelos o mejoras funcionales, lo que hace que automáticamente mire con desdén a los impulsores de dichos eventos; mientras en paralelo tienden a ser altamente individualistas, con un pensamiento claro de las tareas que deben llevar a cabo en beneficio propio y no de sus grupos o incluso de la entidad, desconfiando constantemente de la toma de decisiones, producto de lo cambiante del ambiente y de los riesgos inherentes; siempre esperando a que otras unidades sean las que definan y con ello librar ciertos niveles de responsabilidad, todo esto fundamentado en el poco o nulo apego a la investigación científica tendiente a adquirir conocimientos administrativos modernos, lo que lo coloca en desventaja frente a sus pares corporativos. La sumatoria de todos estos comportamientos produce una seria ausencia de liderazgo, lo que en cierta forma genera condiciones para que termine siendo instaurando como política organizacional de las entidades que funcional u operativamente lideran.

A fines anecdóticos, eso se contrapone a la experiencia del profesional de *Silicon Valley*, donde se "*venera la informalidad, la agilidad, la movilidad, la inteligencia y sobre todo la propensión al riesgo y, más concretamente, el no tenerle miedo al fracaso*"[238]; se entiende que da todo en su posición actual, a diferencia de otra tipología de gerente que pareciese esperar llegar al sitio ideal utópico.

[237] ROMERO, G. Ob. Cit. p. 52.
[238] NAÍM, M. Ob. Cit. p. 196.

Esto se adapta mucho a la situación venezolana, donde el gerente trabaja con un ritmo sustancialmente inferior al que tendría en caso de ser inmigrante en cualquier otro país, lo que en sí mismo es una gran contradicción.

La complejidad del tema es infinita, por lo que digerir tantos aspectos hace que la formula cada vez tenga más elementos. De acuerdo a Peter Drucker "*el sector de crecimiento durante el Siglo XXI en los países desarrollados no será el de los 'negocios', es decir, la actividad económica organizada, sino que probablemente será el sector social sin ánimo de lucro*"[239], lo que sin duda alguna mostraría un profundo cambio paradigmático que ya vemos en la calle, cuando finalmente entendemos que la población insiste en alcanzar independencia económica más allá de la relación empresarial. Esto trae consigo la consecución de nuevas habilidades de organización y cooperación colectiva.

Ahora bien, en aras de ser lo más efectivos posibles en este capítulo, es fundamental citar las conclusiones a las que llegaron en 2008 las profesoras Marielba de Avellán y Lud Marquéz, en su análisis sobre el "*gerente venezolano como líder*", lo que permitirá darnos una mirada más técnica sobre el reto de definir algo tan particular:

> Esta descripción del gerente venezolano es una aproximación a la manera como es percibido en su ejercicio de liderazgo. La diversidad humana es tal que reducir a los gerentes a unas cuantas clasificaciones puede resultar simplista. Sin embargo, esta descripción ofrece una referencia para entender las preferencias y orientaciones de nuestros gerentes.
>
> De acuerdo a *Bolman* y *Deal* (2003) en contextos estables y de poca competencia las perspectivas estructural y de recursos humanos son las más útiles, pero en entornos inciertos y de mucha competencia las perspectivas política y simbólica son mucho más efectivas. El estudio realizado muestra que las perspectivas política y simbólica son las menos utilizadas por los gerentes evaluados. Esto plantea interrogantes acerca de la efectividad del liderazgo de los gerentes, dado el ambiente tan incierto que viven las organizaciones venezolanas.
>
> Los resultados del análisis sugieren que los gerentes necesitan aprender a influir de forma diferente, utilizando recursos que no sean los argumentos lógicos o el poder derivado del cargo

[239] DRUCKER, P. Ob. Cit. p. 11.

> formal que tienen en la organización. Los resultados muestran que son buenos negociadores, pero tiene poca capacidad de persuasión e influencia. Posiblemente, estos gerentes logren resultados mediante negociaciones, en las cuales sus contrapartes perciban que no obtuvieron beneficios importantes. Esto lleva a que no generen compromisos de largo plazo, por lo cual necesitan desarrollar formas de influir basadas en la cooperación y el manejo de las emociones. Es necesario también un liderazgo más respetuoso de las diferencias y más sensible a las necesidades y sentimientos del otro, para generar un fuerte vínculo entre el líder y sus seguidores. Este último tiene particular importancia en un ambiente político y social donde el mensaje se focaliza en la injusticia, la desigualdad y la exclusión de clases que, paradójicamente, constituyen la mayoría en nuestra sociedad[240].

Este trabajo da una cara bastante compleja del gerente venezolano, altamente calificado, pero con una expectativa de pertenencia bastante corta y con una inclinación alta al emprendimiento, motivada por una coyuntura estructural compleja en lo económico, político y social, lo que sin duda alguna lo convierte en un profesional que no explota todo su potencial, pero que si puede cumplir condiciones de liderazgo, de acuerdo al estudio que de seguido transcribimos:

- Los estudios culturales realizados en la población venezolana que fueron revisados hablan de una baja orientación al logro, una elevada orientación al poder y filiación, además de una marcada externalización de las responsabilidades. Si bien han sido utilizados para describir o explicar el sistema de afinidades políticas que ha sido denominado como Estado paternalista, existen indicios de que estas características se replican dentro de las organizaciones, tal como afirman, tanto el estudio del IESA (Blanco, 2010), como la investigación realizada en el marco de este estudio en una organización privada (…)
- Dentro de este marco cultural es comprensible que al momento de personalizar la figura de su líder en la organización, el trabajador evoque una figura protectora, filiativa y transaccional que fomente la externalización de la responsabilidad de los resultados a alcanzar.
  (…)

[240] DE AVELLÁN, M y MÁRQUEZ L. "El Gerente Venezolano como Líder". Debates IESA, Volumen XIII, Número 1. Caracas. 2008. p.66.

- (…) desde la perspectiva organizacional, sí se puede afirmar que contar con equipos en donde exista alineación estratégica entre las tareas operativas y la misión y visión, así como empoderamiento de las responsabilidades subyacentes por parte de cada uno de sus integrantes, favorece la eficiencia y competitividad, así como un clima organizacional satisfactorio para el talento humano.
- Dentro del marco de crisis político-económica y social que atraviesa actualmente el país, las organizaciones privadas que deseen, no sólo sobrevivir, sino generar oportunidades de crecimiento que favorezcan el bienestar nacional (tanto ofreciendo empleo digno como aportando bienes para la sociedad en general), deben tener metas claras, firmes y trascendentes conocidas y compartidas por cada uno de sus integrantes.
- En este contexto el rol del liderazgo juega un papel fundamental. A lo cual, es necesario reflexionar sobre un modelo de liderazgo adecuado para la organización privada venezolana contemporánea (…)
- Tal como se mencionó con anterioridad, para promover una idea acerca del modelo de liderazgo necesario en nuestro país, consideramos que se debe comenzar por tomar en cuenta nuestra realidad cultural. Creemos que el liderazgo responsable puede ser adaptado y cumplir este fin. El liderazgo responsable que se propone parte del principio de que las responsabilidades de la organización trascienden sus resultados económicos, por lo que deben generar bienestar no sólo para la organización, sino para todos los actores de interés vinculados a la misma. De allí que el líder debe conectarse con estas metas trascendentes, de manera de tener una lectura acertada de ellas. Ahora, no sólo debe conectarse él sino que debe impulsar a sus seguidores a que se conecten de igual manera.
- Una de las características resaltantes de la cultura nacional es la motivación a la filiación y al poder. Si el líder se plantea conectar a sus seguidores con la responsabilidad subyacente puede apalancar su relación directa con sus seguidores en el liderazgo inspiracional (…)
  (…)
- De igual manera, las metas asociadas al liderazgo responsable deben ser tangibles y no quedarse en ideas abstractas (…). De una manera básica, significa conectar cada acción de

> trabajo diaria con la responsabilidad existente con la organización, la familia de sus integrantes y la sociedad en general. (…) Se trata de hacer un uso estratégico de los motivadores naturales para encauzar el éxito organizacional. Este modelo puede contribuir a trascender la visión dicotómica que existe en muchas organizaciones, en donde los objetivos de los trabajadores y los de los accionistas o ejecutivos, se perciben como un juego suma-cero, en donde lo que uno gana el otro lo pierde[241].

Viéndolo de esta forma, el gerente venezolano viene atravesando una serie de eventos donde se entrelaza la realidad organizacional, con un contexto que benévolamente lo podemos llamar como retador y complejo, debiendo ser afrontado con herramientas que probablemente no estén ya debidamente documentadas científicamente, por tantas particularidades que contiene.

i. Encuesta Gerencial Años 2016-2017

A efectos de lograr tener una aproximación técnica, fue aplicada encuesta durante los meses de diciembre de 2016 y enero de 2017 a profesionales del área, gerentes de empresas venezolanas y empresarios, con el objetivo de conocer el perfil del gerente actual y lo requerido por las organizaciones de cara al futuro.

Entre los puntos evaluados, se consideró conveniente indagar sobre el perfil organizacional, seguridad y salud en el trabajo, evaluación y adiestramiento del personal, atención al cliente, tecnología de información y relaciones interpersonales.

De los encuestados, aproximadamente más del 60% laboran o lideran entidades de servicios, un poco más del 20% en el área industrial y la diferencia se distribuyó entre comercio y otros sectores de la economía pública o privada. De éstos, el 40% considera que trabaja para empresas medianas, el 33% en organizaciones pequeñas, el 20% en grandes corporaciones y el resto se encuentra en negocios unipersonales o al libre ejercicio.

De los encuestados, 80% trabajan en empresas del sector privado, 7% público y el resto en entidades mixtas. De los gerentes, 53% consideran que la participación de sus compañías en el mercado mejoró, mientras que el 20% considera que ha disminuido en los últimos tres (3) años. El resto con-

[241] SOTO, E. Ob. Cit. p. p. 122-124.

sidera que el negocio se mantiene igual o sencillamente desconoce la situación donde se encuentran.

Los resultados fueron bastante interesantes, dado que arrojaron que el gerente venezolano concluye categóricamente en el hecho de que se debe contar con una cantidad de herramientas prácticamente ilimitadas, mientras en simultáneo considera que muchas de ellas no son necesarias o aplicables dentro del contexto que se ha vivido en los últimos años, por lo que se logra visualizar con meridiana certeza sobre una perspectiva algo bizarra entre los elementos que deben trabajar y lo que realmente pueden ejecutar en sus actividades cotidianas.

Definitivamente se visualiza un divorcio claro entre las teorías y el obrar cotidiano, lo que sin duda alguna afecta su autoestima y enfoque. De igual forma, el gerente venezolano se percibe como un profesional que no en todos los casos se encuentra apoyado por la entidades como un todo, dado que las empresas del país se encuentran lidiando con amenazas fuertes del entorno, que no permiten realmente dar cumplimiento a las mejores prácticas mundiales, situación que evidentemente puede frustrar el accionar de profesionales de distintas áreas.

En este sentido, el 100% de los encuestados consideró que son de máxima importancia los temas de planificación estratégica, misión, visión, objetivos, política de calidad, manuales de organización y procedimientos; no obstante, cuando se les preguntó sobre cómo definirían esos elementos en su organización, sus respuestas fueron: "*en proceso*", "*regular*", "*poca*", "*débil*" y "*no informadas al personal*".

Es evidente que el gerente se encuentra seriamente limitado en cuanto a la toma de decisiones, circunscribiéndose este elemento a muy altos niveles organizacionales, por lo que incluso, todo apunta a que en el empresariado no existe una verdadera delegación de funciones y que el gobierno corporativo apenas se encuentra trabajado en un espectro estrictamente teórico, por lo que se denota que el emprendedor/fundador/accionista no está interesado en democratizar del todo los temas neurálgicos. Es interesante el hecho de que el principal anhelo del gerente está orientado a esto, dado que cuando se les consultó sobre las seis principales competencias que buscarían en un gerente, la primera opción fue la "*toma de decisiones*", seguida de "*capacidad analítica*", "*trabajo en equipo*", "*comunicación*", "*planeación y administración*" y "*acción estra-*

tégica". Pareciese que el requerimiento va orientado a las principales carencias, observadas desde una visión extremadamente teórica y en ocasiones inaplicable.

Llamó poderosamente la atención las respuestas recibidas al consultar sobre el trabajo en equipo o individual. Un 20% de los consultados consideró que su fuerte era trabajar sólo, mientras que el 7% apunto al trabajo grupal. El resto respondió que se sentía cómodo con ambos tipos de esquemas, pudiendo ser esta respuesta bastante acomodaticia. Esto nos puede dar una luz que se alinea al perfil gerencial unipersonal de los países de Latinoamérica y especialmente el caso local.

Una particularidad importante, es que sin importar el área de experticia del gerente, tiene una conciencia clara de que las finanzas, operaciones, mercado, tecnología y gestión del talento humano son claves del éxito de toda organización, por lo que termina estando muy bien informado del entorno donde se encuentra, aunque en principio pareciese no estar en disposición de dar muchos aportes, por la falta de potestades para la toma de decisiones desde su posición jerárquica. Al consultarles sobre tres (3) campos de conocimiento que se requieren para una mejor gerencia, el 73% concluyó que se exhorta saber de "*contabilidad y finanzas*" el 60% de "*producción y operaciones*" y el 46% "*conocimientos de la industria*" donde se desarrollan.

El contundente 73% indica que la preocupación del gerente por temas fiscales –incluido dentro de "*contabilidad y finanzas*", está inmersa en su *ranking* de importancia como número uno, considerando que es probablemente la mayor amenaza que existe en la actualidad.

Respuestas contundentes obtuvimos cuando evaluamos el tema de entrenamiento y evaluaciones de rendimiento. Previamente citábamos a Peter Drucker y sus reflexiones sobre la evaluación de desempeños, como bastión de la gerencia del Siglo XXI. Sin duda alguna, esta es una necesidad que tiene el gerente, aunque es difícil predecir en qué medida estarían dispuestos a recibir retroalimentación objetiva y formal y en qué tipo de modelaje confiarían su desarrollo profesional.

Al respecto, el 80% considera que la contratación de personal debe realizarse priorizando el modelo de competencias, y que luego de su ingreso el 93% considera que el plan de carreras es clave en cualquier organización. En este sentido, de manera bastante particular el 66% considera que

las evaluaciones de desempeño al personal agregan valor, lo que no se ve muy consistente con las anteriores respuestas, dado que pareciese que el gerente espera un plan de carreras, una efectiva valorización de competencias, pero no tiene el mismo interés en ser evaluado.

Obviamente, la mixtura de respuestas en cuanto a la frecuencia en la evaluación es variopinta, dado que el 33% considera que debe ser semestral, otro 33% considera que debe ser anual, y el resto se decanta entre hacerla trimestral o no efectuarla en lo absoluto.

Esto, en algunos casos contrastó con la realidad de sus empresas, al ser consultados con preguntas abiertas sobre la situación actual en cuanto al crecimiento profesional de sus empleados, obteniendo respuestas de este tipo: "*en proceso*", "*deficiente*", "*débil*", "*regular*".

El 93% considera que la evaluación debe considerar conocimientos, habilidades y destrezas, lo que obviamente hace entender que sí están interesados en que la misma sea hecha sobre elementos de este tipo, que necesariamente no pueden ser medibles con total rigurosidad, pero que forman parte de la gestión de cualquier gerente. Para los encuestados, el 53% preferiría que la evaluación la hicieran los jefes y compañeros de trabajo (en simultáneo), mientras que el 47% opina que es una tarea exclusiva para los jefes inmediatos.

De los encuestados, el 87% se siente retado en su trabajo en lo profesional, y ponderan con un 80% la necesidad de que se les reconozca a través de bonificaciones, producto de su actuación dentro de la organización.

Si se aborda el tema de tecnología, los encuestados en un 100% estuvieron de acuerdo sobre la importancia de la tecnología y todas las mejoras que produce para cualquier emprendimiento. De igual forma, están preocupados por la forma como sus clientes miran a sus negocios; no obstante, la falta de toma de decisiones puede incidir en el poco aporte que puedan dar para revertir situaciones negativas.

El gerente venezolano debe exigir sus facultades, dando muestras claras de que su aporte puede ser tangible, mientras en el camino incorpora tecnicismos asociados al mérito, rompiendo con el severo paradigma impuesto por un sistema desarticulado que no permite que los profesionales puedan ejercer sus funciones de acuerdo a las mejores prácticas mundiales. En líneas generales, terminamos viendo a un gerente que estadísticamente está poco empoderado, aun en el paraguas empresarial de dueños

que pueden tener la intención de instaurar sistemas de gobierno corporativo, pero que aún no confían en profesionales con visiones muy teóricas y deficientes en la ejecución, que contrastan con las mejores prácticas mundiales que no terminan de permear en muchas entidades de la región.

ii. Matriz Gerencial Tributaria

Ya habiendo identificado un perfil del gerente local, es importante resaltar algunos elementos significativos en el accionar de éstos ante situaciones adversas y complejas como las vistas en Latinoamérica, específicamente en Venezuela, donde se requieren atributos adicionales con el fin de poder sortear los obstáculos naturales en la gestión.

El análisis que haremos de seguido, lo sortearemos con un enfoque principalmente tributario, y con ello sistematizaremos en cierta medida la visión holística que deberá cimentarse dentro de las habilidades gerenciales a reforzar o adquirir.

Como ya vimos dentro de la encuesta llevada a cabo, el gerente venezolano da especial valor a la información financiera, operación, mercado, a la tecnología y al talento humano, como elementos claves para el éxito o fracaso gerencial, en función a ello, fundamentaremos la presente matriz en torno a la estructura tradicional de los estados financieros, contendida en la: sección genérica, el riesgo tributario, que variará dependiendo de la jurisdicción, tributos y acciones asociadas, los planes de acción y por último su incidencia en las finanzas corporativas.

Sugerimos incluir tantas columnas adicionales se requieran, donde se agreguen los deberes formales asociadas a cada sección, responsables por área, objeto organizacional actual y planes futuros, lo que sin duda alguna brindará una visión general de cada emprendimiento y establecerá líneas para acciones anticipadas, certeras y medibles.

Matriz Gerencial
Gerente Tributario

Sección	Riesgo Tributario	Áreas de Riesgo	Tributos o Acciones Asociados	Planes de Acción	Finanzas Corporativas	Deberes Formales Asociados	Responsable
Activos	Alto	A1	B1	C1	D1		
Pasivos	Medio	A2	B2	C2			
Patrimonio	Bajo	A3	B3	C3			
Ingresos	Alto	A4	B4	C4			
Costos	Alto	A5	B5	C5			
Gastos	Alto	A6	B6	C6			

Tabla 9. Matriz gerencial. Datos propios

Sección

A efectos de la matriz, lo conveniente será que el gerente tributario parta del plan de cuentas al mayor nivel de detalle de la entidad donde haga vida empresarial, con el objetivo de poder identificar cada uno de los puntos relevantes.

Al respecto, lo idóneo pasa por retar dichas estructuras, identificando que cumplan con los PCGA, con los aspectos tributarios y estatutarios y que además sean funcionales a efectos de la interacción con otros entes públicos.

En la actualidad, prácticamente todos los *software* comerciales permiten ejecutar mapeos para poder obtener de forma automatizada diversos estilos de presentación de la información financiera, lo que sin duda alguna brindará la oportunidad de hacer adaptaciones que no requieran horas adicionales de trabajo y que puedan compaginarse con requerimientos normalmente corporativos o legales.

A efectos prácticos los hemos clasificado en activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos; empero, está claro que en la amplitud de tipologías, también surgirán elementos adicionales de análisis, que propiciaran nuevos planes de acción.

Riesgo Tributario

A efectos de análisis, debemos partir de la premisa de que el ambiente tributario en sí mismo en su conjunto es de alto riesgo organizacional, por lo que la identificación interna de que algunos sean de alto, medio o bajo riesgo será para propiciar la necesidad de determinar niveles de atención en la toma de decisiones, y no porque éstos individualmente no propicien contingencias o consecuencias que incluso puedan generar situaciones de orden penal para accionistas y ejecutivos.

Áreas de Riesgo

Una vez identificadas secciones y riesgos (que como ya mencionamos será a efectos de clasificar y optimizar la toma de decisiones) se requiere desmenuzar en detalle los eventos que pueden suscitarse, por lo que evidentemente habrá que hacer uso de todo el sistema de aseveraciones y así retar la existencia, exactitud, integridad, derechos y obligaciones asociadas a cada área.

En función a ello, el gerente deberá tener claro las posibilidades de que algo negativo ocurra o de que algo positivo deje de ocurrir, y con ello

estar en la capacidad de identificar por área cada riesgo tributario existente y eventualmente la forma de mitigarlo.

Esto se puede llevar a cabo si se cuenta con una base conceptual clara de los fundamentos tributarios, lo que no necesariamente está asociado a un conocimiento enciclopédico de la norma, más si del funcionamiento de cualquier sistema tributario y sus instituciones (tal como ya hemos desarrollado con anterioridad), *plus* el apoyo de externos o internos especialistas en áreas o tópicos especiales, quienes generaran premisas que servirán de ayuda en la concepción de la matriz gerencial. A mero efecto enunciativo y alineado con la matriz (*Tabla 9*), de seguido detallamos el contenido de la misma:

A1 Manejo de efectivo en caja y bancos; inversiones; adquisición de elementos de propiedad, planta y equipos que realmente tengan como objetivo la generación de rentas; aseguramiento de dichos elementos; apropiado manejo de inventarios; cobranza; análisis de anticipos; actividades con partes relacionadas con o sin fines comerciales; activos de inversión.

A2 Obligaciones corrientes que no generen intereses y los riesgos inherentes al fraude; cargas tributarias y su cumplimiento oportuno; compromisos para con talento humano; convenios no corrientes generadoras o no de intereses con instituciones financieras, relacionadas, trabajadores (post empleo) y cualquier otro mandato transaccional del corto, mediano o largo plazo.

A3 Capital social; reservas legales u organizacionales; utilidades o déficit acumulados; revalorizaciones; cualquier otra cuenta de tipo patrimonial.

A4 Ingresos por ventas de bienes; servicios; financieros; por venta de propiedad, planta y equipos; diferenciales en cambio y cualquier otro análogo (más allá de las formalidades propias de presentación apropiada).

A5 Costos de producción; construcción; adquisición o asociados a la prestación de servicios, ya sean directos o indirectos, con el fin de operar.

A6 Demás erogaciones asociados al proyecto de la entidad, con el fin de funcionar.

Tributos o Acciones Asociadas

Con el debido nivel de detalle y comprensión de la jurisdicción, se debe pasar por identificar todos los distintos tributos vigentes con incidencia en las ya identificadas secciones. En éste aparte se requerirá tener un am-

plio conocimiento del sector donde se desarrollan las operaciones, los niveles geopolíticos existentes, las normas en vigor, la jurisprudencia emitida por tribunales y las doctrinas propuestas por los especialistas.

B1 Impuestos sobre las ganancias; sobre la tenencia de propiedad, planta y equipos; en materia municipal cuando la gravabilidad dependa de la cobranza; aduanales por la adquisición vía importación de inventarios y elementos de propiedad, planta y equipos; por actividades con partes relacionadas localmente o en el exterior; por la tenencia de acciones o inversiones no relacionadas con la producción inicial.

B2 Impuestos sobre las ganancias, al valor agregado, municipales y/o de cualquier otro tipo, específicamente en materia de retenciones en la fuente; cumplimiento del ordenamiento jurídico en materia laboral para con el talento humano, así como obligaciones post empleo asociadas a normativas y/o contratos colectivos; tributación asociada (si fuere el caso) producto de la solicitud y recepción de recursos financieros remunerados o no, por parte de bancos o partes relacionadas locales o del exterior.

B3 Libros legales exigidos por la normativa local; aprobación de estados financieros; modificaciones estatutarias; tributos asociados a la modificación del capital social; asociados al patrimonio; efectos contables y tributarios por revalorizaciones y demás procedimientos financieros que afecten la situación patrimonial de las organizaciones.

B4 Tributos sobre las ganancias; sobre los ingresos brutos; por el valor agregado o ventas; contratos; emisión de facturas; precios de transferencia y cualquier otro análogo.

B5 Tributos sobre las ganancias; por el valor agregado o ventas; contratos; emisión de facturas; precios de transferencia y cualquier otro análogo; retenciones en la fuente, suscripción de contratos y validación en la asociación con las unidades generadoras de ingresos.

B6 Tributos sobre las ganancias; por el valor agregado o ventas; contratos; emisión de facturas; precios de transferencia y cualquier otro análogo; retenciones en la fuente, suscripción de contratos y validación en la asociación con las unidades generadoras de ingresos.

Planes de Acción

Todo plan requiere de tareas precisas, control, seguimiento y retroalimentación. Siendo así, este punto ya requiere que por cada tributo y situación se determinen programas de acción detallados y medibles, lo que

a su vez formará parte de los perfiles profesionales del talento humano que integraran la estructura organizacional.

C1 Identificación de obligaciones; determinación de tareas y planes de acción detallados a cada transacción (principalmente en materia de precios de transferencia, jurisdicciones de baja imposición fiscal y de cualquier otro que pueda objetar la suscripción de contratos y precios); identificación de supuestos y planes de acción en un contexto de economía de opción, donde se propicien soluciones anticipadas a eventos futuros; delegación de tareas a profesionales plenamente identificados, con el fin de optimizar el uso del talento humano en tareas que puedan ser catalogadas como de auto regulación; formación de personal e incentivo a la investigación analítica que agregue valor.

C2 Identificación de procesos y áreas de riesgo, clasificarlas de acuerdo a sus consecuencias jurídicas y redistribución de tareas y responsables por áreas. Identificación de transacciones con incidencia en materia de precios de transferencia y reforzar el control interno y cultura que mitigue la posibilidad de riesgos y fraudes.

C3 Reforzamiento del área legal corporativo, donde se identifiquen las tareas mínimas anuales que deben ser llevadas a cabo con el objetivo de garantizar la correcta aplicación de la normativa; evaluación anticipada de efectos contables y tributarios por la toma de decisiones de junta directiva y accionistas, en cuanto al funcionamiento organizacional.

C4 Apropiado reconocimiento contable; identificación especifica de las transacciones; aprobación de entes públicos para su ejecución; adecuación a los estatutos organizacionales; identificación de las unidades rentables y sus responsables, con el objetivo de determinar planes de acción y crecimiento; así como la evaluación de las líneas no rentables.

C5 Verificación de que los mismos sean apropiadamente clasificados; optimización de costos e inclusión de procedimientos tendientes a reforzar procedimientos de Procura (Compra, control y seguimiento, inspección y transporte y logística); aplicación de la normativa legal y aseguramiento de métodos que mitiguen los riesgos y el fraude.

C6 Verificación de que sean apropiadamente clasificados; optimización de gastos e inclusión de procedimientos tendientes a mitigar los riesgos y el fraude; aplicación de la normativa legal.

Finanzas Corporativas

Como ya hemos visto, las finanzas están en todo el accionar de un gerente, quien de forma advertida o inadvertida termina incidiendo de manera positiva o negativa en un todo organizacional.

Indudablemente, el gerente tributario y financiero afecta la organización por acción u omisión en actividades rutinarias o en la planificación de planes actuales y futuros, lo que le da un peso adicional a su actuación y eleva su responsabilidad ante la junta directiva y los accionistas.

Durante toda la obra hemos detallado los elementos técnicos tributarios y gerenciales que deben estar inmersos en el portafolio profesional actual, por lo que el reto más importante será internalizar la necesidad en su aplicación, a efectos de poder tener una gestión exitosa que genere valor agregado tangible, desmitificando el hecho de que diversos gerentes tributarios son sencillamente operarios reactivos de decisiones maltrechas diseñadas por directivos con poca técnica, muy orgánicos y normalmente altamente desorganizados, que luego tienden a desligarse de las consecuencias jurídicas, una vez se materializan resultados negativos provenientes de la actuación del Estado.

Plan de negocios, filosofía organizacional, estructura organizacional, perfiles de cargos, gobierno corporativo, cumplimiento de regulaciones, manuales de procedimiento, entendimiento del negocio actual y percepciones futuras, evaluación del riesgo, control interno y comprensión del sistema tributario será parte del proceso de optimización de un área altamente demandante.

D1 Apropiada aplicación de filosofía y estructura organizacional, fundamentada en el plan de negocios inicialmente diseñado y actualizado con planes operativos de corto, mediano y largo plazo; implementación de reglas de gobierno corporativo; efectiva determinación de presupuestos anuales y flujos de caja proyectados; manuales, guías o prácticas empresariales actualizadas; integración tecnológica, que colaboren con la aplicación de tareas de inteligencia de negocios que coadyuve al fortalecimiento de las áreas operativas, de ventas y comercialización en la consecución de logros organizacionales en las áreas generadoras de ingresos; prácticas laborales y contractuales leales; manejo de indicadores de gestión que permitan anticipar riesgos futuros, líneas de acción, manejo y optimización de recursos y valoración de negocios y proyectos; utilización correcta de los PCGA apli-

cables en la jurisdicción donde se encuentra; manejo del riesgo, a través de unidades independientes de control interno; reforzamiento de prácticas a través de asesores externos independientes; cualquier otra práctica gerencial que permita la optimización y mejora continua; cumplimiento de obligaciones de orden legal, tributario y contable.

Deberes Formales Asociados

Cada normativa cuenta con un sistema de deberes formales debidamente regulados de obligatorio cumplimiento. Para ello, debe existir un conocimiento claro de la tarea y el entregable, quienes estarán a la disposición de la gerencia, del Estado o de cualquier otro tercero interesado.

Este trabajo debe ser altamente detallado y orientado a ser actualizado de forma periódica ante cada modificación que se realice en el tiempo, manteniendo siempre una memoria histórica clara de los cambios, que de una u otra forma permita tener posibles tendencias que puedan revertirse en el tiempo, lo que sencillamente permitirá mantener distintas líneas de acción ante situaciones análogas.

Responsables

Dentro de cada entidad deberá existir una estructura organizacional de la misma, donde se detalle el perfil de cada uno de los integrantes y las tareas que deberán cumplir. La expectativa inicial de todo gerente es que su equipo este claro de qué deben hacer ante cada situación y esperar de ellos el respectivo valor agregado que eleve el nivel en cuanto a la asignación.

Siendo así, la labor más grande será poder determinar responsables por área, y con ello garantizar la ejecución de calidad y en tiempo de las tareas solicitadas, quienes además originarían consecuencias legales y monetarias en caso de incumplimiento parcial o total. Como vemos, la delegación de tareas es fundamental en la gestión de un gerente tributario.

Otros Elementos

Consideramos pertinente incluir dentro de este gran mapa de acción, el objeto actual del negocio, donde se clasifiquen las actividades realizadas a la fecha y las transacciones que serían incluidas en el futuro, lo que termina estando íntimamente ligado al plan de negocio y a la planificación estratégica.

Esto debe venir acompañado de la planificación de tareas que deben ser ejecutadas de forma sistemática, a fin de generar reportes que permi-

tan hacer seguimiento e ir cerrando brechas de forma paulatina, tal como puede verse en la *Tabla 10*.

Cronograma de Actividades

	Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun	Jul	Ago	Sep	Oct	Nov	Dic
Revisión de cumplimiento												
Período Enero-Marzo												
Período Abril-Junio												
Período Julio-Septiembre												
Período Octubre-Diciembre												
Proyección Fiscal												
Real Enero-Abril. Proyectado Budget												
Real Enero-Abril-Agosto Proyectado Budget												
Real Enero-Noviembre Proyectado Budget												
Revisión de unidades operativas												
Discusión sobre actividades diarias												
Investigación de transacciones especiales												

Tabla 10. Cronograma de Actividades

La revisión de cumplimiento es conveniente que sea llevada a cabo trimestralmente, identificándose las eventuales faltas, con el objetivo de resarcirlas de forma oportuna, y con ello minimizar contingencias. El alcance de esta revisión debe estar orientado a evaluar todos los tributos a los que se encuentra obligada la entidad.

Las proyecciones fiscales deben estar soportadas en los presupuestos operativos, de inversión y financiamiento aprobados por la entidad. Esto permitirá anticipar el efecto tributario en los estados financieros y en el flujo de caja proyectado, lo que sin duda alguna generará significativas posibilidades de evaluar transacciones menos gravosas con suficiente anticipación.

Luego de ello, contamos con una serie de actividades de suma importancia, orientadas a evaluar, investigar y divulgar información tributaria y financiera relacionadas con todas las áreas de la estructura organización formal e informal, lo que sin duda alguna generará altos niveles de valor a la alta gerencia y por sobre todo a los accionistas.

iii. Habilidades Blandas

No las hemos mencionado abiertamente en esta última sección, dado que el enfoque ha estado principalmente en tareas, planes de acción y en la ejecución de acuerdo a procedimientos, manuales, guías o normativas legales; siendo esto parte de la labor.

Indudablemente, dentro de las herramientas del gerente, el tema técnico no debe ser considerado como el único o más importante asunto a resolver. La gerencia se fundamenta en interactuar con clientes, proveedo-

res, entes reguladores y talento humano. En función a ello, la comunicación y el liderazgo serán elementos fundamentales.

Áreas de gestión, tecnología, talento humano, mercadeo, ventas, operaciones, administración y finanzas se vuelven más efectivas, en la medida de que exista un clima organizacional sano, lo que se basa principalmente en el respeto mutuo entre equipo y gerencia. Podrá haber casos excepcionales donde no exista armonía en la tarea y aún se den altos niveles de productividad. Estos son milagros organizacionales que tienen su base en otros atributos más asociados a prestigio, conocimiento o remuneración.

Contar con el debido desarrollo profesional provee la base para cumplir con roles organizacionales delimitados claramente en cada perfil; no obstante, laborar bajo esquemas de gestión de proyectos brindará claridad en el discurso; apreciar el tiempo de los profesionales cultivará el respeto mutuo; demostrar la importancia del trabajo en equipo dará idea clara de la correcta interacción entre todos los niveles y la importancia de cada uno dentro de la entidad; mientras se van cultivando relaciones éticas, formales y profesionales que respeten la individualidad, en un ambiente concertado en la filosofía organizacional.

Con la sumatoria de esto se pueden cumplir aspectos técnicos más ortodoxos, en el entendido de que dichas tareas son la esencia misma de cualquier entidad para su sostenimiento económico en el tiempo.

Al entender la importancia de las habilidades blandas, se podrá apreciar que "*Al personal se le 'administra'. El cometido es dirigir al personal. Y la meta es hacer productivos los conocimientos y atributos específicos de cada individuo*"[242].

iv. Problemática de la Gerencia Moderna

Ahora bien; ya hemos visto que el área gerencial venezolana (y puede que otros países del continente también lo aprueben) se dan algunos elementos que incrementan lo que se ha denominado como "*la problemática en la gerencia moderna*", considerando que el manejo del profesional local normalmente es bastante atípico.

Ser efectivo pasará por entender e internalizar que "*quizá tengamos que hacer una redefinición completa del cometido. Quizá no se trate de 'administrar el trabajo del personal'. Quizá el punto de partida, tanto en la*

[242] DRUCKER, P. Ob. Cit. p. 27.

teoría como en la práctica, tenga que ser 'administrar para el desempeño'. El punto de partida puede ser una definición de los resultados (…)"[243].

Luego de todo el recorrido, y apoyado en las lecturas hechas al material de Rial, debemos resaltar algunas oportunidades del gerente local, que alimentan toda la problemática que debe ser analizada y mitigada. Esto sirve de complemento perfecto, a la encuesta llevada a cabo a efectos de la presente obra:

- No son precisos y oportunos al tomar decisiones complejas, difíciles o impopulares, por lo que terminan entorpeciendo procesos vitales de la organización, dado que constantemente miden las consecuencias personales y no las necesidades de la entidad;
- Seleccionan sus afines, por lo que terminan creando grupos dentro de la estructura, lo que genera subjetividades en el trato a sus pares, subalternos y superiores;
- Tienden a ser autoritarios, controladores y centralizadores, por lo que se denota la carencia de habilidades blandas al momento de comprender individualidades;
- Quieren ser el centro de atención en su área, siendo esto una recompensa en sí mismo, cultivando así grupo de aduladores que se plantean como estrategia seguir el ritmo de dicha tipología de gerente;
- Practica la burocracia, considerando que quiere llevar un control pormenorizado de tareas que podrían ser fácilmente sistematizadas y/o delegadas, con lo que se elevaría el nivel de eficiencia, más no su protagonismo;
- Son excelentes con la logística, descuidando la estrategia. Esto puede darse por debilidades técnicas, o porque convenientemente prefieren dejarse llevar por tareas operativas, involucrándose muchas veces en fases del negocio que estructuralmente no les competen;
- Protegen su espacio, reflejando alto grado de inseguridad;
- Se resisten al cambio organizacional, aun cuando vive en una sociedad extremadamente cambiante;
- Son extremadamente intuitivos e informales, por lo que terminan llegando a conclusiones no fundamentadas en métricas o análisis de

[243] DRUCKER, P. Ob. Cit. p. 27.

altura, teniendo en algunos casos resultados contrarios a lo requerido;

- Desconocen los errores y buscan culpables;
- Buscan grandes resultados, con poco esfuerzo;
- Son habitualmente leales con personas y no con la organización.
- Desmeritan el conocimiento adquirido en la academia.
- Permiten la incorporación de tareas que no se encuentran en sus perfiles y no empujan cambios de automatización para con ello simplificar tareas rutinarias y sin valor.

Coincidimos con el perfil previamente expuesto, y lo concatenamos con resultados propios. Se denota que nuestra encuesta muestra las causas, mientras que Rial reseña parte de las consecuencias, quienes en conjunto terminan alimentando los problemas estructurales que se observan en las organizaciones venezolanas actuales, y que seguramente estarán alineadas a la realidad de muchas otras jurisdicciones con idiosincrasia común.

Si la entidad, carece de filosofía organizacional, desmerita la planificación estratégica y coarta el desarrollo y rango de acción del gerente, el resultado es previsible. Siendo así, forzosamente formará profesionales con significativas carencias, expropiando con ello las características principales del gerente y convirtiéndolos en meros hacedores de tareas y no creadores de ideas basadas en la gestión empresarial de alto y certero impacto.

La tarea pendiente será evaluar en este contexto el perfil de las organizaciones y sus fundadores, y así poder explicar aguas arriba, lo que estamos constatando al analizar al profesional a cargo de dichos emprendimientos en una época que definitivamente marcará un hito en la historia contemporánea de Venezuela y el mundo.

VIII. BIBLIOGRAFÍA

ADRIANZA, C. (2005). Aspectos Prácticos en la Elaboración de un Estudio de Precios de Transferencia. "Revista Latinoamericana de Derecho Tributario 01". AVDT. Caracas, Venezuela.

ANDRADE, B. (2014). El Tratamiento de la Renta Mundial en la Ley de Impuesto sobre la Renta Venezolana. "50 años de la Revista de Derecho Tributario". AVDT. Caracas, Venezuela.

ASOREY, R. (2014). Inflación y Tributación en Iberoamérica. "50 años de la Revista de Derecho Tributario". AVDT. Caracas, Venezuela.

BÁEZ, M. (2013). La Elusión, la Evasión Fiscal y la Economía de Opción. "Manual Venezolano de Derecho Tributario". AVDT. Caracas, Venezuela.

BERK, J. y DEMARZO, P. (2008). "Finanzas Corporativas". Pearson Educación. Naucalpan de Juárez, México.

CANDAL, M. (2005). "Régimen Impositivo Aplicable a Sociedades en Venezuela". Universidad Católica Andrés Bello. Caracas, Venezuela.

CARMONA, J. (2016). "Aspectos Temporales de la Ley Tributaria en el Ordenamiento Jurídico Venezolano". AVDT. Caracas, Venezuela.

CARMONA, J. (2000). Principios de la Renta Mundial y de la Renta Territorial. "Comentarios a la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1999". Anauco Ediciones, C.A. Caracas, Venezuela.

CASTILLO, J. (2014). Apostillas sobre el Tratamiento de las Diferencias en Cambio en Materia de Impuesto sobre la Renta. "VI Jornadas Aníbal Dominici, Homenaje Dr. Oswaldo Anzola". Ediciones Funeda. Táchira, Venezuela.

CONWAY, E. (2016). "*50 economics ideas you really need to know*". Editorial Planeta Venezolana, S.A. Caracas, Venezuela.

COULTER, M. Y ROBBINS S. (2010). "Administración". Pearson Educación. Naucalpan de Juárez, México.

DE AVELLÁN, M. y MÁRQUEZ L. (2008). "El Gerente Venezolano como Líder". Debates IESA. Volumen XIII, Número 1. Caracas, Venezuela.

DRUCKER, P. (2002) "Los desafíos de la Gerencia para el Siglo XXI". Editorial Norma. Bogotá, Colombia.

DUGARTE, A. (2013). Hecho Imponible. "Manual Venezolano de Derecho Tributario, Tomo II". AVDT. Caracas, Venezuela.

DUGARTE, A. (2013). Pertinencia del Reajuste por Inflación de Inventarios por Método de Comparación de Bolívares o Masa Monetaria. "70 años del Impuesto Sobre la Renta, Tomo III". AVDT. Caracas, Venezuela.

EGAN, J. (2013). Base Imponible y Alícuota. "Manual Venezolano de Derecho Tributario". AVDT. Caracas, Venezuela.

ESTUPIÑAN, R. (2011). "Administración de Riesgos E.R.M. y la Auditoría Interna". ECOE Ediciones. Bogotá, Colombia.

EVANS, R. (1999). Precios de Transferencia y Valoración Aduanera. "Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional". McGrawHill. Caracas, Venezuela.

GARCÍA, C. (2008) "La Elusión Fiscal y los Medios para Evitarla". AVDT. Caracas, Venezuela.

GARCÍA, C. (2005). Precios de Transferencia y Valoración Aduanera, "Revista Latinoamericana de Derecho Tributario 01". AVDT. Caracas, Venezuela.

GARCÍA, W. (2013). Beneficios Fiscales. "Actualidad Tributaria en Venezuela, Homenaje a la Dra. Adriana Vigilanza García". Los Ángeles Editores. Zulia, Venezuela.

GARCÍA, W. (2014). Exclusividad en el Marco de los Precios de Transferencia. "Actualidad Tributaria en Venezuela, Homenaje al Dr. Leonardo Palacios". Los Ángeles Editores. Zulia, Venezuela.

GONZÁLEZ, J. "Finanzas Públicas y Legislación Fiscal Venezolana, Tomo I". Editorial La Torre. Caracas, Venezuela.

GÓMEZ, S. Y OTROS AUTORES (2017) "Consensos y Conflictos en la Política Tributaria de América Latina". CEPAL, Chile.

ITURBE, M. (2013). El Hecho Imponible, "Manual Venezolano de Derecho Tributario". AVDT. Caracas, Venezuela.

ITURBE, M. (2013). No Sujeción, Exenciones, Exoneración y Otros Beneficios Fiscales, "Manual Venezolano de Derecho Tributario". AVDT. Caracas, Venezuela.

ITURBE, M. (2013). Los Sujetos de la Obligación Tributaria, "Manual Venezolano de Derecho Tributario", AVDT, Caracas, Venezuela.

PALACIOS, L. (2014). La Política de Administración Tributaria en la Globalización. "Administración Tributaria, conmemoración de los 20 años del SENIAT", AVDT, Caracas, Venezuela.

RIAL, Alberto (2013). "La Variable Independiente: El rol de la Idiosincrasia en el Desarrollo de Venezuela". Alfa. Caracas, Venezuela.

RÍOS, M. (2014). El Régimen de Transparencia Fiscal Internacional en la Ley de Impuesto sobre la Renta. "50 años de la Revista de Derecho Tributario", AVDT, Caracas, Venezuela.

ROCHE, E. (2014). De la Entrada en Vigencia de la Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999 y del Régimen sobre Dividendos. "50 años de la Revista de Derecho Tributario". AVDT. Caracas, Venezuela.

ROCHE, E. (2000). Transparencia Fiscal Internacional. "Comentarios a la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1999". Anauco Editores, C.A., Caracas, Venezuela.

ROMERO, G. (2005). "Papel del Gerente Líder Venezolano. Gerencia vs Liderazgo". Telos, Revista de Estudios Interdisciplinarios en Ciencias Sociales. Universidad Rafael Belloso Chacín. Vol. 7, No. 1. Zulia, Venezuela.

ROMERO-MUCI, H. (2014). Aspectos Jurídicos de los Principios de Contabilidad sobre Presentación de Estados Financieros Ajustados por Exposición a la Inflación (DPC N° 10) y la Publicación Técnica sobre Reestructuración del Patrimonio (PT-19). "50 años de la Revista de Derecho Tributario". AVDT. Caracas, Venezuela.

ROMERO-MUCI, H. (2014). Aspectos Financieros y Fiscales del Nuevo Régimen Cambiario de 2014. "VI Jornadas Aníbal Dominici, Homenaje Dr. Oswaldo Anzola". Ediciones Funeda. Táchira, Venezuela.

ROMERO-MUCI, H. (2015), Aspectos Protervos en la Eliminación del Ajuste Integral Por Inflación Fiscal a las Entidades Financieras y de Seguros, "Tributación y Regulación". AVDT. Caracas, Venezuela.

RUAN, G. (2013). Derecho Tributario. "Manual Venezolano de Derecho Tributario". AVDT. Caracas, Venezuela.

SÁNCHEZ, S. (2013). "El Impuesto sobre la Renta en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia". Editorial Melvin. Caracas, Venezuela.

SEQUEDA, P. (2014). "Finanzas Corporativas y Valoración de Empresas al Alcance de Todos". Ediciones de la U. Bogotá, Colombia.

SOL, J. (2005). Introducción a los Precios de Transferencia "Precios de Transferencia". Ediciones Tributarias Latinoamericanas. Caracas, Venezuela.

SOTO, E. (2015) "Revista Venezolana de Análisis de Coyuntura", 2015, Vol. XXI, No. 1 (ene-jun). Recibido: 26-10-2014 / arbitrado: 29-01-2015.

TALEVA, O. (2009). "Diccionario Tributario". Violetta Ediciones. Buenos Aires, Argentina.

TOBIA, R. (2013). Potestad Tributaria y Régimen Federal en Venezuela. "Manual Venezolano de Derecho Tributario". AVDT. Caracas, Venezuela.

MAZZ, A. (2014). Los Tratados como Medios para Impedir la Doble Imposición Fiscal. "50 años de la Revista de Derecho Tributario". AVDT. Caracas, Venezuela.

MAQUIAVELO, N. (2002). "El Príncipe". Biblioteca el Nacional, Grandes Clásicos de la literatura. Caracas.

MONTAGNA, A. (2013) El Efecto del Reajuste por Inflación Dentro de la Determinación de la Renta Neta Fiscal Gravable: ¿Ilusorio o Necesario? "70 años del Impuesto sobre la Renta en Venezuela, Tomo III". AVDT. Caracas, Venezuela.

MOUCHARFIECH, D. (2013). Noción General, Naturaleza Jurídica y Clasificación Jurídica "Manual Venezolano de Derecho Tributario". AVDT. Caracas, Venezuela.

MOYA, E. (2014). "Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario". Ediciones Dabosan. Caracas, Venezuela.

NAÍM, M. (2016). "Repensando el Mundo". Editorial Melvin, C.A. Caracas, Venezuela.

VALLENILLA, M. (2000). Establecimiento Permanente y Sistema de Acreditamiento de Impuestos Pagados en el Exterior. "Comentarios a la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1999". Anauco Ediciones, C.A. Caracas, Venezuela.

VIGILANZA, A. (2000). El Poder Tributario Antes y Después de la Constitución de 1999. "Aspectos Tributarios en la Constitución de 1999". AVDT. Caracas, Venezuela.

VILLEGAS, H. (1992). "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario". Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina.

ZAMBRANO, M. (2014). Potestades de la Administración Tributaria en Materia de Precios de Transferencia. "Administración Tributaria, conmemoración de los 20 años del SENIAT". AVDT. Caracas, Venezuela.

ZUZUNAGA, F. y VILLAGRA, R. (2013). Impuesto a la Renta Corporativo de los Países Latinoamericanos. "70 años del Impuesto Sobre la Renta, Tomo III". AVDT. Caracas, Venezuela.

IX. REFERENCIAS ELECTRÓNICAS

BANCO CENTRAL DE VENEZUELA (BCV) www.bcv.org.ve

DOING BUSINESS http://espanol.doingbusiness.org/

GARCÍA, W. "Actualidad financiera y fiscal – Blog de contenidos en línea" http://actualidadfinancierayfiscal.blogspot.com/

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICAS www.ine.gob.ve

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA www.rae.es

SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT) www.seniat.gob.ve

WORLD ECONOMIC FORUM www.weforum.org/

X. REFERENCIAS LEGALES

CÓDIGO DE COMERCIO, Gaceta Oficial N° 475 de fecha 21 de Diciembre de 1955.

CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO, Gaceta Oficial N° 4727 Extraordinario de fecha 27 de Mayo de 1994.

CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO, Gaceta Oficial N° 37.305 de fecha 17 de Octubre de 2001.

CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO, Gaceta Oficial N° 6.152 Extraordinario de fecha 18 de Noviembre de 2014.

CÓDIGO PENAL, Gaceta Oficial N° 915, de fecha 30 de Junio de 1964.

CONSTITUCIÓN NACIONAL DE LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA (1999), Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nº 5.453 Extraordinario, de fecha 24 de Marzo 2000.

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Gaceta Oficial N°. 4.330 Extraordinario, de fecha 13 de Agosto de 1.991.

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Gaceta Oficial N°. 5.390 Extraordinario, de fecha 22 de Octubre de 1.999.

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Gaceta Oficial N° 5.577 Extraordinario, de fecha 12 de Noviembre de 2001.

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Gaceta Oficial N° 5.566 Extraordinario, de fecha 28 de Diciembre de 2001.

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Gaceta Oficial N° 38.529, de fecha 25 de Septiembre de 2006.

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Gaceta Oficial N° 38.628, de fecha 16 de febrero de 2007.

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Gaceta Oficial N° 6.152 Extraordinario, de fecha 18 de Noviembre de 2014.

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Gaceta Oficial N° 40.819, de fecha 30 de Diciembre de 2015.

Ley ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL SECTOR PÚBLICO, Gaceta Oficial N° 6.154 Extraordinario, de fecha 19 de Noviembre de 2014.

LEY ORGÁNICA DEL TRABAJO, DE LOS TRABAJADORES Y TRABAJADORAS, Gaceta Oficial N° 8.938 Extraordinario, de fecha 7 de Mayo de 2012.

NORMAS QUE REGULAN AL IPC Y AL INPC. Gaceta Oficial N° 38.902, de fecha 3 de Abril de 2008.

PROVIDENCIA ADMINISTRATIVA MEDIANTE LA CUAL SE CALIFICAN LAS JURISDICCIONES DE BAJA IMPOSICIÓN FISCAL, A LOS EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Gaceta Oficial N° 37610, de fecha 15 de Enero de 2003.

PROVIDENCIA ADMINISTRATIVA MEDIANTE LA CUAL SE CALIFICAN LAS JURISDICCIONES DE BAJA IMPOSICIÓN FISCAL, A LOS EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Gaceta Oficial N° 37.924, de fecha 26 de Abril de 2004.

PROVIDENCIA ADMINISTRATIVA MEDIANTE LA CUAL SE ESTABLECE EL CALENDARIO DE SUJETOS PASIVOS ESPECIALES Y AGENTES DE RETENCIONES PARA AQUELLAS OBLIGACIONES QUE DEBEN CUMPLIRSE PARA EL AÑO 2017, Gaceta Oficial N° 41.026, de fecha 8 de Noviembre de 2016.

PROVIDENCIA ADMINISTRATIVA QUE REGULA EL REGISTRO ÚNICO DE INFORMACIÓN FISCAL (RIF), Gaceta Oficial N° 38.863, de fecha 1 de Febrero de 2008.

PROVIDENCIA ADMINISTRATIVA QUE ESTABLECE LAS CONDICIONES, REQUISITOS Y PROCEDIMIENTOS PARA EL RECONOCIMIENTO DE LAS PERDIDAS, CON OCASIÓN DEL RETIRO POR DESTRUCCIÓN DE MERCANCÍAS Y OTROS BIENES, Gaceta Oficial N° 38.254, de fecha 19 de Agosto de 2005.

PROVIDENCIA ADMINISTRATIVA SOBRE SUJETOS PASIVOS ESPECIALES, Gaceta Oficial N° 38.622, de fecha 8 de Febrero de 2007.

PROVIDENCIA ADMINISTRATIVA MEDIANTE LA CUAL SE ESTABLECE LA OBLIGACIÓN DE LAS PERSONAS JURÍDICAS CALIFICADAS COMO SUJETOS PASIVOS ESPECIALES DE PRESENTAR LA DECLARACIÓN INFORMATIVA DEL PATRIMONIO, Gaceta Oficial N° 41.075, de fecha 16 de Enero de 2017.

REGLAMENTO DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Gaceta Oficial N° 5.662 Extraordinario, de fecha 24 de Septiembre de 2003.

REGLAMENTO PARCIAL EN MATERIA DE RETENCIONES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Gaceta Oficial N° 36.203, de fecha 12 de Mayo de 1997.

SEGUNDO PLAN SOCIALISTA DE DESARROLLO ECONÓMICO Y SOCIAL DE LA NACIÓN, Gaceta Oficial N° 6.118 Extraordinario, de fecha 4 de Diciembre de 2013.

Este libro se terminó de diagramar durante el mes de Julio de 2017, en las oficinas de BORDERS G&M, C.A., RIF J-40479449-2, teléfonos para su comercialización (0412)-3302158/(0286)-3272699

La recaudación del Impuesto sobre la Renta (ISLR) es el mecanismo más eficiente para medir la prosperidad de cualquier nación. Mayor tributación sobre las ganancias redunda en recursos que servirán de base para la satisfacción de necesidades públicas, mientras en simultáneo se cimientan bases para facilitar vías al emprendimiento productivo.

El estudio de este tributo permite conocer el desempeño de la política fiscal, del accionar del empresariado, la actuación de la Administración Pública y la intervención del Poder Judicial, todo gracias al cúmulo de eventos que se entrelazan entre sí y que moldean al gerente actual, quien debe adaptarse a entornos cambiantes y retadores.

La presente obra pretende dar una visión evolutiva de la historia que arrastra el ISLR desde 1.999 hasta el 2.016, mostrar el desempeño del Estado y cincelar estrategias que permitirán direccionar el caudal de conocimientos que los gerentes venezolanos han adquirido de forma advertida o inadvertida durante dicho período, dando así una visión técnica y a la vez pragmática del sistema tributario.

GARCIA GOMEZ
& ASOCIADOS

LA FISCALIDAD SOBRE LAS GANANCIAS Y SU IMPACTO GERENCIAL