



**República Bolivariana de Venezuela
Universidad de Los Andes
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas
Escuela de Derecho
Postgrado en Derecho Mercantil
Opción Tributos Empresariales**

**Deberes formales de los empleados de la Universidad de Los
Andes que declaran ISLR en el municipio Libertador del
Estado Mérida**

Autor: Jorge Eduardo Meleán Brito

Tutor: Abg. Laury María Superlano Jaimes

Mérida, noviembre de 2022

Reconocimiento

DEDICATORIA

Dedicado a GISELLE SOFÍA SÁNCHEZ MELEÁN y
LUCIANO JOSÉ GUERRA TORO, seres de luz y cambio.

www.bdigital.ula.ve

II
Reconocimiento

AGRADECIMIENTOS

En agradecimiento a:

Mi DIOS padre y creador,

Mis amados padres;

MELITZA BRITO RIVERO y JORGE MELEÁN VILORIA,

Mis hermanos; ANDREA y RAMSES,

Mi familia, y

Mi tutora; LAURY SUPERLANO.

www.bdigital.ula.ve

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN.....	IX
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I.....	5
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	5
Planteamiento del Problema.....	5
Objetivos de la investigación	9
Objetivo General.....	9
Objetivos Específicos	9
Justificación de la Investigación.....	9
Delimitación y Alcance de la Investigación.....	11
Delimitación.....	11
Alcance	12
CAPÍTULO II.....	13
MARCO TEORÍCO.....	13
Antecedentes de la investigación.....	13
Bases Teóricas	16
Sistema Tributario Venezolano	17
Tipos de Impuesto.....	18
Renta	19
Teorías conceptuales del término renta.....	20
1.- Teoría de la fuente o renta-producto	20
2.- Teoría del incremento patrimonial.....	20
3.- Teoría de <i>Fisher</i>	21
Sistema de imposición a la renta.....	22
1.- Sistema de impuesto real o cedular.....	22
2.- Sistema impositivo unitario	22
3.- Sistema impositivo mixto	23
Impuesto sobre la Renta.....	23

1.- Impuesto directo	24
2.- Impuesto general.....	24
3.- Impuesto personal.....	25
4.- Impuesto periódico	25
5.- Impuesto progresivo	25
Definiciones de sujetos pasivos	26
1.- Contribuyentes.....	26
2.- Responsables.....	26
Determinación.....	28
1.- La determinación tributaria de oficio	29
2.- La determinación por el sujeto pasivo o particular	30
3.- La determinación mixta.....	30
4.- La determinación judicial	31
Deberes formales	31
Empleados públicos de la Universidad de Los Andes	32
Bases Constitucionales y Legales.....	34
Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.....	34
Código Orgánico Tributario.....	35
Clasificación general de los sujetos pasivos	35
1.- Contribuyentes	35
2.- Responsables.....	36
Determinación de oficio.....	39
A.- Determinación sobre base cierta	39
B.- Determinación sobre base presuntiva.....	39
Deberes formales.....	40
Ley de Impuesto sobre la Renta.....	41
Renta	41
Clasificación particular de los sujetos pasivos de la Ley de Impuesto sobre la Renta	42
Enriquecimiento neto	43
Desgravámenes	45

CAPÍTULO III	47
MARCO METODOLÓGICO	47
Tipo de investigación	47
Diseño de investigación.....	48
Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos.....	49
El esquema de contenido	49
Fases de Investigación.....	52
CAPÍTULO IV	55
ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS.....	55
1.- Describir la naturaleza de los sujetos pasivos objeto de Impuesto Sobre la Renta	55
1.- Contribuyentes.....	56
A.- Personas naturales	57
B.- Personas jurídicas	58
C.- Los establecimientos permanentes, centros o bases fijas situados en el territorio nacional	59
2.- Figuras jurídicas asimiladas.....	60
A.- Herencia yacente	61
B.- Las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, en comandita por acciones, las comunidades y cualquier otro tipo de sociedad de personas, incluidas las irregulares o de hecho.....	61
C.- Consorcios	62
D.- Contratos de cuenta de participación	62
2.- Establecer los deberes formales de las personas naturales del Impuesto Sobre la Renta que contempla la normativa tributaria venezolana.....	63
1.- Inscribirse en los registros pertinentes	66
2.- Presentar las declaraciones correspondientes en los plazos fijados	67
Autoliquidación.....	69
A.- Declaración Definitiva de Rentas	71
B.- Declaración sustitutiva	73
C.- Declaración Informativa.....	74
3.- Emitir los documentos exigidos por la ley	75

4.- Exhibir y conservar los libros, registros especiales y demás documentos que soporten las operaciones en forma debida	76
5.- Contribuir con las inspecciones y fiscalizaciones autorizadas por la Administración tributaria	78
6.- Exhibir documentos requeridos en las oficinas o ante funcionarios autorizados	79
7.- Comunicar cambios a la Administración tributaria nacional	79
8.- Comparecer ante la Administración tributaria cuando su presencia sea requerida	79
9.- Otros deberes establecidos en la normativa tributaria	80
10.- Deber de realizar las retenciones correspondientes	80
1.- Deberes formales del Agente de Retención	84
A.- Determinar la retención	84
B.- Actualizar la determinación cuando varíe la información	86
C.- Informar al beneficiario de los montos y emitir comprobantes de retención	86
D.- Informar a la Administración tributaria de los sujetos pasivos que son objeto de retención	86
E.- Emplear formularios y guías para la retención	87
F.- Conservar la información suministrada por el sujeto pasivo objeto de retención	87
2.- Deberes formales del Beneficiario del pago o contribuyente	88
A.- Suministrar información al Agente de Retención	88
B.- Realizar la determinación de la retención a aplicar	89
C.- Actualizar la determinación cuando varíe la información	90
D.- Deber de conservar los comprobantes	91
3.- Identificar el proceso de declaración de Impuesto Sobre la Renta a que están sujetos los empleados de la Universidad de Los Andes en el municipio Libertador del Estado Bolivariano Mérida	91
1.- Inscribirse en el Sistema ULA ISLR	92
2.- Llenar la Planilla de Anticipo de Retención de Impuesto (ARI)	93
3.- Actualizar la Planilla de ARI	94
4.- Obtención de ARC	94

5.- Declaración definitiva	95
CAPÍTULO V	96
CONCLUSIONES	96
REFERENCIAS.....	101
ANEXO.....	109

www.bdigital.ula.ve

República Bolivariana De Venezuela
Universidad de Los Andes
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas
Escuela de Derecho
Postgrado de Derecho Mercantil
Opción Tributos Empresariales

**Deberes formales de los empleados de la Universidad de Los Andes que declaran
ISLR en el municipio Libertador del Estado Mérida**

Autor: Abg. Jorge Eduardo Meleán
Brito

Tutor: Abg. Laury María Superlano
Jaimes

Mérida, noviembre de 2022

RESUMEN

En el presente trabajo especial de grado se analizan los distintos deberes formales que deben cumplir los empleados de la Universidad de Los Andes, residenciados en el Municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida con ocasión de la declaración del Impuesto sobre la Renta, se trata de una investigación de tipo cualitativa, documental descriptivo, que se enmarca en el esquema de investigación jurídica documental, soportada en aspectos doctrinarios y técnico normativos aplicables a la imposición sobre la renta. La investigación se ha estructurado en cuatro capítulos, partiendo de los aspectos generales que rodean el impuesto sobre la renta; tales como el deber autoimpuesto de contribuir, los principios constitucionales que inspiran la tributación en el país, identificando a la renta como una manifestación de capacidad económica, describiendo las teorías conceptuales que rodean la renta, su sistema impositivo y diferentes características, para con ello identificar la determinación del tributo. Asimismo, se define el término deberes formales y se realiza una sistematización de los distintos deberes formales que deben cumplir los empleados al servicio de la Universidad de Los Andes, vale decir, obreros, personal administrativo, técnico, docente y de investigación que declaran Impuesto sobre la Renta a propósito de ver sometidos a gravamen los enriquecimientos netos obtenidos en el país.

Palabras clave: Deberes formales, imposición a la renta, sistema tributario, empleados públicos, declaración.

INTRODUCCIÓN

El Estado venezolano ha desarrollado diferentes mecanismos para asegurar la obtención de ingresos con la finalidad de financiar el gasto público, destacándose entre esos mecanismos los tributos; como tipo de ingreso coercitivo soportado en el deber de contribuir con el gasto público, tipificado en el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, este tipo de ingreso público se encuentra en el referido precepto clasificado en tres (03) vertientes, a saber: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Los impuestos son un tipo de tributo que se diseña, crea y aplica atendiendo a principios constitucionales que inspiran su formación, siendo desarrollados por el Poder Público de acuerdo a las atribuciones conferidas en la Constitución nacional, estableciéndose así diferentes sujetos activos, así como tributos.

En ese sentido, se aprecia que el Estado venezolano, con el propósito de recaudar los referidos ingresos, se ha encargado de crear diferentes tipos de impuestos, entre los que se destaca aquel que emplea como hecho imponible la obtención de renta, dentro de un período fiscal específico, identificándose este como uno de aquellos tributos constitucionalmente atribuidos al Poder Público Nacional, por lo que, su diseño, creación, desarrollo y recaudación se ve enmarcado en leyes especiales y normas tributarias de desarrollo de carácter nacional.

No obstante, debido a la complejidad que supone gravar la obtención de rentas, dentro de un país que posee un alto índice inflacionario, una unidad de medida distinta a la moneda de curso legal y distintos aspectos normativos, diseñados para poder determinar el *quatum* de la renta, el legislador nacional se ha encargado de establecer dentro del marco regulatorio venezolano una serie de prestaciones de hacer y no hacer, que pesan sobre el sujeto pasivo, obligado al pago del impuesto, que si bien es cierto guardan relación con la imposición a la renta, las mismas no van dirigidas propiamente a la obligación tributaria de pagar, sino a facilitar las facultades de fiscalización, determinación y control administrativo que posee la Administración tributaria nacional, como ente acreedor del impuesto.

Asimismo, las referidas prestaciones tributarias de hacer y no hacer que soportan los sujetos obligados, sirven para que estos comprueben las operaciones económicas que realizan dentro del período fiscal, a razón de poder determinar el tributo, siendo que los conceptos económico financieros que rodean la determinación del mismo, deben encontrarse individualizadas y seguir aspectos normativos específicos, para poder ser presentados por el sujeto pasivo.

Ahora bien, dentro de los sujetos pasivos llamados a declarar el impuesto sobre la renta, se encuentran las personas naturales, que dentro de un período fiscal, obtengan enriquecimientos netos iguales o superiores a mil (1.000) unidades tributarias (U.T.), encontrándose dentro de esta universalidad de personas, aquellas que se encuentran bajo relación de dependencia en la Universidad de Los Andes, bien sea en condición de obrero, personal administrativo, técnico, docente y de investigación, los cuales poseen regímenes jurídicos distintos entre sí. No obstante, en aras de poder sistematizar las diferentes normas que desarrollan las prestaciones de hacer y no hacer, definidas en la doctrina como deberes formales, que deben cumplir las personas naturales bajo relación de dependencia de la Universidad de Los Andes, se realiza el presente trabajo de investigación, el cual se desarrolla en cinco (05) capítulos, desglosados de la siguiente manera:

Capítulo I denominado Planteamiento del Problema: en este capítulo se aborda todo lo relacionado al problema, se realiza su debido planteamiento, se formulan e identifican los objetivos de la investigación, tanto general como específicos, se establece la justificación de la investigación, su alcance y la delimitación de la misma.

Capítulo II denominado Marco Teórico: es el capítulo en el cual se desarrollan los antecedentes que rodean la presente investigación y las bases teóricas y legales que soportan el trabajo de investigación.

Capítulo III denominado Marco Metodológico: capítulo en el cual, se describe el diseño y el tipo de investigación, el plan de trabajo, la formulación y esquema de contenido.

Capítulo IV denominado Análisis de los Resultados: en este capítulo, se presenta el análisis cualitativo de la investigación, de acuerdo a los objetivos específicos planteados en el Capítulo I.

Capítulo V denominado Conclusiones: en este capítulo el investigador presenta las conclusiones alcanzadas con ocasión de la realización del Trabajo especial de grado.

www.bdigital.ula.ve

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO I

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

Los impuestos son un tipo de ingreso creado por los Estados a través de sus potestades soberanas, para garantizar la obtención de recursos económicos, con la finalidad de soportar el gasto público. Este tipo de ingreso, a nivel mundial se encuentra soportado en distintos principios que inspiran su diseño, creación y desarrollo, y son a su vez, armonizados de acuerdo a la distribución político territorial de cada Estado. El Estado venezolano, dentro de su carta magna, señala nueve (09) principios constitucionales que deben ser considerados para la configuración de los tributos, los cuales son: principio de legalidad tributaria, capacidad contributiva, generalidad, igualdad, progresividad, no confiscatoriedad, protección de la economía nacional, elevación del nivel de vida de la población y el de recaudación eficiente, los cuales se encuentran tipificados en los artículos 133, 316 y 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Asimismo, nuestra Constitución nacional, dentro de su cuerpo normativo, se ocupa de organizar las distintas potestades tributarias de acuerdo a la distribución político territorial del Estado, vale decir, nacional, estatal y municipal, encontrando que los distintos Poderes Públicos, poseen por disposición expresa de la Constitución la potestad de crear, diseñar, aplicar y recaudar un número determinado o no de impuestos, existiendo así dentro del Estado venezolano, impuestos de tipo nacional, estatal y municipal, con normas y configuraciones distintas.

Las potestades del Poder Público nacional se encuentran establecidas en el artículo 156 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y es el numeral 12, aquel que se ocupa de definir cuáles son los impuestos que corresponden a este poder, destacándose entre estos el Impuesto sobre la Renta.

Ahora bien, el artículo 133 de la Constitución nacional señala que, los impuestos deben ser soportados y pagados por todas las personas, no obstante, el

referido deber de coadyuvar con el gasto público, debe ser concatenado con los principios constitucionales de la tributación y la configuración propia de cada impuesto para determinar que personas de acuerdo a su capacidad económica, soportan propiamente el pago de los distintos impuestos.

En ese orden de ideas, se aprecia que el ingreso por concepto de impuestos dentro del Estado venezolano, se encuentra configurada en razón de sus tres (03) niveles, surgiendo para cada uno de estos, al momento de implementar un impuesto un vínculo con la persona obligada a pagarlo, lo cual se conoce como relación jurídico tributaria, la cual ha sido definida por Villegas (1992) como “el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación” (p. 246).

El sujeto pasivo dentro del marco regulatorio venezolano se encuentra definido en el artículo 19 del Decreto Constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario (en lo sucesivo Código Orgánico Tributario) como “*el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable*”. Seguidamente, el referido Código se ocupa de definir que debe entenderse por contribuyente y por responsables, señalando en su artículo 22 que son contribuyentes “*los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible (...)*”, condición que puede recaer sobre: Personas naturales, personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica.

Por su parte, en su artículo 25 el Código Orgánico Tributario define como responsables aquellos “*sujetos pasivos que, sin tener el carácter de contribuyentes, deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes*”, las cuales se encuentran señaladas en el artículo 23 *eiusdem*, el cual establece que, los contribuyentes “*están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este Código o por normas tributarias*”. De los preceptos transcritos y citados *supra* se observa que; el sujeto pasivo u obligado tributario, además de soportar el pago del impuesto, tiene el deber de soportar otras obligaciones calificadas por el legislador, como “*deberes formales*”.

Los deberes formales son definidos por Lago Montero (1998) como el conjunto de “deberes de hacer, no hacer o soportar que las leyes tributarias establecen como instrumento necesario para la aplicación de los tributos y que presentan como característica común el no consistir en prestaciones de dar dinero” (p.47), vale decir, son aquellas obligaciones que pesan sobre el sujeto pasivo, distintas a la obligación tributaria de pagar el impuesto y que debe realizar de cara al cumplimiento de la norma tributaria.

En ese orden de ideas, se observa que, la relación jurídico tributaria que se origina entre el sujeto activo, el cual en el Estado venezolano puede verse representado por el Poder Público nacional, estatal o municipal y el sujeto pasivo, ciertamente origina una situación jurídica compleja, por cuanto, este último tiene el deber no solo de soportar el pago del impuesto, que puede ser percibido por alguno de los tres (03) sujetos activos, sino que necesariamente tiene el deber de observar, identificar y cumplir los distintos deberes formales presentes en el Código Orgánico Tributario y en las demás leyes y normativas tributarias que creen impuestos o los desarrollen, en cada uno de los niveles político territoriales.

En tal sentido, esta situación jurídica operativamente supone para el sujeto pasivo una suerte de tarea titánica que tiene a bien desarrollar, debiendo no solo identificar los impuestos en los cuales ostenta la cualidad de contribuyente o responsable, sino que necesariamente debe observar en cada caso, cuáles son los deberes formales que debe cumplir y aplicar, con la finalidad de no incurrir en incumplimientos y ser sancionado por parte de estos sujetos activos.

Visto que, el sistema tributario, definido por Villegas (1992) como el “conjunto de tributos vigentes en un país en una determinada época” (p. 513), en Venezuela, es cada vez más amplio, debido a la creación de nuevos impuestos y la aplicación de normativas que persiguen desarrollar los impuestos ya creados, se observa con especial cuidado la necesidad de analizar los deberes formales que pesan sobre los sujetos gravados con el impuesto sobre la renta, por cuanto es un impuesto de carácter nacional, con una característica particular, que es la de someter a gravamen el enriquecimiento neto o renta obtenida en un período fiscal determinado.

Ahora bien, siendo que Venezuela en los últimos años se ha encontrado sumergida en una alta boracidad fiscal, una hiperinflación y otros fenómenos financieros, como la entrada en vigor de una flexibilización del control de cambio y una reactivación paulatina de la actividad económica, surge la interrogante si ¿verdaderamente los sujetos pasivos cuentan con un enriquecimiento neto que deba ser sometido a gravamen? Y en todo caso, ¿cuáles son los deberes formales que estos deben cumplir a propósito del Impuesto sobre la Renta?

Asimismo, genera importante preocupación conocer si: ¿las personas naturales bajo relación de dependencia, especialmente en instituciones que integran el Poder Público nacional, se encuentran obligadas al cumplimiento de los deberes formales que señalan las distintas normas tributarias?, saber si ¿su obligación se encuentra supeditada a los diferentes regímenes jurídicos que regulan su relación laboral o funcional?, o si ¿su sometimiento depende solo de la cantidad de renta percibida?

En ese orden de ideas y con la finalidad de delimitar el análisis de las interrogantes planteadas, se tomó para la presente investigación a los empleados de la Universidad de Los Andes, debido a que los mismos, se encuentran sometidos a distintos regímenes jurídicos, tales como: la Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras, aplicable al personal obrero, la Ley del Estatuto de la Función Pública, aplicable de manera transitoria al personal administrativo y técnico, debido a la mora legislativa de sancionar una Ley propia para los funcionarios universitarios y la Ley de Universidades, para el caso de los profesores e investigadores.

No obstante, por ser la Universidad de Los Andes, una institución que tiene su personal disgregado en distintas zonas geográficas, tales como; Mérida, Táchira y Trujillo, se considera adecuado limitar la investigación solo al municipio Libertador del estado Bolivariano de Mérida. Todo ello, nos lleva a realizar las siguientes interrogantes: ¿Cuáles son las normas que regulan el Impuesto sobre la renta?, ¿Las normas que regulan el Impuesto sobre la renta establecen deberes formales?, si es así, ¿Cuáles son los deberes formales correspondientes al Impuesto sobre la Renta?, además de la ley tributaria especial ¿Cuáles normas tributarias desarrollan los deberes

formales del Impuestos sobre la Renta?, ¿Qué sujetos se encuentran obligados al cumplimiento de los deberes formales del Impuesto sobre la Renta?, ¿Cuáles son los deberes formales que deben cumplir las personas bajo relación de dependencia que laboran o prestan servicios en la Universidad de Los Andes? Estas y otras interrogantes son las que pretende responder la presente investigación.

Objetivos de la investigación

En virtud de lo expuesto se establecieron como objetivos de la presente investigación los siguientes:

Objetivo General

Analizar los deberes formales de los empleados de la Universidad de Los Andes que declaran ISLR en el municipio Libertador del Estado Mérida.

Objetivos Específicos

1. Describir la naturaleza de los sujetos pasivos objeto de Impuesto Sobre la Renta.
2. Establecer los deberes formales del Impuesto Sobre la Renta que contempla la normativa tributaria venezolana.
3. Identificar el proceso de declaración de Impuesto Sobre la Renta a que están sujetos los empleados de la Universidad de Los Andes en el municipio Libertador del Estado Bolivariano Mérida.

Justificación de la Investigación

En el marco regulatorio venezolano, reviste de gran importancia conocer los distintos deberes formales que se deben cumplir y que pesan sobre los sujetos pasivos, especialmente aquellos que se encuentran bajo relación de dependencia, por diferentes razones, primero; porque el desconocimiento de sus deberes formales, podría originar que sean sancionados por la Administración tributaria nacional. Segundo; las multas por incumplimiento de sus deberes formales, debido a la última reforma del Código Orgánico Tributario, podrían tener un carácter confiscatorio, visto que, los montos de las mismas posiblemente serían mayores al enriquecimiento neto obtenido. Tercero; el conocer los deberes formales y las distintas normas que los contemplan, facilitaría la determinación del tributo y con una correcta planificación fiscal el cumplimiento efectivo de los mismos, y en el caso que corresponda, de la declaración y el pago correspondiente.

Asimismo, el cumplimiento efectivo por parte de las personas naturales, que prestan servicios bajo relación de dependencia en la Universidad de Los Andes, de sus deberes formales brinda al órgano recaudador, información que facilita sus facultades de fiscalización, control, determinación, verificación y recaudación de los distintos impuestos. La presente investigación constituye un valioso aporte teórico referencial respecto a los diferentes deberes formales que se encuentran configurados dentro del sistema tributario venezolano, con relación al Impuesto sobre la Renta que, servirá de insumo como antecedente para otros investigadores que quieran tratar la misma temática dentro del Impuesto sobre la Renta.

En razón de lo anteriormente expuesto, se considera que, la investigación tiene como norte una temática que resulta importante y necesaria, para los sujetos pasivos que hacen vida dentro del Estado venezolano, especialmente aquellos que prestan servicios a la Universidad de Los Andes, así como la Administración pública, puesto que, va en protección de sus intereses, al brindarles una herramienta que puede repercutir en una protección de su económica, así como del Estado en general, por cuanto al conocer los sujetos obligados propiamente, todas las obligaciones pecuniarias y no pecuniarias que deben cumplir, pueden realizarlas con mayor claridad y con menores complicaciones, lo cual beneficia la economía nacional.

De esta manera, esta investigación encuentra su justificación, en el hecho que, en Venezuela no son abundantes los trabajos de investigación de dogmática jurídica que abordan los aspectos del problema planteado, razón por la cual se ajusta a un estudio documental, siendo que desde un punto de vista social en Mérida, el estudio de los deberes formales de las personas naturales que poseen relación de dependencia con la Universidad de Los Andes, es de gran importancia tanto para estas, como para la Universidad y quienes tienen relaciones con estas, debido a que el cumplimiento de los referidos deberes formales repercute finalmente en las finanzas de cada uno de los sujetos involucrados en la relación.

Delimitación y Alcance de la Investigación

Delimitación

Debido a que, la investigación se basa en el estudio del derecho positivo venezolano y aplicable en el territorio de la República Bolivariana de Venezuela, en una interpretación acorde con la doctrina especializada y la legislación nacional correspondiente a la materia, a partir de lo establecido en el Código Orgánico Tributario, la Ley del Impuesto sobre la Renta y las demás normas tributarias de desarrollo correspondiente, se busca ahondar en el tema del cumplimiento de los deberes formales de los empleados de la Universidad de Los Andes, que declaran Impuesto sobre la Renta y que se encuentran ubicados geográficamente en el municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida, excluyendo del campo de análisis aquellos empleados de la Universidad de Los Andes, que además de los ingresos obtenidos bajo relación de dependencia posean otros ingresos correspondiente al cobro de Honorarios profesionales u otro concepto diferente al sueldo percibido como empleado público. Asimismo, aspectos relacionados con la tributación internacional escapan del espectro abordado por la presente investigación, por lo que, los deberes formales relacionados con los precios de transferencias en el impuesto sobre la renta o lo relacionado con los deberes formales que debe cumplir la Universidad de Los Andes,

no serán tratados en la presente investigación.

Alcance

La presente investigación tiene un alcance mixto: nacional; dado que su aplicación corresponde a una interpretación del marco regulatorio venezolano creado con ocasión del Impuesto sobre la Renta, como impuesto directo de tipo nacional, y local; en lo que respecta al cumplimiento de los deberes formales de los empleados de la Universidad de Los Andes, que declaran Impuesto sobre la Renta en el municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO II

MARCO TEORÍCO

El marco teórico se configura como una sección importante del trabajo de investigación, ya que permite hacer una consideración de los antecedentes relativos al tema abordado, así como a describir un conjunto de conceptos, teorías y argumentos que soportan la propuesta a desarrollar. En tal sentido Sabino (2007), expresa que la intensión del marco teórico no es otra que “encuadrar el problema de estudio en un conjunto de conocimientos previos a fin de brindar una guía para la indagación y puntualizar los conceptos con los cuales se trabajó” (p.48).

En tal sentido, este capítulo persigue presentar los aspectos teóricos que sirven de fundamento a la investigación relacionada con los deberes formales del impuesto sobre la renta, así como los conceptos, teorías y demás aspectos que soportan este tributo, de allí que la revisión documental realizada se verifique en las siguientes referencias:

www.bdigital.ula.ve

Antecedentes de la investigación

Para ubicar los antecedentes de la presente investigación se realizó una búsqueda de trabajos e investigaciones anteriormente realizadas en la temática del cumplimiento de los deberes formales del impuesto sobre la renta, así como del cumplimiento de los mismos realizado por las personas naturales bajo relación de dependencia, con especial atención en los empleados públicos, entre las que a continuación se citan:

Bracho, Cárdenas y Vergara (2020), su artículo científico se titula “Evaluación del cumplimiento de Deberes formales en Impuestos (I.S.L.R) e (I.V.A) en Thronson Internacional de Venezuela”, el objetivo de esta investigación era evaluar el cumplimiento de los deberes formales en materia de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado en la empresa Thronson Internacional de Venezuela, C.A, la metodología empleada fue una investigación documental descriptiva, con un diseño

no experimental, tipo transversal, empleando como instrumento el cuestionario, para ello se realizó la identificación de cada uno de los deberes formales que establecen las diferentes normativas tributarias, entre ellas, el Código Orgánico Tributario, la Ley de Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

La investigación presenta como resultados que la empresa Thronson Internacional de Venezuela, C.A, efectivamente cumple con los deberes formales de ambos tributos, establecidos en las diferentes normativas, recomendándose que se mantenga la supervisión del personal involucrado para así evitar incurrir en incumplimientos, que ocasionen la imposición de sanciones, fortaleciendo con ello el área tributaria de la empresa ante una fiscalización.

La referida investigación, permite identificar los diferentes deberes formales que deben cumplir las empresas y sus empleados, así como esquematizar dentro de las normas tributarias aquellos deberes formales establecidos con ocasión del Impuesto sobre la Renta.

Buitrago, Molina y Pérez (2017), su artículo científico se titula: “Normativa respecto de la Declaración de Impuesto sobre la Renta por Vía electrónica en Venezuela”, la presente investigación tiene como objetivo general indicar las diversas normativas que ordenan la presentación, declaración y pago del Impuesto sobre la Renta por vía electrónica en Venezuela, debido a que la Ley especial que crea el tributo no señala de manera expresa esta modalidad para su cumplimiento. La metodología empleada por los investigadores en el presente trabajo es de tipo cualitativa documental, bajo un diseño de tipo jurídico descriptivo.

La investigación tiene como resultado presentar una cronología que describe las distintas normas de desarrollo dictadas por la Administración tributaria nacional, vale decir, el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), por medio de las cuales se fue estableciendo el deber formal de realizar la presentación, declaración y pago del Impuesto sobre la Renta, a través de los medios electrónicos, iniciando en 2005, con la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0949 que señalaba este deber para los empleados públicos. Todo ello, se vincula con la presente investigación debido a que, permite identificar la evolución de

la normativa tributaria y determinar cómo se ha materializado el deber formal de declarar y pagar el Impuesto sobre la Renta, de manera electrónica en Venezuela.

Molina (2016), su trabajo especial de grado para optar al título de especialista en Derecho Tributario se titula “Implicaciones tributarias sobre la determinación de la renta de las personas naturales bajo relación de dependencia, con base en lo dispuesto en el Artículo 31 de la Ley de Reforma de la Ley de Impuesto Sobre La Renta”, la presente investigación tiene como objetivo general analizar la tributación sobre la renta de las personas bajo relación de dependencia, normalmente denominados asalariados, en un todo de acuerdo con lo previsto en la Ley de Impuesto sobre la Renta del año 2015.

La metodología empleada en la presente investigación es de tipo documental, con un diseño de investigación bibliográfico. Como resultado de esta investigación, se observa que, el autor concluye que la reforma realizada en el año 2015 a la Ley de Impuesto sobre la Renta, desconoce el fallo establecido y ratificado por la Sala Constitucional, con relación a la definición y conceptos que deben ser considerados para determinar el enriquecimiento neto de las personas naturales bajo relación de dependencia, indicando que para una correcta protección del salario, el legislador debió realizar una adecuación de la norma y permitir a los trabajadores aplicar costos y deducciones a su enriquecimiento neto.

La referida investigación, permite identificar con mayor claridad los aspectos normativos, tributarios y legales que rodean el actual trato que se les da a los enriquecimientos netos de las personas naturales bajo relación de dependencia.

Barrios (2015), su trabajo especial de grado para optar al título de especialista en Ciencias Contables se titula “Estrategias dirigidas a los contribuyentes para el puntual cumplimiento de los Deberes formales”. La presente investigación tiene como objetivo general determinar las estrategias para el puntual cumplimiento de los Deberes formales de los contribuyentes adscritos a la oficina Jurídico – Contable Rojas Barrios, ubicada en el Municipio Antonio Pinto Salinas del estado Mérida, la metodología utilizada en la presente investigación fue una descriptiva de campo.

La investigación arrojó como resultado que el principal problema radica en la falta de cultura tributaria, así como de un proceso que permita educar y lograr la toma de conciencia de los contribuyentes, para conocer los beneficios económicos que conlleva el correcto cumplimiento de los deberes formales, tanto para la Administración tributaria, por suponer una mejor recaudación, como para los contribuyentes al evitar la imposición de sanciones, que a su entender son injustas y violentan sus derechos.

Tapia (2014), su trabajo especial de grado para optar al título de Magister en Tributación y Derecho Empresarial, se titula “La asistencia técnica y las obligaciones tributarias de las personas naturales en relación de dependencia de la Universidad Técnica de Ambato”. La presente investigación tiene como objetivo general determinar el nivel de cumplimiento de las obligaciones tributarias, mediante la asistencia técnica a los contribuyentes en relación de dependencia, para orientarles acerca de sus derechos y deberes contenidos en la normativa tributaria.

La metodología de la investigación posee un enfoque mixto, cuantitativo y cualitativo, siendo una investigación de campo. Los resultados planteados por la investigación permiten identificar la deficiencia en el conocimiento tributario, por parte de las personas involucradas, existe una baja aceptación de los tributos, confusiones e incertidumbre entre los contribuyentes, debido a una escasa asistencia técnica como un recurso tecnológico, al que no tiene acceso el servidor universitario, lo que produce informalidad e incumplimiento en cuanto a las obligaciones tributarias, lo cual acarrea sanciones por parte del Servicio de Rentas Internas, destacándose que los empleados universitarios están conscientes de los significativos costos tanto económicos como de tiempo, que suponen incurrir en el incumplimiento de sus obligaciones, por lo que, es fundamental incorporar adelantos tecnológicos como una aplicación que optimice el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Bases Teóricas

Las Bases Teóricas de la presente investigación, comprenden las generalidades de los siguientes aspectos doctrinales: Sistema tributario venezolano, tipos de impuestos, definición del concepto de rentas, las distintas teorías que definen la renta, sistema de imposición de la renta, la definición del impuesto sobre la renta, sus características, los sujetos obligados al impuesto sobre la renta, determinación del tributo, enriquecimiento neto de las personas naturales bajo relación de dependencia, desgravámenes y los aspectos generales que rodean el régimen jurídico de los empleados de la Universidad de Los Andes.

Sistema Tributario Venezolano

El sistema tributario como se indicó en líneas anteriores ha sido definido por Villegas (1992) como el “conjunto de tributos vigentes en un país en una determinada época” (p. 513), comentando el referido autor que para estudiar un sistema tributario debe prestarse especial atención a dos (02) limitaciones, la espacial y la temporal:

La limitación espacial nos dice Villegas (1992) que responde a un aspecto geográfico, por cuanto “el sistema tributario debe estudiarse en relación a un país concreto”, si bien es cierto pueden existir similitudes entre países, regiones e imposiciones, cada país posee sus particularidades las cuales responden y son el “resultado de las instituciones jurídicas y políticas” (p. 513) de cada país, su estructura social, los recursos económicos que posee el país y la distribución que se le dé a los mismos.

Por su parte, al referirse Villegas (1992) a la limitación temporal, comenta que, el estudio del sistema tributario debe limitarse a “una época circunscrita”, explicando el autor que “el derecho debe seguir a la vida, ya que de lo contrario se convierte en algo hueco y carente de significado humano”, siendo una característica de las normas tributarias “su multiplicidad, variabilidad e inestabilidad”, por lo que para su estudio es necesario dotarla de un “contenido temporal completo” (p. 514).

Como consecuencia de lo anterior, se puede inferir que el sistema tributario venezolano, es aquel conjunto de tributos vigentes que tiene Venezuela, destacándose

que debido a la distribución político territorial que posee el país, encontraremos tributos de tipo nacional, estatal y municipal, siendo una competencia del Poder Público nacional, por disposición expresa de la Constitución en su artículo 156 numeral 13, la correspondiente armonización de las distintas potestades tributarias conferidas en los distintos niveles.

En ese sentido, encontramos que el Poder Público nacional, de acuerdo al artículo 156 numeral 12 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, posee un catálogo de tributos, así como una norma residual que le permite crear tributos que no se encuentren conferidos de manera expresa a los estados y municipios, destacándose el impuesto sobre la renta, entre uno de los múltiples impuestos de carácter nacional atribuidos a este Poder.

Tipos de Impuesto

Los impuestos son uno de los tipos de tributos establecidos en el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, los mismos tienen un carácter coercitivo, que responde a un hecho que es interpretado por el legislador como índice de capacidad económica, no obstante, existen distintos tipos de impuestos, siendo la clasificación histórica más relevante, aquella que los diferencia entre impuestos directos e indirectos.

La doctrina tributaria ha establecido distintas características para diferenciar los impuestos entre directos e indirectos, el autor Jarach (1985) por su parte, indica como una primera característica de los impuestos directos que son “aquellos que se recaudan periódicamente de contribuyentes registrados como tales” y los impuestos indirectos son “aquellos que se recaudan accidentalmente de personas no registradas”, destacando el autor que esta característica tiene el merito de presentar “absoluta claridad y facilidad de aplicación a todo el universo impositivo” (p. 258). No obstante, esta característica supone una intervención por parte de la Administración tributaria que debe facilitar las herramientas para el registro de los contribuyentes.

Por su parte Villegas (1992) comenta que, una característica para diferenciar los impuestos entre directos e indirectos es su exteriorización basándose en los hechos empleados por el legislador para configurar el impuesto, son exteorizaciones inmediatas aquellas que toman “situaciones objetivas” que manifiesten una capacidad contributiva, como el patrimonio o la obtención de ingresos, en estos casos estaremos en presencia de impuestos directos. Si por el contrario, el legislador basa la configuración en exteorizaciones mediatas como que solo “hacen presumir un determinado nivel de riqueza pero con un nivel de aproximación inferior a los casos de exteorización inmediata” (p. 77) vale decir, la compra o venta de bienes o servicios, estaremos ante un impuesto indirecto.

Otra característica que permite diferenciar ambos impuestos a saber de Jarach (1985) es la de considerar como directos aquellos que “son soportados efectivamente por los contribuyentes designados como tales por la ley, o sea que no se trasladan sobre otros sujetos” y como impuestos indirectos aquellos en los cuales surge el “contribuyente de *facto*, o sea aquel que en definitiva soporta la carga del impuesto al término de todos los procesos de traslación” (p. 259).

Renta

El término renta ha sido definido por la Real Academia Española (2022) como la “utilidad o beneficio que rinde anualmente algo, o lo que de ello se cobra”, otra definición atribuible a este término sugiere que es el “ingreso, caudal, aumento de la riqueza de una persona”. Una definición de orden jurídico tributario conferida por Jarach (1985) nos dice que, la renta es un equivalente “del concepto de ingreso neto global” y se refiere al “producto neto de una fuente determinada” (p. 472). De las definiciones planteadas se desprende que el término renta se refiere al ingreso, beneficio, ganancia o utilidad neta percibida por una persona a propósito de una determinada fuente, en un tiempo determinado.

Teorías conceptuales del término renta

La renta como concepto económico-financiero ha sido soportada en distintas teorías destacándose entre ellas tres, a saber: 1.- La fuente o renta-producto, 2.- El incremento patrimonial, y 3.- *Fisher*.

1.- Teoría de la fuente o renta-producto

La teoría de la fuente o renta-producto define a la renta como el producto neto periódico obtenido de una fuente permanente, deducidos los gastos en los que incurre el sujeto para producirlo y mantener intacta la fuente o producto. Esta teoría, nos indica Jarach (1985) establece que, el hecho revelador de la capacidad contributiva de un sujeto es “la renta que obtiene periódicamente, que demuestra el grado de su capacidad económica normal, excluyendo las ganancias ocasionales o eventuales que no fluyen regularmente al sujeto contribuyente” (p. 473).

Esta renta que se obtiene, a saber, de la teoría es un enriquecimiento o ganancia nueva, distinta del producto, fuente o capital, con lo cual, se presenta la diferencia entre renta y capital, explicando Villegas (1992) que, el capital es la propiedad o fuente durable capaz de producir la renta, vale decir, el capital es el árbol y la renta el fruto que produce (p. 533).

2.- Teoría del incremento patrimonial

La teoría del incremento patrimonial nos dice Villegas (1992) define a la renta como “todo ingreso que incrementa el patrimonio”, dándose así una concepción amplísima del término renta, por cuanto se incluyen en ella “no sólo los ingresos periódicos” (pp. 533 y 534) sino los ocasionales, como las plusvalías, legados, donaciones, ganancias por el juego entre otros. La diferencia entre ambas teorías, a saber del referido autor se desprende del hecho que, una (la fuente) toma únicamente

como renta aquel enriquecimiento nuevo obtenido de forma periódica de una fuente determinada, y la otra (incremento patrimonial) toma como renta todo ingreso recurrente u ocasional que produzca un incremento del patrimonio, quedando a discrecionalidad del legislador el poder someter a tributación especial las fuentes ocasionales de incremento patrimonial, por crear un impuesto sobre las sucesiones, el juego o incluso sobre el patrimonio propiamente dicho.

3.- Teoría de *Fisher*

La teoría de Fisher comenta Jarach (1985) define a la renta como “el flujo de servicios que los bienes de propiedad de una persona le proporcionan en un determinado período. Se trata pues, de la utilidad directa que los bienes proporcionan a su poseedor” (pp. 475 y 476), indistintamente si le pertenecían ya al sujeto o fueron obtenidos en el período correspondiente, por lo tanto, renta será además de los ingresos monetarios producto del trabajo o las ganancias por la fuente, la utilidad devengada por la propiedad o venta de los bienes del sujeto.

Son distintas las teorías que tienen como propósito definir la renta, no obstante, de las teorías planteadas se desprende que la teoría del incremento patrimonial a diferencia de las otras dos teorías, establece un trato más equitativo y justo al termino de renta como hecho revelador de capacidad contributiva, por cuanto no premia la obtención de ingresos ocasionales liberándolos del sometimiento impositivo del tributo, sino que somete a tributación tanto los ingresos producidos por el trabajo y la combinación del capital como los ingresos ocasionales.

Asimismo, es oportuno recordar que corresponde al legislador determinar al momento de configurar el tributo que debe entenderse como renta y por consiguiente, como hecho revelador de capacidad económica, estableciéndose así en Venezuela en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta, el cual será comentado *infra* en las Bases legales.

Sistema de imposición a la renta

El autor Jarach (1985) comenta que existen tres (03) tipos de sistemas de imposición a la renta, los cuales son: 1.- Sistema de impuesto real o cedular, 2.- Sistema de impuesto unitario y 3.- Sistema de impuesto mixto (p. 477).

1.- Sistema de impuesto real o cedular

El sistema de impuesto real o cedular comenta Jarach (1985) es aquel que somete a tributación la renta diferenciándola de acuerdo al tipo de ingreso del cual proviene, en este sistema el legislador realiza una clasificación de rentas, las cuales somete a un trato diferenciador aplicándoles un impuesto diferente a cada clase, evitándose así la compensación entre rentas, pérdidas o deducciones entre las distintas categorías.

Este sistema se caracteriza porque el legislador es quien decide que rentas someterá a gravamen, por lo cual, se establece un tratamiento fiscal diferenciado o desigual, que puede o no corresponder al esfuerzo personal del sujeto sometido a gravamen (p. 477).

2.- Sistema impositivo unitario

El sistema impositivo unitario a saber de Jarach (1985) es aquel que somete a tributación la totalidad de la renta obtenida por el sujeto, sin establecer un trato diferenciador entre los distintos ingresos, permitiéndoles a las personas la deducción en la totalidad de la renta, así como la aplicación de alícuotas progresivas de forma racional, por no encontrarse diferenciado el impuesto por cedulas. En ese sentido, se establece un impuesto único que grava la renta, con lo cual se exige que sea gravada tanto la renta de fuente territorial como la de fuente extraterritorial, no obstante, el alcance del impuesto puede ser configurado por el legislador para solo gravar la fuente territorial (pp. 478 y 479).

3.- Sistema impositivo mixto

El sistema de imposición mixto comenta el autor Jarach (1985) tiene como propósito establecer un sistema de imposición cedular junto a un impuesto complementario que sea aplicado a la totalidad de la renta, en ese sentido, se establece un trato diferenciador por cedulas y seguidamente un impuesto complementario con alícuotas progresivas, con la finalidad de paulatinamente pasar a un sistema unitario de la renta personal (p. 479). Una característica de este tipo de sistemas de imposición al igual que el cedular es que se establece un trato diferenciador a las rentas dependiendo del ingreso o fuente del que se trate.

Este tipo de sistema estuvo vigente en Venezuela en la primera Ley de Impuesto sobre la Renta de 1942, en la cual el legislador presento una tabla con nueve (09) tipos de ingresos los cuales se encontraban sometidos a tasas distintas que iban desde el uno por ciento (1%) hasta el diez por ciento (10%) para el caso de los ingresos ocasionales obtenidos por premios de loterías o ganancias fortuitas. Asimismo, esta ley establecía un impuesto complementario que se aplicaba a todas las rentas ubicadas en las cedulas, este sistema fue sustituido progresivamente con la entrada en vigencia de las reformas de la ley de 1966 y las subsiguientes, hasta que en 1978 se abandonó el sistema impositivo cedular.

No obstante, en el caso del impuesto sobre la renta en Venezuela, se aprecia que si bien es cierto se abandonó el sistema de imposición cedular, no se estableció un sistema impositivo unitario, personal y progresivo, sino que se adoptó otra forma de sistema impositivo mixto, debido a que se somete a tributación la renta neta global de los sujetos obligados, pero se mantiene un trato diferente para las rentas de fuente salarial, estableciendo así para el empleador el deber de retener en la fuente una porción del impuesto sobre la renta de los contribuyentes (Jarach 1985, pp. 479 y 480).

Impuesto sobre la Renta

El impuesto sobre la renta en Venezuela visto los aspectos que rodean la definición de renta y los sistemas impositivos de este tributo se puede definir como, el impuesto directo, general, personal, periódico y progresivo que se establece sobre la renta neta, vale decir, el incremento patrimonial de los sujetos obligados, luego de imputarles las erogaciones correspondientes a los costos, deducciones, desgravámenes y demás conceptos establecidos en la Ley especial.

De la definición planteada, se pueden extraer las siguientes características: 1.- Es un impuesto directo, 2.- Es un impuesto general, 3.- Es un impuesto personal, 4.- Es un impuesto periódico y 5.- Es un impuesto progresivo.

1.- Impuesto directo

El impuesto sobre la renta es un impuesto directo por cuanto recae sobre el enriquecimiento neto de las personas; tanto físicas como jurídicas, con lo cual busca gravar la manifestación de capacidad económica sobre el sujeto que la ostenta, sin que sea en principio posible su traslación a terceros, permitiendo la recaudación en los contribuyentes registrados ante la Administración tributaria nacional.

2.- Impuesto general

Es un impuesto general debido a que grava a la totalidad de sujetos que, de acuerdo a las condiciones establecidas por el legislador, obtengan en el período fiscal un incremento patrimonial. Asimismo, se aprecia que, este tributo grava la renta neta global de los sujetos obligados, sometiendo a tributación el incremento patrimonial neto de las personas, bien sean de fuente territorial como las de fuente extraterritorial.

No obstante, es oportuno comentar que, si bien se trata de un impuesto general, en el caso de los enriquecimientos de sujetos obligados a servicios personales bajo relación de dependencia, no se caracteriza por gravar la totalidad de los ingresos ocasionales o accidentales.

Debido a que, la Sala Constitucional en uso de su jurisdicción normativa en criterio expresado en la sentencia N° 301 de fecha 27 de febrero de 2007, aclarado en la sentencia N° 390 de fecha 09 de marzo de 2007 y reiterado en la sentencia N° 673 de fecha 02 de agosto de 2016, interpreto y modificó el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, señalando así que no es considerado renta o enriquecimiento neto para las personas bajo relación de dependencia “las percepciones de carácter accidental, las derivadas de la prestación de antigüedad y las que la Ley considere que no tienen carácter salarial”.

3.- Impuesto personal

Este impuesto es personal habida cuenta que el legislador determina de manera objetiva el sujeto sobre el cual recae la obligación tributaria.

4.- Impuesto periódico

Por tratarse el impuesto sobre la renta de un impuesto que grava la manifestación de capacidad económica representada en el incremento del patrimonio, es lógico sospechar que se trate de un impuesto periódico, por cuanto, para el establecimiento de la variación patrimonial es necesario que el sujeto obligado perciba un ingreso que a razón del legislador ocasione el incremento patrimonial dentro de un período de tiempo. No obstante, su periodicidad no se encuentra solo sujeta a este hecho cierto, sino que el legislador en la configuración del tributo estableció que el mismo sea recaudado de forma anual, estableciendo que el mismo será de doce (12) meses, empleando como período fiscal el año calendario.

5.- Impuesto progresivo

Es un impuesto de tipo progresivo por cuanto dentro del articulado de su normativa se establecen reglas que tienen como propósito gravar en mayor medida a

aquellos que manifiesten una mayor capacidad económica, estableciendo el legislador un trato distinto a razón de manifestaciones económicas distintas, que se materializa en la incorporación de unas tablas de acuerdo a los enriquecimientos netos con alícuotas de tipo progresivas.

Definiciones de sujetos pasivos

Los sujetos pasivos como se puede inferir de líneas anteriores, son aquellos sujetos sobre los cuales recae el deber de coadyuvar con el financiamiento de los fines del Estado por medio del cumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en la ley, bien sea en calidad de contribuyentes o responsables, en un todo de acuerdo con el Código Orgánico Tributario. No obstante, en el sistema tributario venezolano el legislador en cada ley especial tributaria establece una clasificación particular dirigida a determinar aquellos sujetos obligados a las prestaciones tributarias de cada impuesto, con lo cual, como comenta Andara (2018) se puede distinguir una subclasificación (p. 105) en cada ley que sigue los aspectos generales establecidos en el precepto 19 del Código Orgánico Tributario.

1.- Contribuyentes

El contribuyente es definido por Villegas (1992) como “el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio”, vale decir, los sujetos sobre los cuales se constata la realización del hecho que origina la obligación tributaria.

2.- Responsables

Los sujetos pasivos calificados como Responsables son sujetos que por disposición expresa de la ley deben asumir las obligación tributaria de pagar el tributo,

con la finalidad para Atencio (2015) que se pueda garantizar para la Administración tributaria la recaudación y pago de los tributos originados por el contribuyente (p. 144).

Esta situación es justamente la que diferencia la clasificación de los sujetos pasivos de contribuyentes y responsables, por cuanto a saber de Valdés (1996) “el contribuyente es responsable por una deuda propia, y el responsable por una deuda ajena” (p. 313). Estos se pueden clasificar en responsables directos y responsables solidarios:

A.- Responsable directo

Son responsables directos los agentes de retención y percepción. El Agente de retención es definido por Villegas como “un deudor (...) o alguien que, por su función pública, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario” propiedad del contribuyente “o que éste debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad [y obligación] de amputar la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo”.

Por su parte, el Agente de percepción el referido autor lo define y contrapone con el Agente de retención por ser “aquel que por su profesión, oficio, actividad o función, está en una situación tal que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco” (p. 263).

Sobre esta categoría de sujetos pasivos responsables el autor Sol (2015) advierte que son “siempre designados por ley en cumplimiento del principio de reserva legal, que quedan obligados a realizar retenciones impositivas o percepción de tributos que podrán tener carácter definitivo o a cuenta de un tributo que resulte mayor” (pp. 176 y 177), esta designación realizada por la ley o por la Administración tributaria nacional en los casos que es autorizada se realiza tomando en cuenta la relación legal o contractual que tienen los Agentes de retención o percepción con el contribuyente.

En tal sentido, comenta la autora Moreno de Rivas (2002) que cuando el Agente de retención retiene el tributo “el contribuyente queda liberado frente al fisco acreedor

en virtud de que ha pagado a la persona designada por éste” (p. 275), correspondiendo ahora dicha obligación al agente designado.

No obstante, en los casos que los Agentes de retención o percepción no realicen la retención o percepción a la que se encuentran obligados, su responsabilidad será solidaria junto al contribuyente, caso en el cual la Administración tributaria puede a saber de Moreno de Rivas (2015) “constreñir tanto al contribuyente como al agente por el pago de la cantidad que ha debido ser retenida o percibida” (p. 275).

B.- Responsable solidario

Son responsables solidarios además de los Agentes de retención y percepción cuando no realicen las retenciones o percepciones a las que se encuentran obligados, los sujetos señalados en el artículo 28 del Código Orgánico Tributo.

Los supuestos de responsabilidad solidaria establecidos en el referido precepto para las personas señaladas obedece según comenta Moreno de Rivas (2002) a una “responsabilidad por administración” que se encuentra asignada “por la ley en atención a unas funciones o facultades que colocan al sujeto responsable frente a decisiones que [se presume] inciden en la obligación tributaria del sujeto administrado o representado”, la cual “debe ser consecuencia de la falta de diligencia en el ejercicio de esas facultades” (p. 276).

Determinación

La determinación del tributo ha sido definida por Villegas (1992) como el “acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria (*andebeatur*)”, así como, “quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (*quantum debeatur*)” (p. 329). Asimismo, este concepto comenta Perulles (1961) puede ser definido como “el acto o serie de actos necesarios para la constatación y valoración de los diversos elementos

constitutivos del impuesto, con la consiguiente aplicación del tipo de gravamen correspondiente, que conduce a la concreta fijación de la obligación tributaria” (p. 365).

De las definiciones planteadas se desprende la importación de este acto, por cuanto permite la valoración y aplicación de los supuestos regulados en la norma en cada caso particular, con el propósito que el obligado tributario, conozca el monto pecuniario con el cual efectivamente contribuirá con el gasto público, vale decir, el monto adeudado al Estado por concepto de impuesto.

La determinación como acto dirigido a precisar la existencia de una deuda tributaria a favor del Estado como se indicó *supra*, puede clasificarse de acuerdo al sujeto que la realiza. En ese sentido, dentro del Estado venezolano puede ser de cuatro tipos, a saber; 1.- Determinación tributaria de oficio, 2.- Determinación tributaria por el sujeto pasivo o particular, 3.- Determinación tributaria mixta, y 4.- Determinación tributaria judicial.

1.- La determinación tributaria de oficio

www.bdigital.ula.ve

La determinación tributaria de oficio o también denominada determinación administrativa se presenta como la determinación primaria, por ser aquella practicada propiamente por la Administración tributaria con la finalidad de poner en conocimiento al sujeto obligado de la existencia de una deuda a favor del ente acreedor. Esta determinación es definida por Villegas (1992) como aquella que “practica el fisco, ya sea por estar así ordenado en la ley este procedimiento o por otras circunstancias” (p. 339), entre las cuales se encuentra el no haber el sujeto obligado en los casos establecidos por la ley presentado la declaración en el tiempo oportuno o siguiendo las exigencias establecidas en la ley.

Asimismo, otras circunstancias que originan la determinación tributaria de oficio son que el sujeto obligado no presentó los datos exigidos por la Administración tributaria en el tiempo oportuno o que incluso hubiere presentado la declaración y los datos exigidos por la Administración tributaria, pero la determinación fuere impugnada. Si bien es cierto, este tipo de determinación tributaria era la mayormente

empleada por los Estados para colocar en conocimientos a sus contribuyentes de la deuda a favor del ente acreedor, así como, el *quatum* a pagar por la misma, en la actualidad es solo empleada de forma accidental o eventual.

2.- La determinación por el sujeto pasivo o particular

La determinación tributaria por el sujeto pasivo, también llamada autodeterminación o autoliquidación ha sido definida por Fernández (1995) como el “acto realizado por el particular, en cumplimiento del deber de autoliquidar, por el que manifiesta su voluntad proponiendo a la Administración una determinada cuantía de su prestación tributaria por él calculada, y para cumplirla en tal cantidad”, planteándose así una relación de colaboración del particular con la Administración, en la cual el sujeto pasivo “va a realizar todas aquellas operaciones de interpretación, valoración y cálculo necesarias para la cuantificación de la obligación tributaria derivada de los hechos imposables declarados por el mismos” (p. 26).

En el caso de esta determinación tributaria a saber de Pérez (2013) “el sujeto no sólo pone en conocimiento de la Administración los hechos necesarios para determinar la deuda tributaria y su cuantía”, sino que en el mismo acto el particular “incluye el resultado de las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para calcular el importe de la deuda, que es el punto final de la autoliquidación” (p. 283).

Este tipo de determinación más que un acto pasa a ser una manifestación voluntaria de reconocimiento de los hechos determinados en la ley, en el cual se realizan las operaciones necesarias para cuantificar el monto de la deuda con fines a determinar si existió o no la deuda, y si existió el monto a pagar, razón por la cual recibe el término de autoliquidación.

3.- La determinación mixta

La determinación mixta a saber de Villegas (1992) es el tipo de determinación que “efectúa la administración con la cooperación del sujeto pasivo”. En este caso, “el

sujeto pasivo aporta los datos que le solicita el fisco, pero quien fija el importe a pagar es el órgano fiscal, no el sujeto pasivo” (p. 338), en el marco regulatorio venezolano esta determinación es la aplicada principalmente en las aduanas.

4.- La determinación judicial

La determinación tributaria judicial, es un tipo de determinación reconocida en Venezuela y procede en los casos en los cuales se realiza una impugnación por parte del sujeto pasivo contra la determinación de oficio realizada por la Administración tributaria nacional, en uso de sus facultades. A saber, de Andara (2013) el órgano jurisdiccional tiene la competencia no solo de “revisar la legalidad del acto impugnado, sino también modificarlo y decidir sobre el asunto debatido. De esta manera denota un carácter tanto revisor como justicial que encuentra expresión en Venezuela a través del Recurso Contencioso Tributario” (p. 24) previsto en el artículo 286 Código Orgánico Tributario, trasladándose en este caso al Juez, la facultad para determinar la deuda tributaria.

Deberes formales

Los Deberes formales han sido definidos por Lago (1998) como el conjunto de “deberes de hacer, no hacer o soportar que las leyes tributarias establecen como instrumento necesario para la aplicación de los tributos y que presentan como característica común el no consistir en prestaciones de dar dinero” (p. 47), estos deberes pueden o no encontrarse relacionados directamente con la obligación tributaria de pagar un tributo, por cuanto son establecidos por la ley con la intención de garantizar la aplicación de la normativa tributaria por parte del sujeto pasivo y facilitar con ello las actividades de la Administración tributaria.

La intención a la que se hace referencia se puede distinguir en otra definición de los deberes formales, realizada por Jarach (1985) que los considera como aquellas “obligaciones que la ley o las disposiciones reglamentarias y; aun las autoridades de

aplicación de las normas fiscales, por delegación de la ley impongan a contribuyentes, responsables o terceros para colaborar con la administración en el desempeño de sus cometidos” (p. 424), con lo cual se desprende que las prestaciones de hacer, no hacer o soportar establecidas a propósito de la aplicación de las distintas normativas tributarias, se encuentran orientadas a garantizar la actuación de la Administración tributaria tanto para la materialización, cuantificación, determinación o liberación de la obligación tributaria, como para establecer mecanismos a favor de esta, que permitan realizar sus facultades de control, fiscalización, verificación y determinación del tributo.

Empleados públicos de la Universidad de Los Andes

Los funcionarios o empleados públicos han sido definidos por Lares (2001) como “los individuos que, en razón de nombramiento de autoridad competente o de otro medio de derecho público, participan en el ejercicio de funciones públicas, al servicio de las entidades públicas estatales” (p. 360). De la definición planteada se aprecia que, son empleados públicos, aquellas personas que, por disposición de un acto administrativo de derecho público, prestan sus servicios bajo relación de dependencia, dentro de la Administración pública, sin importar la entidad territorial a la que pertenezca.

Con relación a los elementos que integran la definición planteada, el referido autor establece las siguientes consideraciones:

- 1.- El ingreso a la Administración pública debe ser mediante “nombramiento de la autoridad competente, de elección popular ... o por otro sistema autorizado por la ley”,
- 2.- El empleado público debe participar en el ejercicio de funciones públicas,
- 3.- Debe encontrarse al servicio de una persona pública, vale decir, la República, un Estado, un Municipio o un Instituto Autónomo (pp. 360 y 361).

De los elementos y la definición planteada se infiere que los distintos individuos que se encuentran bajo relación de dependencia dentro de la Universidad de Los Andes, ostentan la figura de empleados públicos, debido a que:

- 1.- Ingresaron debido al nombramiento de la autoridad competente, siguiendo los requisitos establecidos en los distintos regímenes jurídicos aplicables,
- 2.- Prestan sus servicios para que se realice y desarrolle una actividad pública, como lo es la educación,
- 3.- Se encuentran al servicio de la Universidad de Los Andes, que dentro de la organización de la Administración pública recibe el carácter de Instituto autónomo.

Ahora bien, los distintos empleados que prestan sus servicios dentro de la Universidad de Los Andes, como se indicó en líneas anteriores, ven sus actividades constreñidas a distintos regímenes jurídicos, siendo el caso que aquellas personas que ocupen cargos de obrero, se encuentran obligados al ámbito de aplicación de la Ley Orgánica del Trabajo, de los Trabajadores y las Trabajadoras, quienes ocupen cargos como personal administrativo o técnico, se encuentran sujetos a la aplicación de la Ley del Estatuto de la Función Pública y quienes ostenten el cargo de profesor o investigador se encuentran sometidos a la Ley de Universidades.

Ahora bien, las distintas normas encuentran su razón de ser, en el hecho cierto que hasta la presente fecha la Asamblea Nacional desde la entrada en vigencia de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, no se ha ocupado de desarrollar un marco regulatorio único que reúna al personal directivo, académico, docente, administrativo y de investigación de las Universidades nacionales.

Asimismo, se aprecia que la Universidad de Los Andes, además de los regímenes indicados a suscrito diferentes convenciones colectivas y ha sido objeto de imposición de convenciones colectivas únicas a nivel nacional, con lo cual se evidencia un marco regulatorio amplísimo aplicable a los distintos empleados públicos de la Universidad de Los Andes.

Bases Constitucionales y Legales

Como bases legales se referirán las siguientes:

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela

Dentro de la Constitución nacional se resaltan los siguientes principios tributarios:

Principio de igualdad tributaria: Se encuentra en el artículo 21 que señala que: *“Todas las personas son iguales ante la ley...”* de lo cual se aprecia que, el constituyente no establece discriminación alguna, señalando una igualdad de derecho que debe ser entendida como el sometimiento de todas las personas a las distintas normas.

Principio de generalidad tributaria: tipificado en el artículo 133, mencionado *supra*, el cual establece que *“toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos, mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”*.

Principio de Capacidad Contributiva, de Progresividad, de la Recaudación Eficiente, de Protección de la Economía Nacional y de Elevación del Nivel de Vida de la Población: los cinco (05) principios se encuentran señalados en el artículo 316 el cual establece que:

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.

Principio de Legalidad y de No Confiscatoriedad, los cuales se encuentran señalados en el artículo 317 que dispone: *“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 efectos confiscatorios”*.

Código Orgánico Tributario

Es la norma orgánica de carácter nacional que agrupa las distintas disposiciones comunes aplicable a todos los tributos y tiene carácter supletorio cuando las distintas leyes especiales en materia tributaria presenten vacíos, tal como lo señala su artículo 1. Asimismo, el artículo 3 del referido Código dispone que:

Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código las siguientes materias:

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

Con lo cual se materializa el principio de legalidad tributaria. Por su parte el artículo 13 dispone cuales son los distintos sujetos que integran la relación jurídico tributaria, señalando que: *“La obligación tributaria surge entre el Estado, en las distintas expresiones del Poder Público”,* vale decir, Nacional, estatal y municipal y *“los sujetos pasivos, en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales”.*

Clasificación general de los sujetos pasivos

Como señala el artículo 19 del Código Orgánico Tributario los sujetos pasivos son clasificados y diferenciados por el legislador en calidad de contribuyentes y responsables.

1.- Contribuyentes

El contribuyente es definido en el artículo 22 del Código Orgánico Tributario como *“los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible”*, vale decir, los sujetos sobre los cuales se constata la realización del hecho que origina la obligación tributaria, estableciendo el referido precepto que esta condición puede recaer sobre:

- 1.- Las personas naturales, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado,
- 2.- Las personas jurídicas y demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho,
- 3.- Las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional, vale decir, las entidades sin personalidad jurídica.

Asimismo, continua el Capítulo III del Código Orgánico Tributario confiriendo la calidad de contribuyente a una serie de sujetos tomando en consideración determinadas causas, en ese sentido el artículo 24 señala que *“los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido serán ejercidos o, en su caso, cumplidos por el sucesor a título universal, sin perjuicio del beneficio de inventario. Los derechos del contribuyente fallecido transmitido al legatario serán ejercidos por éste”*, con lo cual se establece para los sucesores, tanto en calidad de heredero como de legatario el calificativo de contribuyentes por los derechos del contribuyente fallecido.

Retomando el artículo 24 del Código Orgánico Tributario el legislador señala que *“en los casos de fusión, la sociedad que subsista o resulte de la misma asumirá cualquier beneficio o responsabilidad de carácter tributario que corresponda a las sociedades fusionadas”*, otorgándole la calidad de contribuyente a la persona jurídica que resulte de una fusión por reconocer el legislador que esta recibe el patrimonio, que comprende tanto los derechos como las obligaciones, entre ellas las obligaciones tributarias de la sociedad absorbida o la extinguida.

2.- Responsables

Los sujetos pasivos calificados como Responsables son definidos en el artículo 25 del Código Orgánico Tributario como *“los sujetos pasivos que, sin tener el carácter*

de contribuyente, deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes”, reconociendo el Código Orgánico Tributario en su artículo 26 para el responsable que paga la deuda tributaria ajena el derecho de reclamar del contribuyente la cantidad pagada.

El Código Orgánico Tributario establece una subclasificación entre los sujetos pasivos en calidad de responsables y los clasifica en responsables directos y solidarios.

A.- Responsable directo

Son responsables directos por disposición del artículo 27 del Código Orgánico Tributario las personas designadas *“por la ley o por la Administración previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente”,* conocidos como Agentes de retención o percepción, señalando el referido precepto 27 que, en los casos que dicha relación sea producto de una actividad privada los agentes *“no tendrá el carácter de funcionario público”*.

Asimismo, el artículo 27 continúa señalando para los agentes que una vez *“efectuada la retención o percepción el agente será el único responsable ante el fisco”,* configurándose su responsabilidad como sustituto del contribuyente ante la Administración tributaria nacional, correspondiendo ahora dicha obligación al agente designado. No obstante, señala el referido precepto 27 que, en los casos que los Agentes de retención o percepción no realicen la retención o percepción a la que se encuentran obligados, su responsabilidad será solidaria junto al contribuyente.

B.- Responsable solidario

Son responsables solidarios además de los Agentes de retención y percepción cuando no realicen las retenciones o percepciones a las que se encuentran obligados, los sujetos señalados en el artículo 28 del Código Orgánico Tributo por lo tributos,

multas y accesorios “derivados de los bienes que administren, reciban o dispongan” las siguientes personas:

- 1.- “Los padres, los tutores y los curadores de los incapaces y de herencias yacentes”,
2. “Los directores, gerentes, administradores o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida”,
- 3.- “Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos o unidades económicas que carezcan de personalidad jurídica”,
- 4.- “Los mandatarios, respecto de los bienes que administren o dispongan”,
- 5.- “Los síndicos y liquidadores de las quiebras; los liquidadores de sociedades, y los administradores judiciales o particulares de las sucesiones; los interventores de sociedades y asociaciones”.
- 6.- “Los socios o accionistas de las sociedades liquidadas”, y
- 7.- “Los demás que conforme a las leyes así sean calificados”.

Los supuestos de responsabilidad solidaria establecidos en el referido precepto “se limitará al valor de los bienes que se reciban, administren o dispongan”. Asimismo, el artículo 29 del Código Orgánico Tributario, establece como responsables solidarios a los “adquirentes de fondos de comercio, así como los adquirentes del activo y del pasivo de empresas o entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella”, todo ello para evitar que, en las operaciones o acuerdos de reestructuración empresarial que se realicen entre personas jurídicas se desconozcan las obligaciones tributarias a favor de la Administración tributaria nacional.

En tal sentido, finaliza el artículo 29 del referido Código señalando que “la responsabilidad establecida en este artículo estará limitada al valor de los bienes que se adquieran, a menos que el adquirente hubiere actuado con dolo o culpa grave”, continuando el precepto señalando que la Administración tributaria nacional durante el lapso de un (1) año contado a partir de la comunicación de las operaciones “podrá requerir el pago de las cantidades por concepto de tributos, multas y accesorios

determinados, o solicitar la constitución de garantías respecto de las cantidades en proceso de fiscalización y determinación”.

Determinación de oficio

El Código Orgánico tributario señala dos (02) tipos de determinaciones de oficio, aquella que se realiza sobre base cierta y aquella que se realiza sobre base presuntiva, a saber:

A.- Determinación sobre base cierta

La determinación tributaria de oficio sobre base cierta a tenor de lo dispuesto en el artículo 141 del Código Orgánico Tributario es aquella que practica la Administración tributaria *“con apoyo en todos los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos imposables”*, entre los elementos que permitirán a la Administración tributaria nacional realizar la referida determinación se encuentran; la colaboración del sujeto pasivo en la presentación de los documentos, soportes y demás elementos contables que soporten sus operaciones, así como la realización de los procedimientos de control administrativo que esta realice con la debida colaboración del obligado tributario.

B.- Determinación sobre base presuntiva

La determinación tributaria de oficio sobre base presuntiva, como su nombre lo sugiere es aquella que practica la Administración tributaria nacional sobre hechos o indicios que sugieren la presencia de un hecho imponible, en tal sentido el artículo 141 del Código Orgánico Tributario señala que se aplica *“en mérito de los elementos, hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión con el hecho imponible permitan determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria”*.

No obstante, el empleo de este sistema tiene un carácter excepcional y cuando concurren determinados supuestos, entre los cuales el artículo 142 *eiusdem* señala que el contribuyente o responsable se oponga u obstaculice el inicio o desarrollo de los procedimientos de fiscalización llevados por la Administración tributaria nacional.

Otros supuestos para que proceda la determinación de oficio sobre base presunta es que el sujeto pasivo lleve “*dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido*”, no se colabore con la Administración tributaria nacional en la presentación de los “*libros y registros de la contabilidad, la documentación comprobatoria, o no*” se proporcione la información relativa a “*las operaciones registradas*”, o se incurra en irregularidades en el registro de las operaciones que soporten las actividades económicas llevadas por los sujetos obligados.

Deberes formales

El artículo 155 señala que tanto los contribuyentes, como responsables y terceros:

Están obligados a cumplir con los deberes formales relativos a las tareas de fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y, en especial, deberán:

1. *Cuando lo requieran las leyes o reglamentos:*
 - a. *Llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados, referentes a actividades y operaciones que se vinculen a la tributación y mantenerlos en el domicilio o establecimiento del contribuyente y responsable.*
 - b. *Inscribirse en los registros pertinentes, aportando los datos necesarios y comunicando oportunamente sus modificaciones.*
 - c. *Colocar el número de inscripción en los documentos, declaraciones y en las actuaciones ante la Administración Tributaria, o en los demás casos en que se exija hacerlo.*
 - d. *Solicitar a la autoridad que corresponda permisos previos o de habilitación de locales.*
 - e. *Presentar, dentro del plazo fijado, las declaraciones que correspondan.*

2. Emitir los documentos exigidos por las leyes tributarias especiales, cumpliendo con los requisitos y formalidades en ellas requeridos.
3. Exhibir y conservar en forma ordenada, mientras el tributo no esté prescrito, los libros de comercio, los libros y registros especiales, los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos impositivos.
4. Contribuir con los funcionarios autorizados en la realización de las inspecciones y fiscalizaciones, en cualquier lugar, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos, buques, aeronaves y otros medios de transporte.
5. Exhibir en las oficinas o ante los funcionarios autorizados, las declaraciones, informes, documentos, comprobantes de legítima procedencia de mercancías, relacionadas con hechos impositivos, y realizar las aclaraciones que les fueren solicitadas.
6. Comunicar cualquier cambio en la situación que pueda dar lugar a la alteración de su responsabilidad tributaria, especialmente cuando se trate del inicio o término de las actividades del contribuyente.
7. Comparecer ante las oficinas de la Administración Tributaria cuando su presencia sea requerida.
8. Dar cumplimiento a las resoluciones, órdenes, providencias y demás decisiones dictadas por los órganos y autoridades tributarias.

Ley de Impuesto sobre la Renta

Renta

Los sistemas tributarios en general, han ido evolucionando y adaptando el concepto de renta a su realidad económica, en el caso de Venezuela la Ley de Impuesto sobre la Renta toma la teoría del incremento patrimonial para definir lo que debe entenderse por renta y la equipara al concepto de enriquecimiento neto, estableciendo en su artículo 4 que “son enriquecimientos netos los incrementos de patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos” por la ley.

Clasificación particular de los sujetos pasivos de la Ley de Impuesto sobre la Renta

El artículo 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, señala que se encuentran sujetos al impuesto sobre la renta:

- a. Las personas naturales.*
- b. Las compañías anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada.*
- c. Las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, las comunidades, así como cualesquiera otras sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho.*
- d. Los titulares de enriquecimientos provenientes de actividades de hidrocarburos y conexas, tales como la refinación y el transporte, sus regalistas y quienes obtengan enriquecimientos derivados de la exportación de minerales, de hidrocarburos o de sus derivados.*
- e. Las asociaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades jurídicas o económicas no citadas en los literales anteriores.*
- f. Los establecimientos permanentes, centros o bases fijas situados en el territorio nacional.*

Asimismo, el legislador establece que determinadas figuras jurídicas, verán su incremento patrimonial sometido a este tributo, aplicándoseles un trato similar al de las personas naturales o jurídicas, empleando para ello el legislador el término de “asimilados” y desarrollándolos en los distintos párrafos que contiene el artículo 7 *eiusdem*, a saber:

Parágrafo Primero: A los fines de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, las herencias yacentes se considerarán contribuyentes asimilados a las personas naturales; y las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita por acciones y las civiles e Irregulares o de hecho que revistan la forma de compañía anónima, de sociedad de responsabilidad.

Parágrafo Segundo: En los casos de contrato de cuentas en participación, el asociante y los asociados estarán sometidos al régimen establecido en el presente artículo; en consecuencia, a los efectos del gravamen, tales contribuyentes deberán computar dentro de sus respectivos ejercicios anuales la parte que les corresponda en los resultados periódicos de las operaciones de la cuenta.

Parágrafo Tercero: A los fines de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley se entenderá que un sujeto pasivo realiza operaciones en la República Bolivariana de Venezuela por medio de establecimiento permanente, cuando directamente o por medio de apoderado, empleado o representante, posea en el territorio venezolano cualquier local o

lugar fijo de negocios, o cualquier centro de actividad en donde se desarrolle, total o parcialmente, su actividad o cuando posea en la República Bolivariana de Venezuela una sede de dirección, sucursal, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos; obras de construcción, instalación o montaje, cuando su duración sea superior a seis meses, agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre o por cuenta del sujeto pasivo, o cuando realicen en el país actividades referentes a minas o hidrocarburos, explotaciones agrarias, agrícolas, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales o realice actividades profesionales, artísticas o posea otros lugares de trabajo donde realice toda o parte de su actividad, bien sea por sí 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.

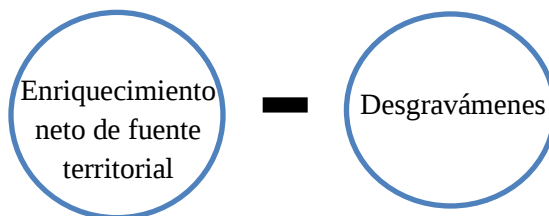
Tendrán el tratamiento de establecimiento permanente las bases fijas en el país de personas naturales residentes en el extranjero a través de las cuales se presten servicios personales Independientes. Constituye base fija cualquier lugar en el que se presten servicios personales Independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros, y las profesiones Independientes.

Enriquecimiento neto

El impuesto sobre la renta, por tratarse de un impuesto complejo cuya materialización grava el incremento patrimonial anual obtenido por el contribuyente, trae como consecuencia la necesidad de calcular cuándo se está en presencia real de un incremento patrimonial, vale decir, cuando el enriquecimiento obtenido por el sujeto obligado dentro del período fiscal debe ser sometido a gravamen.

El legislador en la configuración del impuesto sobre la renta estableció una fórmula en el encabezado del artículo 4 de su Ley que permite determinar esta situación, la cual nos dice que “*son enriquecimientos netos los incrementos de patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos*” en esta ley.

Para mitigar el impuesto aplicable a las personas naturales, el legislador ha dejado de gravar determinados ingresos y ha establecido la posibilidad de imputar determinados gastos por considerar que los mismos se encuentran destinados a la satisfacción de necesidades básicas o fundamentales, estableciendo en los artículos 57 y 58 una serie de desgravámenes aplicable a los enriquecimientos neto de fuente territorial de las personas naturales residenciadas en Venezuela, siendo el caso que para el cálculo de los enriquecimientos neto de fuente territorial de las personas naturales bajo relación de dependencia el enriquecimiento neto será igual a:



El enriquecimiento neto de las personas naturales bajo relación de dependencia, se entiende, de acuerdo al artículo 31 de la Ley de impuesto sobre la Renta, modificado en las sentencias indicadas *supra* como:

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.

De la definición jurisprudencial planteada se desprende que los ingresos obtenidos por concepto de salarios regulares y permanentes, intereses provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por instituciones financieras no constituidas, ni domiciliadas en el país y las participaciones gravables con impuestos proporcionales de acuerdo a la Ley de Impuesto sobre la Renta, son considerados enriquecimiento netos y por lo tanto, no admiten la imputación de costos, deducciones o cualesquier otro gasto, en el que incurra el contribuyente para obtenerlo distinto a los considerados como Desgravámenes, los cuales serán abordados *infra*, excluyéndose de los

enriquecimientos netos, las prestaciones de antigüedad, las percepciones accidentales, extraordinarias o no regulares y las demás que determine la ley.

Desgravámenes

Los Desgravámenes como se indicó *supra* son aplicable a los enriquecimientos netos de fuente territorial obtenidos por las personas naturales, tanto por la enajenación de bienes o la prestación de servicios como por estar bajo relación de dependencia y se encuentran establecidos en la Ley de Impuesto sobre la Renta en su Título IV denominado “*De las Rebajas de impuesto y de los Desgravámenes*” en su Capítulo I denominado “*De los Desgravámenes y de las Rebajas de Impuesto a las Personas Naturales*” desde el artículo 57 hasta el artículo 58, ambos inclusive y en el Reglamento de la Ley en su Título III sin denominación en su Capítulo II denominado “*De las Rebajas de impuestos a las personas naturales*” en los artículos 130 y 131.

Los Desgravámenes son erogaciones consideradas por el legislador como normales y necesarias para la satisfacción de necesidades fundamentales, debiendo las mismas ser imputadas a los enriquecimientos netos para con ello obtener la base imponible para la aplicación de las tarifas contempladas en la Ley y son de dos tipos, específicos y único, teniendo el contribuyente la opción de decidir dependiendo de los supuestos cual emplear. Los desgravámenes específicos se encuentran tipificados en los numerales del artículo 57 de la Ley que crea el tributo y corresponden a determinados gastos realizados por el contribuyente para su beneficio o el de sus descendientes o grupo familiar, tales como:

1.- “*Lo pagado*” ha institutos o centro educativos por la educación del contribuyente o sus descendientes con un límite de edad de veinticinco años, cuando no se trate de educación especial,

2.- “*Lo pagado por el contribuyente*” por primas de seguro de hospitalización, cirugía y maternidad a empresas domiciliadas en el país,

3.- “*Lo pagado*” por el contribuyente por “*servicios médicos, odontológicos y de hospitalización, prestados en el país*” al contribuyente, sus ascendientes o

descendientes no mayores de edad, a menos que se encuentren incapacitados para trabajar o estén estudiando, sean menores de veinticinco años y sean incluidos como carga familiar, en un todo de acuerdo con el artículo 59 de la ley, y

4.- “*Lo pagado*” por el contribuyente “*por concepto de cuotas de intereses*” con ocasión de “*préstamos obtenidos por el contribuyente*” para la “*adquisición de su vivienda principal o de lo pagado*” como “*alquiler de la vivienda que le sirve de asiento permanente del hogar*”. El presente desgravamen se encuentra limitado a un monto que no puede exceder a las “*mil unidades tributarias (1.000 U.T.) por ejercicio en el caso de cuotas de intereses de préstamos*” o de “*ochocientas unidades tributarias (800 U.T.) por ejercicio*” en caso de pago de alquiler.

Por su parte el desgravamen único se encuentra señalado en el artículo 58 *eiusdem* el cual es de setecientas setenta y cuatro unidades tributarias (774 U.T.), sin que puedan establecerse los desgravámenes específicos. Los requisitos o condiciones para poder aplicar los desgravámenes son:

1.- Ser persona natural domiciliada en el país, y

2.- En los casos de los desgravámenes específicos:

A.- No haber imputado los gastos al ingreso bruto por concepto de costos o deducciones al momento de la determinación del impuesto,

B.- Deben corresponder a gastos efectivamente pagados por el contribuyente dentro del año gravable, debiendo el contribuyente soportar los pagos efectuados y mantener en resguardo los mismos,

C.- Los pagos no podrán ser imputados como desgravámenes en los casos que sean reembolsados al contribuyente por “*el patrono, contratista, empresa de seguros o entidades sustitutivas*”,

D.- En caso que varios contribuyentes concurren al pago por concepto de educación o prima de seguro de hospitalización, cirugía y maternidad, los desgravámenes deberán ser divididos entre ellos, y

E.- Que aparezca en el comprobante de pago el número de Registro de Información Fiscal del beneficiario del pago.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

En toda investigación científica es imprescindible que los hechos y la relación de los resultados obtenidos tengan el mayor grado de exactitud y confiabilidad. Para ello, se hace necesario que el investigador defina el modo cronológico de proceder, así como las técnicas por él utilizadas, lo cual se deriva en establecer la metodología de la investigación. En palabras de Hurtado (2012) la metodología es un término que se deriva de “*método*”, es decir, modo o manera de proceder o de hacer algo, y “*logos*” entendido como estudio, y el término se define como:

El estudio de los modos o maneras de llevar a cabo algo, es decir, el estudio de los métodos (...). La metodología incluye los métodos, las técnicas, las tácticas, las estrategias y los procedimientos que utilizará el investigador para lograr los objetivos de su estudio (...) (p. 105).

En tal sentido, el presente capítulo tiene como finalidad describir el tipo de investigación, el conjunto de métodos, técnicas y procedimientos que se emplearán en la investigación para la obtención de los objetivos propuestos, vale decir, reúne el conjunto de acciones que se utilizarán para abordar el problema planteado en la investigación.

Tipo de investigación

La elección del tipo de investigación permite establecer el enfoque en la cual se van a analizar los datos obtenidos en el estudio. En el presente estudio, la investigación será de tipo cualitativo, descriptivo. Las investigaciones de tipo cualitativo a saber de Hernández, Fernández y Baptista (2010) son estudios que:

Pueden desarrollar preguntas e hipótesis antes, durante o después de la recolección y el análisis de los datos. Con frecuencia, estas actividades sirven, primero, para descubrir cuáles son las preguntas de investigación más importantes, y después, para refinarlas y responderlas. La acción indagatoria se mueve de manera dinámica en ambos sentidos: entre los hechos y su interpretación, y resulta un

proceso más bien “circular” y no siempre la secuencia es la misma, varía de acuerdo con cada estudio en particular (p. 7).

El enfoque en este tipo de investigación permite la interpretación dinámica entre la recolección y análisis de datos, con el propósito de realizar una descripción del asunto sometido a estudio. Asimismo, para Arias (2006) los estudios de tipo descriptivo son aquellos que consisten:

En la caracterización de un hecho, fenómeno, o grupo con el fin de establecer su estructura o comportamiento. Los resultados de este tipo de investigación se ubican en un nivel intermedio en cuanto a la profundidad de los conocimientos se refiere (p. 24).

En tal sentido, visto que el objetivo de la presente investigación es “Analizar los deberes formales de los empleados de la Universidad de Los Andes que declaran ISLR en el municipio Libertador del Estado Mérida”, se considera como una investigación de tipo cualitativa; descriptiva, ya que se hace una descripción de una situación relevante en el área jurídico tributaria venezolana, partiendo del estudio de la información necesaria para llegar a concretar el análisis.

www.bdigitalula.ve

Diseño de investigación

El presente trabajo especial de grado, se enmarca en el diseño de investigación documental o bibliográfica, el cual ha sido definido por Arias (2006) como:

Un proceso basado en la búsqueda, recopilación, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios, es decir, los obtenidos y registrados por otros investigadores en fuentes documentales: impresas, audiovisuales o electrónicas. Como en toda investigación, el propósito de este diseño es el aporte de nuevos conocimientos (p. 27).

En tal sentido, la estrategia de la presente investigación es el estudio del problema partiendo de la recopilación y análisis de datos obtenidos de fuentes documentales y bibliográficas, con el propósito de “ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza” (Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales de la UPEL 2006, p. 12); debido a que, su visión parte del estudio jurídico de las distintas normativas que desarrollan cada uno de los deberes formales del contribuyente.

Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos

Las técnicas de investigación en palabras de Arias (2006) son “el procedimiento o forma particular de obtener datos e información” (p. 65), por lo que, se entienden como técnicas de investigación aquel conjunto de herramientas o mecanismos empleados por el investigador para recolectar, conservar y transmitir los datos, que serán utilizados durante la investigación, en tal sentido, en la presente investigación se utilizará la técnica de análisis de contenido.

Por su parte, el instrumento de recolección de datos es definido por el autor Arias (2006) como “un dispositivo o formato (en papel o digital), que se utiliza para obtener, registrar o almacenar información” (p. 67), vale decir, los medios o recursos materiales, a través de los cuales, el investigador obtiene y archiva la información requerida durante la investigación, por lo cual, al tratarse la presente investigación de una investigación de tipo documental, y siendo la técnica a emplear el análisis de contenido, se emplearán tanto la ficha electrónica como el resumen para el análisis de los distintos documentos, libros, leyes y demás instrumentos hemerográficos.

El esquema de contenido

La presente investigación, por tratarse de una investigación cualitativa, documental descriptivo que analiza una situación eminentemente jurídica, se enmarca en el esquema de investigación jurídica documental, conocida y definida por Nava de Villalobos (2002) como dogmática jurídica, la cual:

Tiene como eje fundamental el esquema de contenido, el cual funge de hipótesis en esta modalidad de investigación, por cuanto representa el análisis previo del tópico a investigar, la relación entre los diferentes puntos y sub puntos, así como también permite de antemano observar si existen o no lagunas, y en el caso de que existan, plantearse la solución (p. 12).

Razón por la cual, el enfoque de la presente investigación es de tipo jurídico documental, y se basa exclusivamente en las técnicas de análisis de contenido. Asimismo, la referida autora describe que:

En la investigación jurídica documental la información se recoge preferencialmente en fuentes documentales, tales como libros, artículos de revistas y periódicos, textos, CD, diskettes, cintas magnetofónicas, videos, resúmenes, científicos, sentencias, expedientes, leyes, códigos, normas, anuarios, recopilaciones, derecho Comparado, diarios de debates de cuerpos legislativos, informática jurídica, actas de asamblea, exposición de motivos de instrumentos legales, entre otros (p. 12).

De lo cual se concluye que el presente trabajo especial de grado, se enmarca en una investigación jurídica documental, ya que, los datos y demás información que se emplean y fundamentan el presente estudio, se obtienen de fuentes documentales, señalándose en la investigación cada una de ellas, así como el proceso empleado para su revisión, dando respuesta a las interrogantes planteadas y alcanzar los objetivos trazados.

www.bdigital.ula.ve

TEMA		
Deberes formales de los empleados de la Universidad de Los Andes que declaran ISLR en el municipio Libertador del Estado Mérida		
Modalidad de la Investigación		
Investigación Jurídica Documental		
Objetivo General		
Analizar los deberes formales de los empleados de la Universidad de Los Andes que declaran ISLR en el municipio Libertador del Estado Mérida		
INTERROGANTES	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	ESQUEMA
¿Cuáles son las leyes que regulan el Impuesto sobre la renta? ¿Cuáles son los sujetos pasivos del Impuesto sobre la renta? ¿Qué sujetos se encuentran obligados al cumplimiento de los deberes formales del Impuesto sobre la Renta?	Describir la naturaleza de los sujetos pasivos objeto de ISLR	Definir el impuesto sobre la renta Identificar los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta
¿Las leyes que regulan el Impuesto sobre la renta establecen deberes formales? ¿Cuáles normas tributarias desarrollan los deberes formales del Impuestos sobre la Renta?	Establecer los deberes formales del ISLR que contempla la normativa tributaria venezolana vigente	Definir los Deberes formales Identificar los deberes formales del impuesto sobre la renta Determinar los instrumentos jurídicos que desarrollan los deberes formales del impuesto sobre la renta
¿Cuáles son los deberes formales que deben cumplir las personas bajo relación de dependencia que laboran o prestan servicios en la Universidad de Los Andes?	Identificar el proceso de declaración de ISLR a que están sujetos los empleados de la Universidad de Los Andes en el municipio Libertador del Estado Bolivariano Mérida	Sistematizar los distintos instrumentos normativos que desarrollan la declaración del impuesto sobre la renta

Nota: elaborado a partir del planteamiento de Nava de Villalobos, H. (2002, p. 47).

Fases de Investigación

En este apartado, se especificarán las fases o etapas que coadyuvieron en la realización de la presente investigación, identificando las diversas fuentes empleadas para lograr la solución del problema planteado:

Primera Etapa: para la realización del presente trabajo especial de grado, se realizó un bosquejo en una cantidad de temas considerando las distintas líneas de investigación presentadas por el postgrado en Derecho Mercantil, opción Tributos empresariales, estableciendo como un tema de interés y valor científico el tema del “Cumplimiento de los Deberes formales” delimitando el estudio para un mayor análisis y comprensión del tópico dentro del sistema tributario venezolano en el “Impuesto sobre la renta”, específicamente con el cumplimiento de los deberes formales de los empleados de la Universidad de Los Andes, que declaran Impuesto sobre la Renta en el municipio Libertador del Estado Bolivariano de Mérida. Seguidamente, y una vez establecido el objetivo, alcance y propósito de la investigación se estableció para el estudio un plan de trabajo, en el cual se incluye la recaudación de información teórica de antecedentes e información primaria que servirá como base para el desarrollo, análisis y correcta solución del problema planteado, y permitieran alcanzar los objetivos del presente trabajo especial de grado.

Segunda Etapa: Una vez identificado el tema del trabajo especial de grado y a su vez, diseñado el esquema de trabajo realizado en la primera etapa de la investigación, se procedió a la recolección de datos e información, revisando la bibliografía jurídica disponible sobre el tópico adoptado como tema de estudio, procediendo a buscar información en las distintas plataformas electrónicas de Universidades, Centros de investigación y demás páginas oficiales especializadas en el área jurídico tributaria, asimismo, se procedió a la identificación de los diferentes cuerpos normativos que desarrollan el tema objeto de estudio, descargando cada uno de ellos, del portal de la Gaceta Oficial. Posterior a ellos, se realizó la revisión correspondiente de la información de manera detallada, organizándose de modo tal de identificar los datos

de mayor utilidad de acuerdo a los objetivos identificados en la presente investigación, utilizando como instrumentos; la ficha electrónica y resumen.

Tercera Etapa: Esta fase fue empleada para ordenar, analizar y sistematizar la información recabada, con el propósito de alcanzar los objetivos trazados al inicio de la investigación. Seguidamente a ello, se estructuro el presente trabajo especial de grado, elaborando el marco teórico con la información necesaria para identificar el tema analizado y presentarlo de una manera sencilla y organizada, para luego plasmar el análisis de la investigación y posteriormente elaborar las respectivas conclusiones, con lo cual se cumple el propósito de toda investigación documental de aportar un nuevo conocimiento.

www.bdigital.ula.ve

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

Para alcanzar los objetivos trasados en la presente investigación, es necesario realizar el análisis de la información jurídica recopilada en los capítulos anteriores, esta fase de la investigación es definida por Sabino (2007) como “la descomposición de ese todo a partir de los elementos que lo integran” (p.69). En ese orden de ideas en el presente capítulo se procederá a partir de la doctrina, legislación y jurisprudencia citada *supra* a analizarla de cara a los objetivos específicos que fueron planteados en la presente investigación.

1.- Describir la naturaleza de los sujetos pasivos objeto de Impuesto Sobre la Renta

Los sujetos pasivos como se mencionó *supra*, son definidos como los sujetos obligados a coadyuvar con el financiamiento del Estado, mediante el cumplimiento de las distintas obligaciones establecidas en las normativas tributarias. Los sujetos pasivos, tanto en la doctrina como en la legislación venezolana han sido clasificados de manera general en dos (02) importantes grupos, a saber:

- 1.- Contribuyentes, y
- 2.- Responsables.

Los contribuyentes, pueden ser definidos como aquellos sujetos sobre los cuales se verifica el nacimiento de la obligación tributaria, los mismos pueden ser personas naturales, jurídicas o entidades sin personalidad jurídicas. Por su parte se consideran responsables aquellos sujetos que por disposición expresa de la ley, deben asumir el cumplimiento de la obligación tributaria nacida en cabeza del contribuyente, bien sea en calidad de responsable directo; como es el caso de los Agentes de retención o percepción o en calidad de responsable solidarios; que será cuando 1.- el Agente de retención o percepción no cumpla con la obligación de retener o percibir el impuesto y/o 2.- Determinados sujetos se encuentren en una especie de relación de

“responsabilidad administrativa” frente al contribuyente, no obstante, esta responsabilidad de soportar el cumplimiento de la obligación tributaria no limita su derecho o acción de requerir posteriormente del contribuyente el reintegro del dinero pagado por el responsable solidario.

Ahora bien, el Impuesto sobre la Renta, es un impuesto complejo que tiene como finalidad someter a gravamen el incremento patrimonial que obtienen los sujetos sometidos al impuesto, luego de restar de sus ingresos brutos, los costos, deducciones y desgravámenes, cuando fueren aplicables. Todo ello supone, primero identificar si el sujeto se encuentra sometido al impuesto, segundo si su incremento patrimonial, vale decir, su enriquecimiento neto se encuentra sujeto a un beneficio fiscal, tercero si su enriquecimiento neto es lo suficientemente elevado como para ser sometido a gravamen.

En relación a estos supuestos, se observa dentro de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que a diferencia del Código Orgánico Tributario, no presenta una división entre contribuyentes o responsables, no obstante, de acuerdo al contenido del artículo 7 y los demás preceptos que desarrolla el capítulo II de la referida norma denominado “*De los Contribuyentes y de las Personas Sometidas a este Decreto Ley*”, los mismos se pueden clasificar en dos (02) grupos, contribuyentes y figuras jurídicas asimiladas.

1.- Contribuyentes

Como se comentó *supra* los contribuyentes son los sujetos pasivos sobre los cuales se verifica el hecho que da nacimiento a la obligación tributaria, en el caso de la Ley de Impuesto sobre la Renta su artículo 7 presenta una clasificación de las personas que se encuentran sometidos al impuesto sobre la renta, sin embargo, no todas se encuentran obligadas a soportar las obligaciones que nacen de la verificación del hecho imponible, específicamente la de pagar el impuesto, por lo que, se presentara una clasificación de los contribuyentes propiamente dichos, a saber:

A.- “*Las personas naturales*”,

B.- Las personas jurídicas

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

Esta clasificación de sujetos pasivos permite apreciar que en principio todo sujeto que obtenga un enriquecimiento neto, vale decir, un incremento patrimonial dentro del ejercicio fiscal, se encuentra sometido al gravamen del impuesto sobre la renta, indicando el legislador un trato diferenciador al momento de determinar la tarifa sobre la cual se verán gravados los enriquecimientos, en atención al tipo de persona (persona natural o jurídica), tipo de renta y si es o no residente de la República Bolivariana de Venezuela.

A.- Personas naturales

Las personas naturales son sujetos pasivos del impuesto sobre la renta, en calidad de contribuyente, por cuanto verán sus enriquecimientos netos sometidos al tributo. La tarifa a la cual se encuentran obligados estos contribuyentes por disposición del artículo 8 de la Ley de Impuesto sobre la Renta es la tarifa N° 1 establecida en el artículo 50 *eiusdem*, la cual inicia en 1.000 U.T. aplicable a un 6%, creciendo de manera progresiva de acuerdo al enriquecimientos, hasta enriquecimientos mayores a las 6.000 U.T., las cuales serán gravadas con un 34%.

No obstante, como se indicó *supra*, el tratamiento aplicable no depende solo del tipo de sujeto, sino del tipo de actividad económica que este realice, en tal sentido, si los enriquecimientos netos obtenidos por las personas naturales son provenientes de regalías y demás cuotas de participación en actividades mineras, serán gravadas con una tarifa diferente, específicamente la tarifa N° 3 literal a., del artículo 53 *eiusdem* que es una tasa proporcional de 60%, todo ello por disposición del artículo 12 *eiusdem*.

Asimismo, en el caso de las personas naturales que se encuentran residenciadas en el país, estas verán sometido a gravamen la totalidad de los enriquecimientos netos globales, vale decir, los obtenidos tanto dentro del país como fuera de este, y en el caso de las personas naturales no residenciadas en Venezuela, solo verán gravado los

enriquecimientos netos obtenidos en el territorio nacional, todo ello conforme al artículo 1 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

En este orden de ideas, es oportuno indicar que por disposición del párrafo tercero del artículo 7 de la Ley *in comento* la base fija de las personas naturales no domiciliadas en el territorio nacional tendrá el tratamiento de establecimiento permanente, siempre que “*preste servicios personales independientes*”, definiendo el legislador la base fija en el referido párrafo como “*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 trato del establecimiento permanente será comentado *infra*.

B.- Personas jurídicas

Las personas jurídicas que se encuentran sometidas al impuesto sobre la renta, de acuerdo al contenido de los artículos 7, 9, 11 y 12 de la Ley de Impuesto sobre la Renta son: las compañías anónimas, las sociedades de responsabilidad limitada, las asociaciones, fundaciones y corporaciones, el listado de sociedades mercantiles y civiles realizada, obedece a que el resto de sociedades y entidades económicas, como veremos *infra* ven la obligación de pagar el impuesto sobre la renta disgregada entre las diferentes personas que integran la sociedad o simplemente no son consideradas personas jurídicas por no cumplir con la totalidad de requisitos establecidos en el marco regulatorio venezolano para adquirir la personalidad jurídica.

Los enriquecimientos netos obtenidos por las personas jurídicas son diferenciados de acuerdo al tipo de enriquecimiento neto, si se encuentran o no domiciliadas en Venezuela o si poseen dentro del territorio nacional un establecimiento permanente, centro o base fija. De acuerdo a las actividades económicas que realicen las personas jurídicas, se aprecia que aquellas que no realicen actividades económicas relacionadas con la explotación, refinación, transporte, adquisición o compra de derivados o actividades conexas con hidrocarburos o actividades relacionadas con regalías o cuotas de participación por actividades de minerías o conexas, verán la

totalidad de sus enriquecimientos netos gravados en base a la tarifa N° 2 señalada en el artículo 52 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la cual inicia en 2.000 U.T., con un porcentaje a aplicar del 15% hasta enriquecimientos que excedan las 3.000 U.T., a las cuales se le aplicara un 34%.

Por su parte, si los enriquecimientos netos de las personas jurídicas provienen de actividades económicas relacionadas con la explotación, refinación, transporte, adquisición o compra de derivados o actividades conexas con hidrocarburos se le aplicara a la totalidad de los enriquecimientos netos la tarifa N° 3 literal b del artículo 53 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, aun cuando parte de los enriquecimientos no provengan de las actividades económicas *supra* señaladas, tarifa que consiste en una tasa proporcional del 50%.

En el caso de los enriquecimientos netos de las personas jurídicas provenientes de regalías o cuotas de participación por actividades de minerías o conexas verán mencionados enriquecimientos netos gravados con la tarifa N° 3 a., del artículo 53 *eiusdem*, mencionada *supra*.

Ahora bien, las personas jurídicas domiciliadas en Venezuela por disposición del artículo 1 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, verán sometidos al impuesto sobre la renta la totalidad de los enriquecimientos netos globales obtenidos, a diferencia de las personas jurídicas no domiciliadas en el territorio nacional que verán solo gravada la renta obtenida dentro del territorio, el trato conferido al establecimiento permanente será analizado *infra*.

Asimismo, es oportuno señalar que las empresas propiedad del Estado, verán sus enriquecimientos netos globales sometidos a gravamen, sin importar que la Ley especial que las cree establezca lo contrario, en un todo de acuerdo con el artículo 13 *eiusdem*.

C.- Los establecimientos permanentes, centros o bases fijas situados en el territorio nacional

El establecimiento permanente es definido en el párrafo tercero del artículo 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta como:

Cualquier local o lugar fijo de negocios, o cualquier centro de actividad en donde se desarrolle, total o parcialmente, su actividad o cuando posea en la República Bolivariana de Venezuela una sede de dirección, sucursal, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos; obras de construcción, instalación o montaje, cuando su duración sea superior a seis meses, agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre o por cuenta del sujeto pasivo, o cuando realicen en el país actividades referentes a minas o hidrocarburos, explotaciones agrarias, agrícolas, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales o realice actividades profesionales, artísticas o posea otros lugares de trabajo donde realice toda o parte de su actividad, bien sea por sí o por medio de sus empleados, apoderados, representantes o de otro personal contratado para ese fin.

El establecimiento permanente es un concepto de derecho tributario internacional que recoge la Ley de Impuesto sobre la Renta con el propósito de armonizar nuestra legislación con las legislaciones foráneas. En tal sentido, la ley *in comento* señala en su artículo 1 que, los enriquecimientos netos atribuibles a los establecimientos permanentes, centros o bases fijas situados en el territorio nacional de las personas naturales o jurídicas serán sometidos a gravamen sin importar su fuente, vale decir, si son de fuente nacional o extranjera, debiendo tributar por la totalidad de los enriquecimiento netos globales.

2.- Figuras jurídicas asimiladas

La división de las figuras jurídicas asimiladas sometidas a impuesto sobre la renta, es una terminología utilizada para definir a las personas sometidas a la ley, que responde en todo caso a una suerte de responsables directos por la obtención de enriquecimiento netos de determinados contribuyentes, que por lo general se encuentran relacionados a la figura jurídica de manera directa, sin ostentar el calificativo de responsables propiamente dicho, visto que la ley expresamente no le otorga este carácter, pasemos a apreciar cada uno de los casos:

A.- Herencia yacente

La herencia yacente de acuerdo al artículo 1.060 del Código civil es aquella en la cual los bienes de la sucesión se encuentran bajo administración de un curador, por desconocerse los herederos o por el hecho de que conociéndolos los herederos testamentarios o ab-*intestato* decidieren repudiar la herencia. Este tipo de herencias por disposición expresa del párrafo primero del artículo 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta son considerados contribuyentes “*asimilados a las personas naturales*”, debiéndoseles aplicar las mismas tarifas de las personas naturales, comentadas *supra*.

B.- Las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, en comandita por acciones, las comunidades y cualquier otro tipo de sociedad de personas, incluidas las irregulares o de hecho.

Las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, las comunidades y demás sociedades con y sin personalidad jurídica, por disposición del artículo 10 de la Ley de Impuesto sobre la Renta no se encuentran obligadas a pagar el impuesto sobre la renta, sino que “*el gravamen se cobrará en cabeza de los socios o comuneros*”, vale decir, aquellas personas que conforman la sociedad mercantil o entidad sin personalidad jurídica, las cuales deberán en sus declaraciones individuales realizadas como personas naturales, incorporar la porción de enriquecimiento neto obtenido de la sociedad o entidad.

No obstante, el referido precepto señala que, mencionadas sociedades con o sin personalidad jurídica, así como las comunidades, se encuentran sometidas al régimen de esta ley para la determinación de sus enriquecimientos, así como “*las obligaciones de control y fiscalización que ella establece y responderán solidariamente del pago del impuesto que, con motivo de las participaciones, corresponda pagar a sus socios o comuneros*”, debiendo designar un representante ante la Administración tributaria

nacional para efectos fiscales, el cual tendrá determinados deberes formales ante el órgano recaudador.

Asimismo, por disposición del párrafo primero del artículo 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta las sociedades en *“en comandita por acciones y las civiles e irregulares o de hecho”* que revistan la forma de compañía anónima son consideradas contribuyentes *“asimilados a las compañías anónimas”*, en tal sentido, los enriquecimientos netos tanto de mencionadas sociedades como de los comuneros reciben el trato establecido para las personas jurídicas comentado *supra*.

C.- Consorcios

Los Consorcios son definidos en el artículo 10 de la Ley de Impuesto sobre la Renta como *“las agrupaciones empresariales, constituidas por personas jurídicas que tengan por objeto realizar una actividad económica específica en forma mancomunada”*, este tipo de agrupaciones empresariales para efectos del pago del impuesto sobre la renta reciben el mismo trato de las personas jurídicas, vale decir, que cada compañía anónima que integra el consorcio deberá incluir en su declaración individual la porción de enriquecimientos netos obtenida con ocasión del consorcio.

Asimismo, se encuentran las empresas que integran el consorcio sujetas al cumplimiento del régimen establecido en la ley para la determinación de sus enriquecimientos, así como *“las obligaciones de control y fiscalización que ella establece y responderán solidariamente del pago del impuesto”*, debiendo designar un representante ante la Administración tributaria para efectos fiscales.

D.- Contratos de cuenta de participación

El contrato de cuenta de participación no se ubica en la categoría de contribuyente propiamente dicho del impuesto sobre la renta, ni recibe dentro del marco regulatorio venezolano la categoría de persona, sino que es un tipo de contrato o asociación definida en el artículo 359 del Código de Comercio como aquel contrato

en el que un “*comerciante o una compañía mercantil da a una o más personas participación en las utilidades o pérdidas de una o más operaciones o de todas las de su comercio. Puede también tener lugar en operaciones comerciales hechas por no comerciantes*”.

Asimismo, el referido Código en su artículo 201 le confiere dentro de la clasificación de las compañías de comercio el carácter de sociedad accidental sin personalidad jurídica. Este tipo de contratos como se aprecia del referido Código de Comercio se da entre dos o más personas, naturales o jurídicas, en los cuales el asociado (comerciante o compañía mercantil) y el asociante (tercero) deciden desarrollar o invertir en conjunto en una actividad económica que puede o no producir ganancias.

Respecto a este tipo de asociaciones o sociedades de cuenta de participación se aprecia que, no disponen de patrimonio propio separado del de sus asociados, por no reunir los requisitos para adquirir la personalidad jurídica establecidos en el marco regulatorio venezolano.

En ese sentido, el artículo 7 párrafo segundo de la Ley de Impuesto sobre la Renta señala que en los casos de los contratos de cuentas de participación, tanto el asociado como el asociante “*deberán computar dentro de sus respectivos ejercicios anuales la parte que les corresponda en los resultados periódicos de las operaciones de la cuenta*”, aplicando para el caso del comerciante las disposiciones de las personas naturales y en el caso de las compañías mercantiles lo dispuesto para las personas jurídicas, aplicando el trato diferenciador comentado *supra* respecto al tipo de renta, persona a que se refiera y la actividad económica a la que se dedique.

2.- Establecer los deberes formales de las personas naturales del Impuesto Sobre la Renta que contempla la normativa tributaria venezolana

El cumplimiento de las prestaciones tributarias es una obligación señalada en el artículo 19 del Código Orgánico Tributario, no obstante, el referido precepto no hace referencia a cuáles son las diferentes prestaciones tributarias a las que se encuentran obligados los sujetos pasivos, ni indica específicamente una definición legal de este

término. No obstante, el artículo 23 del referido Código advierte que el contribuyente se encuentra obligado *“al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este Código o por normas tributarias”*, con lo cual, se evidencia, la existencia de obligaciones tributaria distintas al pago del tributo que pesan sobre el contribuyente y a su vez, sobre los responsables habida cuenta que, estos deben cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes.

En relación a los deberes formales, en términos generales, se encuentran señalados en el artículo 155 del Código Orgánico Tributario, el cual establece la obligación para los *“contribuyentes, responsables y terceros”* de cumplir con los deberes formales *“relativos a las tareas de fiscalización e investigación que realice la Administración tributaria”*, especificando el legislador un conjunto de deberes clasificados en ocho numerales, a saber:

- 1.-*Cuando lo requieran las leyes o reglamentos:*
 - a. *Llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados, referentes a actividades y operaciones que se vinculen a la tributación y mantenerlos en el domicilio o establecimiento del contribuyente y responsable.*
 - b. *Inscribirse en los registros pertinentes, aportando los datos necesarios y comunicando oportunamente sus modificaciones.*
 - c. *Colocar el número de inscripción en los documentos, declaraciones y en las actuaciones ante la Administración Tributaria, o en los demás casos en que se exija hacerlo.*
 - d. *Solicitar a la autoridad que corresponda permisos previos o de habilitación de locales.*
 - e. *Presentar, dentro del plazo fijado, las declaraciones que correspondan.*
- 2.- *Emitir los documentos exigidos por las leyes tributarias especiales, cumpliendo con los requisitos y formalidades en ellas requeridos.*
- 3.- *Exhibir y conservar en forma ordenada, mientras el tributo no esté prescrito, los libros de comercio, los libros y registros especiales, los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos imposables.*
- 4.- *Contribuir con los funcionarios autorizados en la realización de las inspecciones y fiscalizaciones, en cualquier lugar, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos, buques, aeronaves y otros medios de transporte.*
- 5.- *Exhibir en las oficinas o ante los funcionarios autorizados, las declaraciones, informes, documentos, comprobantes de legítima*

procedencia de mercancías, relacionadas con hechos imponible, y realizar las aclaraciones que les fueren solicitadas.

6.- Comunicar cualquier cambio en la situación que pueda dar lugar a la alteración de su responsabilidad tributaria, especialmente cuando se trate del inicio o término de las actividades del contribuyente.

7.- Comparecer ante las oficinas de la Administración Tributaria cuando su presencia sea requerida.

8.- Dar cumplimiento a las resoluciones, órdenes, providencias y demás decisiones dictadas por los órganos y autoridades tributarias.

Los deberes formales citados *supra* deben ser cumplidos en un todo de acuerdo con el artículo 156 del referido Código Orgánico Tributario tanto por contribuyentes, responsables o terceros en atención a las actividades o relación que estos posean con el contribuyente, a saber:

1.- *“En el caso de las personas naturales, por sí mismas o por representantes legales o mandatarios”,*

2.- *“En el caso de las personas jurídicas, por sus representantes legales o convencionales”,*

3.- *En el caso de las entidades sin personalidad jurídica “por la persona que administre los bienes, y en su defecto por cualquiera de los integrantes de la entidad”, y*

4.- *En caso de sociedades conyugales, unión estable de hecho entre un hombre y una mujer, sucesiones y fideicomisos, “por sus representantes, administradores, albaceas, fiduciarios o personas” que designen los miembros del grupo, y en su defecto cualquiera de los interesados.*

Siguiendo la sistemática de los deberes formales enumerados en el artículo 155 del Código Orgánico Tributario *supra* transcritos, se procederá al estudio individualizado de cada deber formal de cara a la imposición sobre la renta a partir del contenido de su ley especial y sus diferentes normas de desarrollo, centrándose el estudio únicamente en los deberes formales que tienen a bien cumplir las personas naturales bajo relación de dependencia, por ser el objetivo de la presente investigación. En tal sentido, se pueden clasificar los deberes formales del impuesto sobre la renta de la siguiente manera:

1.- Inscribirse en los registros pertinentes

El deber formal de inscribirse en los registros pertinentes cuando lo requieran leyes o reglamentos, se encuentra tipificado en el literal b), numeral 1° del artículo 155 del Código Orgánico Tributario, debiendo la persona natural, aportar para ello los datos que sean necesarios y además comunicar oportunamente sus modificaciones. Entre los registros pertinentes al que hace mención este deber se encuentra el Registro único de información fiscal (RIF), por disposición expresa del artículo 96 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, concatenado con los artículos 180 del Reglamento de la referida ley, el cual señala que *“las personas naturales o jurídicas, las comunidades y las entidades o agrupaciones sin personalidad jurídica, susceptibles, en razón de sus bienes o actividades de ser sujetos o responsables del Impuesto sobre la renta, así como los agentes de retención”* deberán inscribirse en el Registro de Información Fiscal que llevara la Administración tributaria, señalando el artículo 181 del Reglamento de la referida Ley los requisitos que deberán ser incorporados en la inscripción del referido registro.

El Registro Único de Información Fiscal (RIF) se encuentra regulado en la Providencia Administrativa N° 0048, la cual señala en su artículo 1 que *“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 de inscribirse en el Registro Único de Información Fiscal (RIF).

La inscripción en el Registro Único de Información Fiscal (RIF), gracias a las tecnologías de la información y la comunicación puede ser corroborada por la Administración tributaria o por un tercero en el portal web del SENIAT y deberá ser realizada dentro de los treinta (30) días siguientes contados desde la constitución o inicio de las actividades económicas de acuerdo al artículo 5 de la referida Providencia Administrativa 0048.

Otro registro señalado en la Ley de Impuesto sobre la Renta, para las personas naturales, no solo aquellas bajo relación de dependencia es el llevado por la Administración tributaria nacional de los inmuebles inscritos como Vivienda principal, siendo deber de los contribuyentes que deseen gozar de los beneficios fiscales correspondientes al referido inmueble utilizado como Vivienda principal registrarlo ante la Administración tributaria nacional, de acuerdo con el artículo 17 *eiusdem*.

2.- Presentar las declaraciones correspondientes en los plazos fijados

La presentación de las declaraciones correspondientes en los plazos fijados en Leyes especiales y reglamentos, es un deber formal que se encuentra tipificado en el literal e), numeral 1° del artículo 155 del Código Orgánico Tributario. La declaración es un concepto amplio que enmarca una gran variedad de actuaciones realizadas por los sujetos obligados a gravamen, pese a ello, dentro del Código Orgánico Tributario este término no posee una definición propiamente dicha, por lo que, destaca la definición planteada en la legislación española en el artículo 119 de la Ley 58/2003 General Tributaria que señala en su numeral 1 como declaración tributaria “*todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos*”.

De la definición legal planteada se observa que, la declaración tributaria comprende una actuación desplegada por el sujeto pasivo frente a la Administración tributaria, la cual puede revestir la forma de documento físico, digital, en una plataforma mediante el uso de medios electrónicos, o incluso verbal, siempre y cuando reconozca o manifieste la realización de hechos que revistan importancia para la aplicación de la normativa tributaria, al respecto continua el referido precepto 119 numeral 1° *eiusdem* señalando que “[l]a presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria”, vale decir, del pago del tributo.

Respecto a la actuación que encierra la declaración tributaria el legislador a dispuesto en el artículo 157 del Código Orgánico Tributario que *“Las declaraciones o manifestaciones que se formulen se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriban, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 86 de este Código”*, el cual se refiere a la responsabilidad en el ejercicio de sus funciones que poseen el mandatario, representante, administrador, síndico, encargado o dependiente. Asimismo, continua el precepto señalando que *“incurren en responsabilidad, conforme a lo previsto en el artículo 128 de este Código, los profesionales que emitan dictámenes técnicos o científicos en contradicción con las leyes, normas o principios que regulen el ejercicio de su profesión o ciencia”*.

De las consideraciones expuestas y que rodean a la declaración tributaria, se desprende que las actuaciones desplegadas por los sujetos obligados son indeterminadas y responden a las operaciones económicas y leyes especiales tributarias a las que se encuentren sujetos, por lo que se centrara este análisis a aquellas declaraciones que tienen a bien presentar las personas naturales con respecto a la imposición sobre la renta.

Del precepto citado *supra* se observa que la manifestación realizada por las personas naturales ante la Administración tributaria nacional es considerada por esta como un *“fiel reflejo de la verdad”*, so pena de las sanciones que puedan originarse para la persona natural. De la presunción *iuris tantum* establecida por el legislador se observa que el sujeto obligado a la presentación de la declaración tributaria para reflejar la verdad necesariamente tendrá que realizar un conjunto de operaciones económicas y de recopilación de resultados que le permitan materializar *“la verdad”* fiscal que será presentada ante la Administración tributaria en los plazos y condiciones fijadas en la normativa tributaria.

Retomando el artículo 157 del Código Orgánico Tributario se aprecia que el legislador señala en su Apartado único que las declaraciones *“y manifestaciones se tendrán como definitivas aun cuando puedan ser modificadas espontáneamente, siempre y cuando no se hubiere iniciado el procedimiento de fiscalización y determinación previsto en este Código y, sin perjuicio de”* las demás facultades

concedidas a Administración Tributaria, así como de la “*aplicación de las sanciones que correspondan, si tal modificación ha sido hecha a raíz de denuncias u observación de la Administración*”, limitando esta posibilidad en su parte ínfima lo cual será desarrollado *infra* al tratarse los tipos de declaraciones.

Autoliquidación

El deber formal de declarar a la Administración tributaria las rentas obtenidas por la persona natural, trae consigo el hecho cierto que esta coloque en conocimiento al ente acreedor tanto de sus enriquecimientos netos, como de los desgravámenes y demás beneficios fiscales que hubiere obtenido durante el ejercicio fiscal, esta actuación desplegada por los sujetos obligados a la imposición sobre la renta se perfecciona a través de la autoliquidación, la cual se encuentra establecida como deber formal para las personas naturales en la Resolución N° 904, término que ha sido definido por Andara (2018) como:

El tipo de declaración en la que un obligado tributario pone en conocimiento de la Administración tributaria las operaciones económicas realizadas durante un período específico, debidamente cuantificadas, determinando por sí mismo la o las obligaciones tributarias, o las cantidades que le son favorables, o a los fines de control administrativo.

La realización de la autoliquidación del tributo supone en cabeza de la persona natural el conocimiento de los hechos que soportan su declaración, así como, en muchos casos del derecho, visto que involucra a saber de Jarach (1985) un juicio “por parte del declarante, respectó del encuadramiento en las normas de los hechos verificados en la realidad concreta como también otros juicios del mismo declarante respecto de la atribución de valores según las pautas legales”, por lo que, la declaración presentada por las personas naturales puede adolecer de errores de hecho y de derecho, los cuales pueden ser corregidos por el propio declarante “sin perjuicio de las sanciones que la anterior declaración, inexacta puede acarrearle” (p. 426).

Entre los juicios de hecho y de derecho que devienen de las operaciones económicas realizadas por el sujeto obligado a la autoliquidación para reflejar su “*fiel*

reflejo de la verdad fiscal” pueden darse a saber de Andara (2018) las siguientes resultados:

- 1.- Que las operaciones económicas declaradas representen “un hecho que está exento o exonerado”, por encontrarse el sujeto pasivo sujeto a un beneficio fiscal,
- 2.- Que las operaciones declaradas representen “un hecho que está parcialmente exento o exonerado”, con lo cual, deberá tributar únicamente por las operaciones gravadas,
- 3.- Que las operaciones económicas declaradas configuren “un hecho gravado”, dando origen así a la obligación tributaria,
- 4.- Que las operaciones económicas declaradas reflejen “que la obligación tributaria ya ha sido pagada”, de manera parcial o total por haber sido el sujeto pasivo objeto de retenciones a lo largo del ejercicio fiscal, y
- 5.- Que las operaciones económicas declaradas no constituyan “la realización de un hecho imponible” (pp. 86 y 87), que generen la obligación tributaria, no obstante, para llegar a los resultados operativos descritos la persona natural necesariamente ha debido hacer uso de los deberes formales analizados en el objetivo, por cuanto ha debido conocer la normativa tributaria o haber sido asesorado por profesionales contables o jurídicos.

Ahora bien, las declaraciones tributarias aplicables a la imposición sobre la renta se encuentran clasificadas en el artículo 133 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta el cual señala que los contribuyentes y responsables deberán presentar cuatro tipos de declaraciones a saber:

- A.- “*Declaración Definitiva de Rentas*”, y según sea el caso:
- B.- “*Declaración Estimada de Rentas*”,
- C.- “*Declaraciones sustitutivas*”, y
- D.- “*Declaración Informativa*”.

Siendo aplicable a las personas naturales bajo relación de dependencia únicamente tres, la declaración definitiva de rentas, la declaración sustitutiva y la informativa, pasemos a analizar cada una de ellas:

A.- Declaración Definitiva de Rentas

La Ley de Impuesto sobre la Renta regula en su Título VI denominado “*De la Declaración Liquidación y Recaudación del Impuesto*” Capítulo I denominado “*De la Declaración Definitiva*” lo concerniente a la declaración tributaria definitiva señalando en su artículo 77, 78 y 79 el deber para los sujetos obligados, especialmente en nuestro caso las personas naturales, de declarar ante la Administración tributaria nacional, en los plazos y formas prescritos en su Reglamento los enriquecimientos globales o ingresos brutos obtenidos en el año gravable, discriminando tal deber en atención al tipo de sujeto, su residencia o domicilio, las actividades económicas realizadas y los ingresos o enriquecimientos por ellos obtenidos. En tal sentido, dispone el referido precepto que:

1.- Las personas naturales residenciadas y sus asimiladas que “*obtenzan un enriquecimiento global neto anual superior a mil unidades tributarias (1.000 U.T.) o ingresos brutos mayores de mil quinientas unidades tributarias (1.500 U.T.) deberán declararlos bajo juramento*” ante la Administración tributaria nacional, sus funcionarios u oficinas.

2.- Las personas naturales que “*se dediquen exclusivamente a la realización de actividades agrícolas, pecuarias, pesqueras o piscícolas a nivel primario*”, actividades definidas en el artículo 77 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, “*y obtengan ingresos brutos mayores de dos mil seiscientos veinticinco unidades tributarias (2.625 U.T.)*”, tienen el deber de declarar sus ingresos bajo juramento ante la Administración tributaria nacional, sus funcionarios u oficinas.

3.- Los cónyuges no separados de bienes, salvo que la mujer casada opte por declarar por separado sus enriquecimientos en un todo de acuerdo con el artículo 54 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, “*deberán declarar conjuntamente sus enriquecimientos, aun cuando posean rentas de bienes propios que administren por separado. Los cónyuges separados de bienes por capitulaciones matrimoniales, sentencia o declaración judicial declararan por separado todos sus enriquecimientos*”.

4.- Las personas naturales no residentes en el país *“deberán presentar declaración de rentas cualquiera sea el monto de sus enriquecimientos o pérdidas obtenidos en la República Bolivariana de Venezuela, de acuerdo con lo que establezca el Reglamento”*.

La declaración jurada ha sido definida por Jarach (1985) como un “acto que manifiesta el saber, y la voluntad de cumplir una obligación”, por parte del sujeto obligado “sin eficacia definitiva de la obligación sustancial. Su finalidad consiste en colaborar con la administración, haciéndole saber el conocimiento y la voluntad del obligado de extinguir, una determinada obligación” (p. 429), como se indicó *supra* este acto por parte del sujeto obligado acarrea la aplicación de la normativa tributaria y un conjunto de operaciones económicas, legales y de recopilación de información que soporten los hechos presentados por el sujeto a través de la autoliquidación.

Las operaciones que tiene a bien realizar el sujeto obligado de acuerdo al artículo 85 de la Ley de Impuesto sobre la Renta son *“determinar sus enriquecimientos, calcular los impuestos correspondientes y proceder a su pago de una sola vez ante las Oficinas Receptoras de Fondos Nacionales, en la forma y oportunidad que establezca el Reglamento”*.

En relación a la forma en la cual se podrá proceder a la determinación, cálculo y pago del tributo, el artículo 82 *eiusdem* establece para el Ministerio de Finanzas la potestad de ordenar a determinados contribuyentes que determinen, calculen y paguen el tributo sobre la renta mediante el procedimiento de autoliquidación comentado *supra*.

Mencionado deber ha sido objeto de cambios atendiendo a las tecnologías de la información y la comunicación, en un todo de acuerdo con la facultad establecida en el artículo 135 del Código Orgánico Tributario que dispone que *“La Administración Tributaria podrá utilizar medios electrónicos o magnéticos para recibir, notificar e intercambiar documentos, declaraciones, pagos o actos administrativos y en general cualquier información (...)”*.

Asimismo, dispone el artículo 136 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta en su Apartado único que *“la Administración Tributaria podrá autorizar la*

presentación de las declaraciones” definitivas, estimadas, sustitutivas e informativas “en forma electrónica, óptica o magnética, en los formularios editados y autorizados para tales fines por la Administración Tributaria”, siempre que a tal efecto, “la Administración Tributaria mediante resolución establezca las condiciones y requisitos” para su presentación.

En ese sentido, se dictó la Providencia Administrativa N° 0034 la cual establece en su artículo 1 el deber de presentar la declaración definitiva y las sustitutivas de manera electrónica para los sujetos pasivos, señalando el artículo 146 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta que referida presentación se realizará *“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”*, señalando el artículo 1 de la Providencia Administrativa N° 1.697 que el tributo podrá ser pago en una (01), dos (02) y hasta tres (03) porciones, con una diferencia entre porciones de veinte días, siendo el caso que la división entre porciones será equitativa, de no ser exacta la diferencia entre las mismas será pagado en la primera porción.

B.- Declaración sustitutiva

La Declaración Sustitutiva a diferencia de la declaración anterior, es un tipo de declaración que establece el legislador con la finalidad de permitir al sujeto pasivo modificar de manera espontánea la declaración presentada ante la Administración tributaria, no obstante, la misma solo puede presentarse siempre y cuando no se hubiere iniciado un procedimiento de fiscalización y determinación relacionado con la declaración que se pretende modificar.

La referida modificación, que da origen a lo que se conoce como Declaración sustitutiva, concedida a los sujetos pasivos por el legislador se encuentran limitada señalando la parte *in fine* del Apartado único del artículo 157 del Código Orgánico Tributario que *“la presentación de dos (2) o más declaraciones sustitutivas, o la presentación de la primera declaración sustitutiva después de los doce (12) meses siguientes al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración sustituida,*

dará lugar a la sanción” del artículo 103 *eiusdem*, referente a la inhabilitación profesional de cinco (5) a diez (10) años para quienes presten su concurso para la comisión de ilícitos penales tributarios.

Respecto a las limitaciones mencionadas *supra* el párrafo único del artículo 157 del Código Orgánico Tributario establece tres causales que impiden que opere, a saber:

1.- “Cuando en la nueva declaración se disminuyan sus costos, deducciones o pérdidas o reduzcan las cantidades acreditables”, lo cual permite que se acrecenté la obligación tributaria si la hubiere, razón que podría justificar su inclusión,

2.- “Cuando la presentación de la declaración que modifica la original se establezca como obligación por disposición expresa de la ley”, y

3.- “Cuando la sustitución de la declaración se realice en virtud de las observaciones efectuadas por la Administración tributaria”.

En relación a este tipo de Declaración el artículo 147 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta señala que “Las declaraciones de enriquecimientos presentadas podrán ser sustituidas o complementadas por los contribuyentes o responsables, en los términos señalados en el Código Orgánico Tributario”.

No obstante, continua el reglamentista señalando que “en los casos en que dichas declaraciones señalen enriquecimientos menores a los originalmente acusados, la Administración Tributaria deberá aceptarlas y proceder a su verificación”, estableciendo en este caso el deber para la Administración tributaria de verificar la “verdad reflejada” por el sujeto pasivo en su declaración.

C.- Declaración Informativa

La Declaración Informativa es un deber formal establecido para aquellos sujetos pasivos que son favorecidos con algún beneficio fiscal del impuesto sobre la renta, se trata según el Glosario de Términos Tributarios del SENIAT de una “declaración jurada realizada por el sujeto pasivo en la que se suministra información o datos, necesarios para el ejercicio del control fiscal”, el referido deber se encuentra

tipificada en el artículo 87 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que dispone “*Para fines de control fiscal, la Administración Tributaria podrá exigir mediante Providencia Administrativa, que los beneficiarios de alguna de las exenciones previstas en el artículo 14 de*” la Ley de Impuesto sobre la Renta “*presenten declaración jurada anual de los enriquecimientos exentos, por ante el funcionario u oficina y en los plazos y formas que determine la misma*”. Continúa el referido precepto señalando el deber para la Administración tributaria de “*verificar periódicamente el cumplimiento de las condiciones que dan derecho a las exenciones establecidas en el mencionado artículo 14*” *eiusdem*.

3.- Emitir los documentos exigidos por la ley

La emisión de documentos exigidos por las leyes tributarias en cumplimiento de sus requisitos y formalidades, es un deber formal establecido en el numeral 2 del artículo 155 del Código Orgánico Tributario, dentro de este criterio de documentos se encuentra la emisión de comprobantes que soporten las ventas o prestaciones de servicios, el referido requisito se encuentra tipificado en diferentes preceptos de la Ley de Impuesto sobre la Renta, relacionados con los requisitos para que sean admitidos los costos, deducciones, desgravámenes y como comprobantes de la obtención de ingresos.

No obstante, el artículo 89 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece los requisitos de los comprobantes emitidos por las ventas o prestación de servicios al señalar que “*deberán cumplir con los requisitos de facturación establecidos por la Administración Tributaria, incluyendo en los mismos su número de Registro de Información Fiscal. A todos los efectos previstos*” en la presente ley “*sólo se aceptarán estos comprobantes como prueba de haberse efectuado el desembolso, cuando aparezca en ellos el número de Registro de Información Fiscal del emisor y sean emitidos de acuerdo a la normativa sobre facturación establecida por la Administración Tributaria*”.

Respecto a la normativa de facturación a la que hace mención el referido precepto la Administración tributaria en el año 2011 dictó la Providencia Administrativa N° 0071 que establece las “*Normas generales de emisión de facturas y otros documentos*”, que tiene por objeto según su artículo 1 “*establecer las normas que rigen la emisión de facturas, órdenes de entrega o guías de despacho, notas de débito y notas de crédito, de conformidad con la normativa que regula la tributación nacional atribuida al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)*”.

Entre los medios de emisión contemplados en la Providencia Administrativa 0071 señala en su artículo 6 los siguientes:

- 1.- “*Sobre formatos elaborados por imprentas autorizadas por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT),*
- 2.- “*Sobre formas libres elaboradas por imprentas autorizadas por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). En ningún caso, las facturas y otros documentos podrán emitirse manualmente sobre formas libres*”, y

3.- “*Mediante Máquinas Fiscales*”, en atención a los medios referidos la Administración tributaria dictó la Providencia Administrativa N° SNAT/2018/0141 que establece las “*Normas Relativas a Imprentas y Máquinas Fiscales para la Elaboración de Facturas y otros Documentos*”.

Asimismo, la Providencia Administrativa 0071 desde el artículo 14 hasta el artículo 19, ambos inclusive, establece los diferentes requisitos que deben contemplar las facturas en atención a la categoría de contribuyentes que se trate y el tipo de medio por el cual los mismos decidan emitir las respectivas facturas.

- 4.- Exhibir y conservar los libros, registros especiales y demás documentos que soporten las operaciones en forma debida

Exhibir y conservar los libros, registros especiales y demás documentos que soporten las operaciones económicas que constituyan hechos imponible en forma

debida, es un deber formal señalado en el numeral 3 del artículo 155 del Código Orgánico Tributario, el mismo se encuentra dirigido a permitir los controles por parte de la Administración tributaria en desarrollo de sus facultades, en aplicación de los diferentes procedimientos señalados en el referido Código. No obstante, este deber formal de conservación se encuentra condicionado en el tiempo, limitándolo el legislador a *“mientras el tributo no este prescrito”* de acuerdo al referido numeral 3.

La prescripción es un medio de extinción de las obligaciones, entre las que se encuentra la obligación tributaria, el referido medio de extinción, debodio a la reforma del Código Orgánico Tributario ha sido objeto de considerables cambios, estableciendo el legislador en el artículo 55 *eiusdem* que prescriben a los seis (06):

1.- *“La acción para verificar, fiscalizar y determinar la obligación tributaria con sus accesorios”*,

2.- *“La acción para imponer sanciones tributarias, distintas a las penas restrictivas de la libertad”*,

3.- *“La acción para exigir el pago de las deudas tributarias y de las sanciones pecuniarias definitivamente firmes”*, y

4.- *“El derecho a la recuperación de impuestos y a la devolución de pagos indebidos”*, señalando el referido Código en su artículo 56 que, las acciones contempladas *supra* prescribirán a los diez (10) años cuando el sujeto pasivo incumpla con los deberes de:

A.- Declarar el tributo,

B.- Inscribirse en los registros especiales; tal como el registro de control de activos,

C.- Llevar la contabilidad o registros de las operaciones efectuadas.

Asimismo, dará lugar al incremento de la prescripción que el sujeto pasivo haya *“extraído del país los bienes afectos al pago de la obligación tributaria o se trate de hechos imponible vinculados a actos realizados o a bienes ubicados en el exterior”* o que la Administración tributaria *“no haya podido conocer el hecho imponible, en los casos de verificación, fiscalización y determinación de oficio”*. Con lo cual, se aprecia que el correcto cumplimiento de los deberes formales por parte del sujeto pasivo no

solo contribuye a un mejor control fiscal por parte de la Administración tributaria nacional, sino que en este caso permite gozar de la prescripción de seis años, lo que ocasiona al sujeto obligado un ahorro operativo debido a que no tendría razón de exhibir y conservar por más de seis (06) años los elementos aquí mencionados.

5.- Contribuir con las inspecciones y fiscalizaciones autorizadas por la Administración tributaria

Contribuir con las inspecciones y fiscalizaciones autorizadas por la Administración tributaria es un deber formal establecido en el numeral 4 del artículo 155 del Código Orgánico Tributario, en el cual se aprecia el deber de colaboración que debe prestar el sujeto pasivo, en nuestro caso las personas naturales, a los funcionarios que sean autorizados por la Administración tributaria nacional para practicar el procedimiento de fiscalización y determinación. En ese sentido, es importante advertir que la referida autorización por la cual actúa el funcionario a nombre de la Administración tributaria es una Providencia Administrativa Tributaria la cual debe reunir los requisitos indicados en el artículo 188 del Código Orgánico Tributaria, a saber, debe indicar:

- 1.- Domicilio del sujeto pasivo,
- 2.- El sujeto pasivo,
- 3.- Tributo que se pretende fiscalizar,
- 4.- Período,
- 5.- Elementos constitutivos de la base imponible, y
- 6.- Identificación de los funcionarios.

Asimismo, señala el artículo 155 numeral 4 que las fiscalizaciones o inspecciones podrán realizarse en *“cualquier lugar, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos, buques, aeronaves y otros medios de transporte”*.

6.- Exhibir documentos requeridos en las oficinas o ante funcionarios autorizados

Exhibir los documentos requeridos por la ley en las oficinas del sujeto pasivo, cuando la tuviere, o ante los funcionarios autorizados por la Administración tributaria es un deber formal establecido en el numeral 5 del artículo 155 del Código Orgánico Tributario, en relación a los documentos a exhibir el referido precepto señala que serán *“las declaraciones, informes, documentos, comprobantes de legítima procedencia de mercancía, relacionadas con hechos imponible”* lo cual se encuentra concatenado con el numeral 3° del referido precepto, identificado como deber formal número 4 en el presente análisis.

Continúa el numeral 5 del artículo 155 señalando que los sujetos pasivos en atención a este deber tienen la obligación de *“realizar las aclaraciones que les fueren solicitadas”* por los funcionarios autorizados por la Administración tributaria nacional, en los procedimientos que realicen, recordando como se indicó *supra* que la respectiva autorización debe constar en una Providencia Administrativa tributaria la cual debe ser notificada al sujeto pasivo.

7.- Comunicar cambios a la Administración tributaria nacional

El sujeto pasivo del impuesto sobre la renta tiene el deber formal de comunicar a la Administración tributaria nacional cualquier cambio que pueda dar *“lugar a la alteración de su responsabilidad tributaria, especialmente cuando se trate del inicio o término”* de sus actividades, este deber formal se encuentra señalado en el artículo 155 numeral 6 del Código Orgánico Tributario.

8.- Comparecer ante la Administración tributaria cuando su presencia sea requerida

Comparecer ante la Administración tributaria cuando su presencia sea requerida es un deber formal establecido en el numeral 7° del artículo 155 del Código Orgánico Tributario que se encuentra sujeto o implica de un requerimiento previo realizado por la Administración tributaria, el cual si guarda relación con un procedimiento de acuerdo con el artículo 159 del referido Código podrá ser cumplido “*personalmente o por medio de representante legal o voluntario*” indicando el referido artículo que “*quien invoque una representación acreditará su personería en la primera actuación*”.

9.- Otros deberes establecidos en la normativa tributaria

Entre los demás deberes formales establecidos en la normativa tributaria se encuentra el establecido en el numeral 8° del artículo 155 del Código Orgánico Tributario que señala el dar cumplimiento a las “*resoluciones, órdenes, providencias y demás decisiones dictadas por los órganos y autoridades tributarias*”, entre estos el deber de realizar las retenciones correspondientes.

10.- Deber de realizar las retenciones correspondientes

La obligación de retener en el impuesto sobre la renta por tratarse de un tributo que grava el incremento patrimonio producto de la percepción por parte del sujeto obligado de un enriquecimiento neto, se practica en la fuente, teniendo el pagador el deber de practicar la sustracción al momento de generar el pago o el abono en cuenta, así las cosas, se entiende por retención a saber de Pittaluga, Sánchez y Vilorio (2002) la “operación que consiste en que el sujeto pagador de una determinada suma de dinero detrae” reste o deduzca “de la misma un porcentaje predeterminado por la ley o el reglamento aplicable, a los fines de entregarla al ente exactor o sujeto activo correspondiente”, todo ello “a título de anticipo del tributo que por la recepción de dicha cantidad, le corresponde satisfacer al receptor del pago” (p. 16), también conocido como sujeto activo.

De la definición planteada se aprecia que la retención posee una finalidad fiscal de asegurar para el ente recaudador la percepción del tributo de manera anticipada a medida que se produce, vale decir, durante el período o ejercicio fiscal gravado, lo cual asegura para el Estado a saber de Jarach (1985) el “rápido y regular flujo de los recursos, evitando, además, la erosión del impuesto por la desvalorización monetaria”, siendo un mecanismo “seguro” (p. 480) para hacerse del tributo.

Asimismo, esta finalidad permite a la Administración tributaria establecer mecanismos de control sobre el tributo percibido, visto que al realizarse y enterar el tributo retenido se le proporciona a la Administración tributaria cierta información sobre los enriquecimientos del contribuyente, que luego puede cruzar con la información presentada por este último en su declaración, siendo que, este deberá indicar en su declaración definitiva los montos pagados bajo el concepto de anticipos.

En ese orden de ideas, en la retención se pueden identificar los siguientes elementos:

1.- Agente de retención o sujeto pagador: es la persona natural o jurídica facultado por la normativa tributaria para deducir, restar o retener el tributo y enterarlo a la Administración tributaria,

2.- El supuesto económico que se encuentra sometido a retención y encuadra con la configuración realizada por el legislador en la Ley o normativa de desarrollo de esta,

3.- La alícuota o porcentaje que debe ser aplicada al supuesto económico sometido a retención,

4.- La base imponible sometida a retención, vale decir, el monto pagado o abonado al beneficiario que debe ser retenido, y

5.- El beneficiario del pago o contribuyente, al cual se le practica la retención y quien incluirá la misma en su declaración como anticipo del impuesto para ser reconocida en su obligación tributaria.

En la Ley de Impuesto sobre la Renta el artículo 84 dispone la imposición de la condición de agente de retención en los siguientes términos: “*La Administración Tributaria, mediante providencia de carácter general, podrá designar como*

responsables del pago del impuesto en calidad de agentes de retención o percepción, así como fijar porcentajes de retención y percepción”, con lo cual, se aprecia que la facultad de retener el tributo gravado no es ilimitada e indeterminada, sino que se encuentra sujeta a la designación realizada por la Administración tributaria o la norma de desarrollo correspondiente, la cual además fijara el porcentaje aplicable por concepto de retención.

Continúa el referido precepto 84 de la Ley de Impuesto sobre la Renta señalando que la designación como agentes de retención recaerá sobre *“quienes por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas intervengan en operaciones gravadas con el impuesto establecido en”* la presente ley *“o efectúen pagos directos o indirectos, así como a los deudores o pagadores de enriquecimientos netos, Ingresos brutos o renta bruta a que se contrae”* esta ley.

Asimismo, la norma *in comento* dispone en su Apartado único que: *“La retención del Impuesto debe efectuarse cuando se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero. Se entenderá por abono en cuenta las cantidades que los deudores o pagadores acrediten en su contabilidad o registros”*.

La designación como Agente de retención supone para el contribuyente asumir una doble condición frente a la Administración tributaria, por una parte será contribuyente por los enriquecimientos netos globales que obtenga durante un ejercicio fiscal, los cuales podrán ser enterados durante el ejercicio fiscal mediante la presentación de la declaración estimada de rentas o ser enterados al finalizar el ejercicio fiscal, una vez realizada la declaración definitiva de rentas y por la otra será responsable frente a la Administración tributaria de retener y enterar el tributo.

De acuerdo a esta situación veremos que por designación de la ley para el sujeto obligado designado como agente de retención nacen dos (02) tipos de deberes, uno formal y otro material, el deber formal se desprende de la obligación de aplicar la normativa tributaria y realizar el correspondiente juicio de hecho y de derecho que permita conocer cuando practicar la retención, el porcentaje, la forma, tiempo, procedimiento y conservar los soportes que permitan individualizar esas partidas o dinero de su propio patrimonio, para posteriormente realizar el deber material de

enterar este dinero al ente recaudador bajo la premisa de anticipos del beneficiario del pago o contribuyente, deber que no será abordado por cuanto, no es objeto de estudio del presente trabajo.

Asimismo, la aplicación de este deber formal por parte del Agente de retención origina para el beneficiario del pago o sujeto obligado a retención de desplegar ciertas conductas que faciliten la actuación del agente de retención y a su vez, le permitan individualizar sus anticipos frente a la Administración tributaria para el momento de su declaración definitiva de rentas.

Actualmente, la regulación de la retención en el impuesto sobre la renta está establecida tanto en la Ley de Impuesto sobre la Renta como en el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones, en cuanto a la Ley la misma regula la retención del impuesto en cuanto a los dividendos y en el referido Reglamento, se encuentran reguladas las retenciones que deben ser realizadas por los deudores o pagadores de los enriquecimientos netos o ingresos brutos señalados en los artículo 27, 32, 35, 36, 37, 39, 40, 41, 42, 51, 53, 65, 66 y 68 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

De los aspectos tratados, se aprecia que la retención como deber formal dentro del impuesto sobre la renta puede clasificarse de la siguiente manera:

1.- Deberes formales del Agente de retención

A.- Determinar la retención

a.- Personas naturales residenciadas o no en el país

B.-Actualizar la determinación cuando varíe la información

C.- Informar al beneficiario de los montos y emitir comprobantes de retención

D.-Informar a la Administración tributaria de los sujetos pasivos que son objeto de retención

E.- Emplear formularios y guías para la retención

F.- Conservar la información suministrada por el sujeto pasivo objeto de retención

2.- Deberes formales del Beneficiario del pago o contribuyente

- A.- Suministrar información al Agente de Retención
- B.- Realizar la determinación de la retención a aplicar
- C.- Actualizar la determinación cuando varíe la información
- D.- Deber de conservar los comprobantes de retenciones

1.- Deberes formales del Agente de Retención

El deber formal de realizar la retención, trae consigo la necesidad que el Agente de retención realice un número determinado de prestaciones frente al beneficiario del pago o de enriquecimientos netos o ingresos brutos sujeto a gravamen del impuesto sobre la renta, que permitan garantizar su correcta percepción y posterior presentación ante la Administración tributaria.

Entre los deberes formales se encuentran:

A.- Determinar la retención

La determinación como se indicó *supra* consiste en un conjunto de actos que permiten constatar la aplicación de los supuestos contemplados en la normativa tributaria, con el propósito de conocer el *quantum* adeudado por concepto de tributo. En ese sentido, como hemos analizado hasta ahora por las características complejas del impuesto se ha establecido que este deber pesa sobre el sujeto obligado y en forma indirecta sobre la Administración tributaria u otro órgano, caso de la determinación de oficio o la determinación judicial.

En el caso de la determinación de la retención del impuesto sobre la renta, se observa que se mantiene este supuesto, para el caso de las retenciones reguladas en el Reglamento parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones, para el caso de las personas naturales domiciliadas o no que obtengan

enriquecimientos provenientes de sueldos, salarios o demás remuneraciones similares bajo relación de dependencia.

No obstante, cuando el beneficiario del pago descrito *supra* no realice la determinación y proceda a la correspondiente notificación del porcentaje al Agente de retención, de acuerdo con el artículo 6 del referido Reglamento, corresponderá al Agente de retención practicar la determinación del tributo, siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 5 *eiusdem*, todo ello 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*”, ello en el caso que se trate de retenciones por concepto de sueldos, salarios o demás remuneraciones análogas por relación de dependencia.

a.- Personas naturales domiciliadas o no en el país

En el caso de las personas naturales domiciliadas o no en el país el Reglamento parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones, señala en su artículo 2 y 3 determinadas condiciones para la aplicación de las retenciones por concepto de sueldos, salarios y demás remuneraciones similares, obtenidas por encontrarse bajo relación de dependencia, a saber: En caso de personas naturales domiciliadas en el país la retención procederá cuando el beneficiario estime obtener un “*total anual que exceda de mil unidades tributarias (1.000 U.T.)*”, por parte del Agente de retención, en caso de no realizar la referida estimación el beneficiario corresponderá al Agente de retención realizarla.

En cuanto a las personas naturales no domiciliadas la retención se practicará sin observancia del total anual que estime obtener sobre la base de un treinta y cuatro por ciento (34%), no obstante, si el beneficiario del pago demuestra al Agente de retención que ha permanecido en el país “*por un período continuo o discontinuo de más de ciento ochenta (180) días en un año calendario*”, se aplicará la retención de las personas naturales domiciliadas.

B.-Actualizar la determinación cuando varíe la información

La determinación de la retención trae consigo el deber para el Agente de retención de actualizar los montos retenidos, cuando varíe la base sobre la cual los mismos se practican. Asimismo, en el caso de las retenciones prácticas al beneficiario por concepto de sueldos, salarios y demás remuneraciones similares bajo relación de dependencia, cuando este estimare una remuneración anual inferior al monto percibido y no fuere participada su variación al Agente de retención, este deberá determinar un nuevo porcentaje de retención, de acuerdo al párrafo segundo del artículo 7 del Reglamento parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones.

C.- Informar al beneficiario de los montos y emitir comprobantes de retención

El Agente de retención tiene el deber de informar al beneficiario sobre los datos utilizados para determinar el porcentaje de la retención. Asimismo, tienen el deber de entregar a los referidos beneficiarios un comprobante por cada retención que indique *“el monto de lo pagado o abonado en cuenta y la cantidad retenida”*. El comprobante que corresponda a la última retención realizada en el año gravable al beneficiario deberá indicar la suma de lo *“pagado y el total retenido”*, de acuerdo al artículo 24 del Reglamento parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones.

Asimismo, tiene el deber de informar al beneficiario que suministre la información requerida para la determinación de la retención, de cualquier observación o error en la que este incurriera al momento de cumplir el referido deber, de acuerdo al artículo 24 del Reglamento parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones.

D.-Informar a la Administración tributaria de los sujetos pasivos que son objeto de retención

El deber formal del agente de retención de informar a la Administración tributaria del domicilio de los sujetos pasivos que son objeto de retenciones se encuentra señalado en el artículo 23 del Reglamento parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones, el cual dispone que 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”*, el referido agente deberá presentar 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”*.

E.- Emplear formularios y guías para la retención

El Agente de retención con la finalidad de facilitar la recolección de la información del beneficiario del pago deberá emplear los *“formularios que emita o autorice al efecto la Administración Tributaria”* o siempre que esta lo autorice podrá emplear *“listados, discos, cintas o cualquier otro medio utilizado en sistemas automatizados de procesamiento de datos”* en un todo de acuerdo con el artículo 25 del Reglamento parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones.

Asimismo, dispone el precepto 25 del Reglamento *in comento* que: *“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”*.

F.- Conservar la información suministrada por el sujeto pasivo objeto de retención

El Agente de retención en los casos que emplee sistemas de procesamiento de datos para el registro de las operaciones de retención, tiene el deber de conservar mientras el tributo no este prescrito la información empleada para la determinación de

la retención, de acuerdo a lo establecido en el párrafo único del artículo 25 del Reglamento parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones.

2.- Deberes formales del Beneficiario del pago o contribuyente

Los beneficiarios de pago o contribuyentes del impuesto sobre la renta que se encuentren *sujetos* a la retención del tributo, como se indicó en líneas anteriores, soportan ciertos deberes formales frente al agente de retención relacionados con la aplicación de la normativa tributaria y su obligación de suministrar información que facilite al agente la retención del tributo, entre los deberes a los que se encuentran sujeto los beneficiarios de pagos se encuentran los siguientes:

A.- Suministrar información al Agente de Retención

Los beneficiarios de pagos por concepto de sueldos, salarios y demás remuneraciones similares, bajo relación de dependencia, residenciados o no en el país tienen el deber de suministrar al pagador, en el formulario previamente autorizado por la Administración tributaria la siguiente información señalada en los números del artículo 4 del Reglamento parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones, a saber:

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”* en atención a la modalidad que sea aplicable, a saber; desgravamen único o específicos,

3.- *“El número de personas”* que constituyen su carga familiar y les dan derecho a rebajas del impuesto,

4.- *“Las cantidades retenidas demás en años anteriores”* por concepto de sueldos, salarios o remuneraciones similares, no reintegrados, compensados o cedidos que correspondan a derechos no prescritos,

5.- *“El porcentaje de retención que deberá ser aplicado por el agente de retención, sobre cada pago o abono en cuenta que le efectúe”.*

De acuerdo al párrafo segundo del artículo 4 del referido Reglamento, la información que tiene a bien entregar el beneficiario del pago 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”*. La información presentada podrá ser verificada por el Agente de retención quien de acuerdo al párrafo tercero del artículo *in comento* tiene el deber de notificar al beneficiario de los errores que observe.

B.- Realizar la determinación de la retención a aplicar

El beneficiario de pago por enriquecimientos obtenidos por sueldos, salarios o remuneraciones similares, por la prestación de servicios bajo relación de dependencia tiene el deber formal de realizar la determinación de la retención, siguiendo los formularios autorizados por la Administración tributaria, el procedimiento para la realización de este acto se encuentra señalado y desarrollado en los numerales del artículo 5 del Reglamento parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones, a saber:

El beneficiario deberá:

1.- Estimar el total de la remuneración anual, a este resultado le aplicara la modalidad del desgravamen correspondiente, recordando que tiene el deber de conservar los respectivos soportes una vez se realicen los pagos, la cifra obtenida será expresada en unidades tributarias y se le aplicara la Tarifa N° 1 prevista en el artículo 51 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

2.- Seguidamente al obtener el monto del *quantum*, el beneficiario deberá restarle lo concerniente a las rebajas, que son diez unidades tributarias (10 U.T.) por concepto de rebaja personal, seguidamente *“el producto de multiplicar diez unidades tributarias (10 U.T.) por el número de cargas familiares permitidas por la Ley”* y luego

restara si lo hubiere, el monto por impuestos retenidos demás expresados en unidades tributarias de años anteriores que no se encuentre prescritos.

3.- El resultado obtenido, *“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”*.

El Agente de retención podrá en los casos autorizados por la Administración tributaria establecer programas computarizados que ayuden al beneficiario a realizar el referido procedimiento de determinación, siempre y cuando emita el mismo el comprobante al cual se encuentra obligado el Agente de retención.

C.- Actualizar la determinación cuando varíe la información

El beneficiario de pagos por enriquecimientos obtenidos por sueldos, salarios o remuneraciones similares, por la prestación de servicios bajo relación de dependencia tiene el deber formal de actualizar la determinación, vale decir, determinar un nuevo porcentaje de retención que se adapte a la nueva realidad económica que posee, este deber se encuentra señalado en el artículo 7 del Reglamento parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones, indicando sus numerales que el beneficiario en ese caso deberá:

1.- Determinar el nuevo porcentaje, para ello deberá nuevamente estimar su enriquecimiento total anual y aplicarle las modalidades de desgravámenes que correspondan,

2.- Restar del resultado obtenido, el monto que ya hubiere sido retenido hasta la fecha,

3.- Restar de la estimación del enriquecimiento anual, la suma de remuneración que ya hubiere sido percibida,

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”*.

El resultado obtenido sea positivo o negativo de acuerdo al párrafo primero del artículo 7 del referido Reglamento, deberá ser presentado al agente 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”*.

D.- Deber de conservar los comprobantes

El beneficiario de pagos por enriquecimientos obtenidos por sueldos, salarios o remuneraciones similares, por la prestación de servicios bajo relación de dependencia tiene el deber de conservar los comprobantes de retención entregados por el Agente de retención y a su vez, el deber de anexarlos en la declaración definitiva de rentas, no obstante, visto que materialmente es imposible su inclusión, por cuanto la automatización de la autoliquidación evita que se proceda a anexar documentos, el contribuyente mientras no se encuentre prescrito el tributo tiene el deber de conservar los referidos comprobantes, con la finalidad de soportar los anticipos realizados a la Administración tributaria, bien para que sean reconocidos en el período fiscal o le sirvan de comprobante para los periodos siguientes cuando fuere objeto de una retención excesiva.

No obstante, debido al proceso inflacionario que sufre Venezuela los conceptos retenidos, con el paso del tiempo pierden su valor y terminan siendo imperceptibles para el beneficiario como un beneficio real de anticipo de impuesto.

3.- Identificar el proceso de declaración de Impuesto Sobre la Renta a que están sujetos los empleados de la Universidad de Los Andes en el municipio Libertador del Estado Bolivariano Mérida

Los empleados de la Universidad de Los Andes, como se indicó en líneas anteriores, son servicios públicos, los mismos a razón de sus cargos se encuentran sometidos a un régimen jurídico distinto, en el caso de los obreros se les aplica la Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras, en el caso del personal

Administrativo y Técnico se les aplica la Ley del Estatuto de la Función Pública en cuanto al régimen disciplinario y por último el personal Docente y de Investigación se encuentra sometido a la Ley de Universidades.

Es importante indicar que, las Convenciones Colectivas únicas del sector universitario, así como las Convenciones particulares suscritas por la Universidad de Los Andes y sus diferentes gremios, son aplicables al personal de la Universidad de Los Andes. No obstante, y como se ha venido desarrollando a lo largo de la presente investigación, el sometimiento al Impuesto sobre la Renta, no responde a los cargos, ocupaciones, regímenes jurídicos o demás normativas laborales, funcionariales, docentes o contractuales aplicable al personal docente, sino a una situación de hecho, que es tomada por el legislador como muestra de capacidad contributiva, como lo es la obtención de rentas, vale decir, de un enriquecimiento neto dentro de un período específico, que de acuerdo a las operaciones económicas, contables y jurídicas realizadas por el contribuyentes, reflejen un incremento patrimonial.

Así las cosas, se observa que todos los empleados de la Universidad de Los Andes se encuentran sometidos a las diversas obligaciones establecidas en el Impuesto sobre la Renta, por ser personas naturales bajo relación de dependencia. En ese sentido, propiamente con respecto al proceso de declaración de Impuesto sobre la Renta, se identifica que los mismos poseen determinados deberes formales a cumplir y disponen para ello de ciertas plataformas y tiempos, no obstante el presente objetivo no pretende definir la universalidad de supuestos en los que puede incurrir una persona natural con ocasión a la percepción de rentas, sino identificar el proceso a seguir, por los empleados de la Universidad de Los Andes, que tengan únicamente como enriquecimiento neto lo pagado por la Universidad de Los Andes, por la prestación de sus servicios. En tal sentido, se identifica que el proceso a seguir por el empleado para realizar la correspondiente Declaración es el siguiente:

- 1.- Inscribirse en el Sistema ULA ISLR

Todos los empleados de la Universidad de Los Andes activos, tienen el deber de inscribirse en el sistema ULA – ISLR, por cuanto, es un sistema creado con la finalidad que los empleados de la Universidad de Los Andes, puedan cumplir con su deber de realizar la actualización de Anticipo de Impuesto sobre la Renta y obtener el comprobante de renta (ARC), en el cual se identifica la totalidad de los conceptos salariales y no salariales pagados al empleado, habida cuenta que, la Universidad de Los Andes, es un Agente de retención del Impuesto sobre la Renta y en cada pago realizado a sus empleados tiene el deber de retener en la fuente el porcentaje que corresponda.

La inscripción y registro en el referido sistema se formaliza a través de la siguiente dirección electrónica <https://belen.adm.ula.ve/registro.php>, la cual se encuentran abierta de manera permanente, para que así los empleados puedan inscribirse, para lo cual solicita únicamente incorporar el número de cedula de identidad y los últimos cuatro dígitos de la cuenta asociada a la nómina (Ver Anexo 1).

2.- Llenar la Planilla de Anticipo de Retención de Impuesto (ARI)

Los empleados de la Universidad de Los Andes, una vez se encuentren inscritos en el Sistema ULA ISLR, deberán llenar la Planilla ARI, con la finalidad de colocar en conocimiento del Agente de Retención, de los gastos en los cuales estima incurrir, con la finalidad que se realicen los cálculos porcentuales correspondientes y de manera automática se proceda a calcular el porcentaje que será retenido, si de los cálculos diera a retener. En ese orden de ideas se aclara que, el ingreso no es estimado por el empleado, por cuanto el sistema de manera automática realiza el cálculo estimado del monto total que la Universidad de Los Andes aspira pagar a sus empleados, de acuerdo a las diferentes tablas aprobadas, lo cual puede variar por distintas razones, a saber: Incremento salarial, ascenso, obtención de grado académico, algún beneficio contractual adquirido, ejemplo prima por hijos o incluso renuncia o cese en sus funciones.

Asimismo, se advierte que, la posibilidad de llenar la Planilla ARI, no se encuentra abierta de manera permanente, pese a que el sistema si, todo ello debido a que la Administración tributaria fija las fechas para que se proceda a la actualización o nuevo ingreso de datos para Anticipo de Retención, abriendo el sistema de manera trimestral, realizando la Universidad de Los Andes, en los casos en los que el empleado no se inscribe o no actualiza la Planilla ARI, la retención correspondiente fijando las tarifas a lugar, debido a la estimación del enriquecimiento neto realizada, lo cual puede suponer un perjuicio para el empleado.

3.- Actualizar la Planilla de ARI

Los empleados de la Universidad de Los Andes, como lo vimos *supra*, tienen el deber de actualizar la información correspondiente a sus enriquecimientos y demás desgravámenes que posea o estime obtener dentro del período fiscal correspondiente, *so pena* que la Universidad de Los Andes, como Agente de Retención realice la retención sin la información correspondiente a los gastos, no obstante, la actualización de la Planilla de ARI, no es permanente sino que responde al calendario trimestral, el cual es informado a través de las distintas redes sociales.

4.- Obtención de ARC

Los empleados de la Universidad de Los Andes, para realizar la Declaración definitiva a la que se encuentran obligados, tienen necesariamente que encontrarse inscritas en el Sistema ULA ISLR, por cuanto es en esta plataforma donde se obtiene el ARC, comprobante de rentas, en el cual se desglosa la totalidad de salarios y demás beneficios no salariales pagados al empleado dentro del ejercicio fiscal, inmediatamente anterior, con la finalidad que este proceda seguidamente a realizar la Declaración definitiva ante el SENIAT, como persona natural bajo relación de dependencia.

5.- Declaración definitiva

El empleado de la Universidad de Los Andes, luego de obtener el comprobante de rentas ARC, dentro del primer trimestre del ejercicio fiscal siguiente a la obtención de los enriquecimientos netos, deberá ingresar al portal *web* del SENIAT o dirigirse a la oficina del ente recaudador y realizar la correspondiente Autoliquidación del impuesto sobre la Renta, incluyendo dentro de la Planilla de Declaración:

A.- El monto obtenido por concepto de enriquecimiento neto,

B.- Los montos pagados por Anticipos de Impuesto sobre la Renta, si los hubiere, los cuales son reflejados en el ARC y en los Estados de cuenta emitidos por la Universidad de Los Andes,

C.- Debe elegir si opta por la aplicación del Desgravamen único o específicos, desglosando cada uno de los conceptos pagados en el período a declarar a razón de Desgravámenes, caso en el cual deberá mantener los comprobantes de los pagos, mientras no prescriba el impuesto,

D.- Elegir si pagara el impuesto, en caso que deba pagar, en una, dos o tres porciones,

E.- Declarar y pagar a la Administración Tributaria lo adeudado por concepto de Impuesto sobre la Renta.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES

Los tributos, son un ingreso por el cual el Estado a través de sus potestades soberanas financia el gasto público, esta potestad como el resto de facultades ejercidas por el Estado se encuentra limitada al principio de legalidad, el cual limita y condiciona el accionar del Poder Público a las disposiciones establecidas en la Constitución como carta fundamental y las diferentes leyes y normativas de desarrollo dictadas. Este tipo de ingresos, obedece al deber de coadyuvar con el gasto público, el cual se encuentra establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en su artículo 133.

No obstante, no es el único deber asociado a este ingreso, por cuanto, también se encuentran sujetos al cumplimiento de otras obligaciones distintas a pagar, como lo son los deberes formales. El diseño de estos ingresos en el marco regulatorio venezolano necesariamente debe encontrarse orientado, inspirado y enmarcado en una serie de principios de rango constitucional, los cuales sirven de guía para evitar abusos y detrimentos a nombre de la máxima de financiar al gasto público.

El diseño y creación de un impuesto, responde a unos hechos que, a criterio del legislador, manifiestan una capacidad económica y contributiva para soportar la carga de coadyuvar al gasto público, entre estos hechos o índices de capacidad económica se encuentra la obtención de rentas, por cuanto supone la obtención de una riqueza actual. Ahora bien, esta riqueza actual interpretada como muestra de capacidad contributiva por disposición del artículo 156 numeral 12º corresponde tributarla al Poder Público Nacional lo cual fue materializada en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

La renta como muestra de una riqueza actual obtenida por un sujeto, se encuentra soportada en Venezuela en la teoría del incremento patrimonial, por cuanto, se reconoce que todo ingreso recurrente o accidental produce un incremento patrimonial que puede ser objeto de gravamen, siempre que responda a las condiciones establecidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

El Estado venezolano adopto para este impuesto un sistema impositivo mixto, estableciéndose un trato particular de acuerdo a las rentas obtenidas, por cuanto, las rentas de fuentes distintas a la prestación bajo relación de dependencia, son gravadas bajo ciertas condiciones y las rentas obtenidas bajo relación de dependencia a otras, teniendo los primeros el deber de terminar el enriquecimiento neto obtenido, siguiendo los elementos definidos en la Ley, así como el deber de retener de la fuente un importe por concepto de anticipo de impuesto.

Los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta son clasificados de manera general en el Código Orgánico Tributario como contribuyentes o responsables y en la ley especial del impuesto como contribuyentes y personas sometidas a la ley, las cuales responden como responsables por los ingresos obtenidos en atención a las funciones de representación que poseen, asimilando la ley a estos responsables a los contribuyentes en todo lo concerniente a las tarifas y condiciones para la determinación del tributo.

Los sujetos obligados al impuesto sobre la renta deben soportar diferentes prestaciones tributarias, que no siempre se encuentran asociadas al pago del impuesto propiamente, debido a que la ley los somete al cumplimiento de prestaciones de hacer y no hacer, las cuales reciben el nombre de deberes formales asociados al cumplimiento de la normativa tributaria, estos deberes son señalados por la ley para colaborar con las facultades establecidas a la Administración tributaria.

Los deberes formales de los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta pueden recaer sobre conductas que estos deben desplegar para consigo mismos o para con otros administrados, encontrándose en el marco regulatorio para las personas naturales un número determinado de diez (10) deberes formales los cuales facilitan y permiten al sujeto pasivo soportar las diferentes operaciones que debe desplegar a razón de determinar el importe a pagar por impuesto sobre la renta o incluso determinar si se encuentra exento, exonerado o ha satisfecho esta obligación a lo largo del período fiscal.

Los deberes formales que debe cumplir el sujeto pasivo a razón de sus actividades son:

1.- Inscribirse en los registros pertinentes: lo cual permite determinar e individualizar a los contribuyentes y su vivienda principal, tanto para la determinación y cumplimiento de las normas tributarias, como para que estos empleen los beneficios fiscales conferidos a la vivienda principal,

2.- Presentar las declaraciones correspondientes en los plazos fijados: La presentación de cualquiera de las declaraciones mencionadas *supra* debe ser realizada en los plazos fijados de forma expresa por la ley o sus normas de desarrollo, lo cual permite al Estado estimar los ingresos públicos y autorizar los respectivos desembolsos financieros, atendiendo a los ingresos por él obtenidos por concepto de anticipos de impuesto o pago de impuesto sobre la renta por la presentación de la declaración definitiva de rentas.

3.- Emitir los documentos exigidos por la ley: La ley de Impuesto sobre la Renta establece para los sujetos pasivos el deber de emitir facturas y comprobantes de pago, los cuales sirven como soporte a quienes se le emiten de los gastos realizados y a ellos de las ventas o servicios propiamente prestados, cruzándose la referida información de acuerdo al Rif que se señala en el respectivo comprobante o factura.

4.- Exhibir y conservar los libros, registros especiales y demás documentos que soporten las operaciones en forma debida: Este deber formal garantiza la conservación de la información financiera fiscal que soporta las operaciones declaradas por el contribuyente o responsable, con lo cual se facilita a la Administración tributaria el poder ejercer sus facultades de fiscalización y determinación en un tiempo oportuno, no obstante, este deber no es ilimitado y se encuentra sometido a que sea solo por el tiempo que el tributo no este prescrito, debiendo el contribuyente conocer los supuestos de prescripción establecidos en el Código Orgánico Tributario.

5.- Contribuir con las inspecciones y fiscalizaciones autorizadas por la Administración tributaria: Este deber se aprecia como un deber de colaboración sobre el sujeto pasivo a favor de las competencias ejercidas por la Administración tributaria.

6.- Exhibir documentos requeridos en las oficinas o ante funcionarios autorizados: Los sujetos sometidos al impuesto sobre la renta, tienen el deber de exhibir en sus oficinas y cuando se les requiera los comprobantes de la declaración y del pago si este fuera

procedente, debiendo destinar un espacio para su exhibición dentro de su residencia o domicilio. 7.- Comunicar cambios a la Administración tributaria nacional: este deber como los anteriores se manifiesta como un deber de colaboración para colocar en conocimiento a la Administración tributaria de los cambios que puedan incidir en las facultades de control otorgadas a esta administración.

8.- Comparecer ante la Administración tributaria cuando su presencia sea requerida, 9.- Otros deberes establecidos en la normativa tributaria: entre estos deberes se destaca el cumplimiento de las diferentes normas de desarrollo del tributo, la designación de representantes fiscales para las sociedades mercantiles distintas a la compañía anónima y sociedad de responsabilidad limitada, así como las entidades sin personalidad jurídicas y consorcios.

10.- El deber formal de los sujetos pasivos para con los otros administrados es el de retener de los pagos realizados un porcentaje por concepto de anticipos de impuesto sobre la renta, este deber a su vez se ve desarrollado en otros deberes, unos para el sujeto que realiza la retención denominado Agente de retención y otros que corresponden propiamente al beneficiario de la retención, entre los deberes del Agente se encuentran los de: 1.- Determinar la retención a las Personas naturales residenciadas o no en el país, 2.-Actualizar la determinación cuando varíe la información, 3.- Informar al beneficiario de los montos y emitir comprobantes de retención, 4.-Informar a la Administración tributaria de los sujetos pasivos que son objeto de retención, 5.- Emplear formularios y guías para la retención y 6.- Conservar la información suministrada por el sujeto pasivo objeto de retención. Entre los deberes del beneficiario de la retención se encuentran: 1.- Suministrar información al Agente de Retención, 2.- Realizar la determinación de la retención aplicable, 3.- Actualizar la determinación cuando varíe la información y 4.- Deber de conservar los comprobantes.

Los empleados de la Universidad de Los Andes, con ocasión de la Declaración del Impuesto sobre la Renta, cuentan con una plataforma electrónica automatizada que le permite cumplir con los deberes formales asociados al cálculo del porcentaje de retención, su correspondiente actualización, así como el ARC o comprobante de renta,

que supone un ahorro en tiempo y capacidad intelectual, para determinar el *quantum* obtenido por enriquecimiento neto correspondiente al año sometido a gravamen.

www.bdigital.ula.ve

REFERENCIAS

Andara, L. (2013). *El acto de la liquidación tributaria, La determinación por la administración tributaria*, Serie Menor, Consejo de Publicaciones, Universidad de Los Andes, Venezuela.

ANDARA SUÁREZ, Lenin. “El concepto de la autoliquidación en la aplicación de los tributos”, en *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, N° 78, Instituto de Derecho Tributario, Colombia, 2018.

Andara, L. (2018). *Manual de derecho tributario I Derecho sustantivo*, Editor-autor, Mérida.

Arias F. (2006). *El proyecto de investigación*. 6ª ed. Editorial Episteme. Caracas.

Atencio, G. (2015). “Los responsables tributarios en Venezuela: Algunos supuestos”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 145, Asociación Venezolana de Derecho Tributario-Legis, Caracas. [Página web en línea] Disponible: <http://avdt.msinfo.info/bases/biblo/texto/REVISTA%20DE%20DERECHO%20TRIBUTARIO%20No%20145%20ENERO%20FEBRERO%20MARZO%202015.pdf> [Consulta: 2020, mayo 18].

Barrios, M. (2015). “Estrategias dirigidas a los contribuyentes para el puntual cumplimiento de los Deberes formales”, Trabajo especial de grado para optar al título de especialista en Ciencias Contables, Universidad de Los Andes, Mérida.

Bracho, M, Cárdenas, A y Vergara, J. (2020). “Evaluación del cumplimiento de Deberes formales en Impuestos (I.S.L.R) e (I.V.A) en Thronson Internacional

de Venezuela”, Vol. 20, N 1, *Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales*, Venezuela.

Buitrago, M, Molina, J y Pérez, O. (2017). “Normativa respecto de la Declaración de Impuesto sobre la Renta por Vía electrónica en Venezuela”, *Revista Digital de Historia de la Educación*, N 20, Heurística, Venezuela.

Código Civil, publicado en Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 2.990 extraordinario del 26 de junio de 1982.

Código de Comercio, publicado en Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 475 del 21 de diciembre de 1955.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Gaceta Oficial, N° 5.453 extraordinario del 24 de marzo de 2000 (Reimpresión de la Gaceta Oficial N° 36.860 del 30 de diciembre de 1999). Primera Enmienda, Gaceta Oficial, N° 5.908 extraordinario del 19 de febrero de 2009.

Decreto N° 3.920, publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 41.678 de fecha 19 de julio de 2019.

Decreto Constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N°6.507 extraordinario del 29 de enero de 2020.

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 6.210 del 30 de diciembre de 2015.

Fernández, M. (1995). *La autoliquidación tributaria*, Instituto de Estudio Fiscales-Marcial Pons, Madrid.

Hernández, R. Fernández, C. y Baptista, P. (2010). *Metodología de la investigación*, 5ª ed., McGraw-Hill. México.

Hurtado, J. (2012). *El proyecto de investigación*. (7^{ma} ed.). Editores Quiron. Caracas.

Jarach, D. (1985). *Finanzas públicas y derecho tributario*, Cangallo, Buenos Aires.

Lago Montero, J. (1998). *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarias*. Marcial Pons, Madrid.

Lares, E. (2001). *Manual de Derecho Administrativo*, 12ª ed., Universidad Central de Venezuela, Caracas.

www.bdigital.ula.ve

Ley de Impuesto sobre la Renta, publicada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 20.851 del 17 de julio de 1942.

Ley 58/2003 General Tributaria del Reino de España. Boletín Oficial de Estado (BOE) N° 302, del 18 de diciembre de 2003. [Contenido en línea] Disponible: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186> [Consultado: 2021, diciembre 20].

Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales de la UPEL. (2006). Universidad Pedagógica Experimental Libertador. FEDUPEL. Venezuela.

Molino, A. (2016). “Implicaciones tributarias sobre la determinación de la renta de las personas naturales bajo relación de dependencia, con base en lo dispuesto en el

Artículo 31 de la Ley de Reforma de la Ley de Impuesto Sobre La Renta”, Trabajo Especial para la obtención del título de Especialista en Derecho Tributario, Universidad Central de Venezuela, Caracas.

Moreno de Rivas, A. (2002). “Responsabilidad personal de los representantes, gerentes, administradores y asesores tributarios de empresas”. *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*, Livrosca, Caracas.

Nava de Villalobos, H. (2002). *La investigación jurídica ¿Cómo se elabora el proyecto?*. Universidad del Zulia. Maracaibo, Venezuela.

Pérez, F. (2013). *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 23ª ed., Aranzadi, Navarra. Madrid.

Perulles, J. (1961). *Manual de Derecho Fiscal (parte general)*, Boch, Barcelona.

Pittaluga, F., Sánchez, S. y Vilorio M. (2002). *La retención en el Impuesto sobre la Renta*, Fundación Defensa del Contribuyente, Caracas-Venezuela.

Providencia Administrativa N° 0023 de fecha 16 de abril de 2010, publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.407 de fecha 21 de abril de 2010.

Providencia Administrativa N° 0034, publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 40.207 del 15 de julio de 2013.

Providencia Administrativa que regula el Registro Único de Información Fiscal (RIF) N° 0048, publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 40.214 de fecha 25 de julio de 2013.

Providencia Administrativa N° 0071, publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 37.795 de fecha 08 de noviembre de 2011.

Providencia Administrativa N° SNAT72018/0141, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 41.518, publicada el 6 de noviembre de 2018.

Providencia Administrativa N° 0063, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 37.877 del 11 de febrero de 2004.

Providencia Administrativa N° 1.697, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 37.660, el 28 de marzo de 2003.

Real Academia Española. *Diccionario de la lengua española*, Madrid, 2022.
[Contenido en línea] Disponible: <https://www.rae.es/drae2001/renta>
[Consultado: 2021, diciembre 20].

Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 5.662 extraordinario del 24 de septiembre de 2003.

Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones Decreto N° 1.808, publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 36.206 del 12 de mayo de 1997.

Resolución N° 904, publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 322.934, del 21 de marzo de 2002.

Sabino, C. (2007). *El proceso de investigación*. Editorial Panapo, Venezuela.

Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria. *Glosario de términos Tributarios*. [Página web en línea] Disponible: http://noticias.seniat.gob.ve/images/documentos/glosario_tributario.pdf.

[Consulta: 2020, junio 9].

Sol, J. (2015). “El agente de retención o percepción tributario”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 145, Asociación Venezolana de Derecho Tributario-Legis, Caracas. [Página web en línea] Disponible: <http://avdt.msinfo.info/bases/biblo/texto/REVISTA%20DE%20DERECHO%20TRIBUTARIO%20No%20145%20ENERO%20FEBRERO%20MARZO%202015.pdf> [Consulta: 2020, junio 9].

Tapia, A. (2014), “La asistencia técnica y las obligaciones tributarias de las personas naturales en relación de dependencia de la Universidad Técnica de Ambato”, trabajo especial de grado para optar al título de Magister en Tributación y Derecho Empresarial, Universidad Técnica de Ambato, Ecuador.

Tribunal Supremo de Justicia-Sala Constitucional sentencia N° 301 de fecha 27 de febrero de 2007, expediente N° 01-2862. [Contenido en línea] Disponible <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/febrero/301-270207-01-2862.HTM> [Consultado: 2021, diciembre 20].

Tribunal Supremo de Justicia-Sala Constitucional sentencia N° 390 de fecha 09 de marzo de 2007, expediente N° 01-2862. [Contenido en línea] Disponible <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/marzo/390-090307-01-2862.HTM> [Consultado: 2021, diciembre 20].

Tribunal Supremo de Justicia-Sala Constitucional sentencia N° 673 de fecha 02 de agosto de 2016, expediente N° 15-0255. [Contenido en línea] Disponible

<http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/marzo/390-090307-01-2862.HTM>
[Consultado: 2021, diciembre 20].

Valdés, R. (1996). *Curso de Derecho Tributario*, 2ª ed., Temis, Bogotá.

Villegas, H. (1992). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 5ª ed., Depalma, Buenos Aires.

www.bdigital.ula.ve

www.bdigital.ula.ve

ANEXO



Inicio

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

(Sueldos y Salarios)

Personal ULA

Los campos marcados con asterisco (*) son obligatorios

Registro de nuevos usuarios en el sistema

Cédula *

ej. V012345678 o V00913456

Ultimos 4 digitos de la cuenta asociada a nomina *

VERIFICAR

www.bdigital.ula.ve