

**REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN RENTAS INTERNAS**

**TRATAMIENTO FISCAL DE LAS DEDUCCIONES
POR CONCEPTOS DE GASTOS REGULADOS Y ESTABLECIDOS
EN EL ARTICULO 27 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

Autora:
Lic. Nohelia Carolina Zambrano
Tutora:
Abg. Esp. Belkis Albarrán

MÉRIDA, NOVIEMBRE DE 2014

ÍNDICE GENERAL

	Pp.
AGRADECIMIENTO.....	ii
DEDICATORIA.....	iii
·	
ÍNDICE GENERAL.....	iv
RESUMEN	
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULOS	
I. EL PROBLEMA	3
Planteamiento del problema	3
Objetivos de la investigación	7
Objetivo general	7
Objetivos específicos	7
Justificación de la investigación	7
Alcances de la investigación	8
II. MARCO TEÓRICO	10
Antecedentes de la investigación	10
Bases teóricas	14
La potestad tributaria	13
Los tributos	15
El impuesto	17
La obligación tributaria	23
El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).....	27
Tratamiento fiscal	30
El impuesto sobre la renta	33
Las deducciones	44
Bases legales	50
Definición de términos básicos	60
Unidad de análisis	64
III. MARCO METODOLÓGICO	66
Tipo de investigación	66
Diseño de investigación	67
Fases o Etapas de la investigación	68
Técnicas e instrumentos de recolección de datos	68
IV. RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN	69
Elementos que condicionan las deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.....	69

	Pp.
Tipos de deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.....	73
1. Deducciones sujetas a retención	76
2. Deducciones sujetas a limitación	76
3. Deducciones sujetas al requisito de pago	81
4. Deducciones sujetas a otros requisitos	82
5. Deducciones por concepto de depreciación y/o amortización.....	83
6. Excepciones al principio de territorialidad en materia de deducciones Fiscales.....	84
Deberes formales vinculados a las deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.....	86
Criterio jurisprudencial sostenido por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia con respecto a al tratamiento fiscal de las deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.....	96
1. Vicio de falso supuesto de derecho y violación del principio de legalidad respecto del reparo por el rechazo de la deducción de la pérdida en la venta de títulos valores.....	97
2. Gastos deducidos por servicios de terceros.....	100
3. Pérdidas económicas producto de las fluctuaciones o variaciones del valor de cambio.....	112
4. La admisión del costo	118
5. Deducción de gastos de alquiler	125
6. Gastos no admisibles por falta de comprobación, falta de retención o retención parcial.....	133
V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	140
Conclusiones.....	140
Recomendaciones	145
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	146

**REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN RENTAS INTERNAS**

**TRATAMIENTO FISCAL DE LAS DEDUCCIONES
POR CONCEPTOS DE GASTOS REGULADOS Y ESTABLECIDOS
EN EL ARTÍCULO 27 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

Autora: Lic. Nohelia Carolina Zambrano

Tutora: Esp. Alba Albarrán

Fecha: Noviembre 2014

RESUMEN

El presente trabajo de investigación tuvo como propósito analizar el tratamiento fiscal de las deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Justificándose dicho estudio, por cuanto en materia de deducciones, las personas jurídicas se ven afectadas con las sanciones que se generan por su incumplimiento. Lo que llevó a realizar una investigación documental descriptiva, basada en la revisión de la doctrina, las leyes y la jurisprudencia venezolana, que en definitiva llevaron a concluir que los elementos que condicionan a las deducciones son la causalidad del gasto, normalidad del gasto, necesidad del gasto, territorialidad del gasto y su finalidad. Mientras que atendiendo al contenido del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta las deducciones pueden estar sujetas a retención, a limitación, al requisito del pago, a otros requisitos y a la depreciación y/o amortización. En cuanto a los deberes formales vinculados a las deducciones, se concluye que éstos corresponden a la obligación de inscribirse ante la administración tributaria; presentar la declaración definitiva de ISLR, presentar la declaración estimada de ISLR como anticipo de la declaración anual y llevar los registros contables debidamente sellados y conservarlos por un período no menor de siete años; además de mantener los comprobantes que respaldan las operaciones contables. En relación al criterio sostenido por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, se concluye que estos gravitan en torno a la interpretación errónea de la norma, gastos no deducibles por retenciones de impuesto no efectuados, gastos no deducibles por retenciones de impuesto enteradas fuera del plazo establecido, gastos sin comprobación, costos sin comprobación y reajuste regular por inflación no procedente, entre otros.

Palabra clave: tratamiento, fiscal, impuesto, renta, deducciones, artículo 27.

INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo especial de grado se aborda el tratamiento fiscal de las deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, figura jurídica que actualmente se encuentra vigente y que es regulada en la vigente Ley de Impuesto Sobre La Renta publicada en la Gaceta Oficial N°38.529 de fecha 25 de septiembre de 2006, cuya característica principal con respecto a las versiones anteriores, es el cambio del factor de conexión, conjugando el principio de territorialidad del impuesto con un sistema de tributación basado en la renta a nivel mundial, gravando subsidiariamente la renta extranjera, reconociendo los créditos por impuestos pagados en el extranjero a través del método de acreditamiento.

En este sentido, es importante acotar que el impuesto sobre la renta es uno de los tributos que ha sido objeto de diversas modificaciones, el cual tiene por objetivo gravar la renta o el enriquecimiento percibido por los contribuyentes, por las diversas actividades que estos puedan ejercer. Es así como, no hay restricciones en cuanto a la repatriación de las utilidades o ganancias netas producto de la inversión ni hay obligación de reinvertir las mismas en el territorio nacional.

Dentro de este marco, en Venezuela las deducciones contenidas en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, comportan egresos causados o pagados, no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir enriquecimiento, los cuales pueden restarse de la renta bruta a los fines de obtener el enriquecimiento neto. Tratándose de egresos previamente autorizados en la Ley de Impuesto Sobre La Renta. Los cuales desde el punto de vista práctico, adquieren gran importancia para las personas jurídicas en razón que como contribuyentes de dicho impuesto deben tener un claro conocimiento de los alcances y las limitaciones que la ley les ofrece a partir de ates deducciones, a fin de evitar las sanciones.

En este orden, el presente trabajo especial de grado se orientó a analizar el tratamiento fiscal de las deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, a fin de conocer, los elementos que condicionan dichas deducciones, los tipos que se encuentran implícitos en la normativa, los deberes formales vinculados a las mismas y el criterio que la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia sostiene con respecto a dicha figura jurídica tributaria y presentar lineamientos a fin de evitar sanciones. Lo que llevó a desarrollarla metodológicamente dentro de una investigación documental bibliográfica, que permitió conocer los criterios que se manejan en la doctrina, las leyes y la jurisprudencia venezolana.

Bajo este escenario, el presente trabajo se estructuró en cinco capítulos con el siguiente contenido:

El Capítulo I aborda el problema, por lo que consta del planteamiento del problema, objetivos de la investigación, justificación e importancia de la investigación y sus alcances.

En el Capítulo II, se desarrolla el marco teórico, partiendo de los antecedentes de la investigación, bases teóricas, bases legales, definición de términos básicos y unidad de análisis.

El Capítulo III, expone el marco metodológico relativo al tipo de investigación, diseño de la investigación, procedimiento de la investigación y técnicas e instrumentos de recolección de datos.

El Capítulo IV, presenta los resultados de la investigación, de acuerdo a los objetivos específicos que fueron planteados.

En el Capítulo V, se dan una serie de conclusiones y recomendaciones generales que permiten dar a conocer la importancia del estudio y finalmente se presentan las referencias bibliográficas utilizadas.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

En Venezuela, la potestad tributaria es una facultad del Estado, la cual reside en su poder soberano, para exigir de los particulares el pago de impuestos, tasas y contribuciones o bien, les concede exclusiones o exoneraciones. A este propósito el Estado debe contar con un sistema de rentas organizado para el cobro de tributos, el cual a su vez, debe tener una sustentación a través de instrumentos jurídicos, los cuales, además de su correspondiente articulado, establezca las instancias y procesos para el cumplimiento de las obligaciones competentes por parte de los contribuyentes, con el propósito de evitar la evasión; quienes han de tener presente que la recaudación tributaria realizada por el Estado es necesaria, en razón los tributos comportan instrumentos de desarrollo económico, al actuar como el vínculo a través del cual se obtienen recursos para solventar las cargas públicas, al establecerse los tributos para el beneficio exclusivo del propio Estado; hasta la posibilidad de solventar problemas operativos y de infraestructura de los organismos prestadores de servicios básicos y vitales a la población.

La obligación tributaria es un deber recogido en el artículo 133 de la Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela de la siguiente manera “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”. Siendo este mandato la manifestación primaria del poder tributario del Estado Venezolano y la justificación para la aplicación de los tributos.

Atendiendo al principio de recaudación eficiente, el Estado debe recaudar lo que según la ley deben pagar los contribuyentes, sin embargo, existen actos que no son

capaces de engendrar el deber de contribuir al gasto público, por cuanto el mismo debe tener un contenido económico, sinónimo de riqueza real y efectiva. Y este hecho es lo que se conoce como “hecho imponible”, el cual según el artículo 36 del Código Orgánico Tributario (2001) consiste en “el presupuesto establecido pro la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

En el caso específico del Impuesto Sobre La Renta, éste tiene como supuesto de hecho la obtención de enriquecimientos anuales, netos y disponibles en el territorio nacional. Indicando Ruíz (1998) que el Impuesto sobre la Renta Venezolano, “grava la renta, es decir, la ganancia que produce una inversión o la rentabilidad del capital. Igualmente puede ser gravado lo producido por el trabajo, bajo relación de dependencia, o lo obtenido por el libre ejercicio de profesiones” (p. 38).

Significando el autor que toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en Venezuela, pagará este impuesto sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de ingreso esté situada dentro del país o fuera de él. Las personas naturales o jurídicas no residentes o no domiciliadas en Venezuela, estarán sujetas a este impuesto siempre que la fuente o la causa de sus enriquecimientos esté u ocurra dentro del país, aun cuando no tengan establecimiento permanente o base fija en Venezuela, y en caso de poseerlos, tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.

Ahora bien dentro de los elementos esenciales de la gestión tributaria del Impuesto Sobre La Renta, se encuentran las deducciones, las cuales viene a jugar un papel importante en el cálculo de la base gravable, ya que mediante ellas, se consideran las erogaciones en que incurre el contribuyente para obtener los ingresos y determinar la utilidad o rendimiento.

Con su adecuada regulación se busca sincerar la capacidad de contribución de cada sujeto pasivo, y lograr una debida recaudación. Sin embargo, en la Ley del Impuesto sobre la Renta existen diversas limitaciones y prohibiciones para la

deducción de ciertos gastos e inversiones. Dichas restricciones son acertadas mientras cumplan un objetivo fiscal que justifique tal restricción, respetando en todo momento la capacidad contributiva de las empresas.

Pero, en algunos casos estos requisitos no se cumplen y ciertas partidas consideradas no deducibles por la ley no justifican la razón para su limitación, presentando problemas a las empresas para llevar a cabo sus operaciones al tratarse de gastos reales que son necesarios para realizar sus actividades y que la ley no permite su deducción total o parcial.

Planteando ello una regulación ambigua que lejos de dinamizar la actuación del sujeto pasivo, viene a entorpecerla, en razón que en materia de deducciones, hay que tener presente el manejo de tres conceptos básicos como son la causalidad, normalidad y necesidad del gasto. Sin embargo, la falta de claridad de la ley pareciera estar favoreciendo la aplicación de multas e infracciones a las personas jurídicas, quienes en su condición de contribuyentes, generalmente incurrir en:

- Interpretar erróneamente la norma, en algunas circunstancias a causa de los vacíos que presenta la misma ó por la subjetividad de los contribuyentes; sobre todo en el tema de la normalidad y necesidad de los gastos.

- Gastos no deducibles por retenciones de impuesto no efectuadas y/o enteradas fuera del plazo establecido, al no aplicar la retención de ISLR a los servicios contratados, estas no serán admisibles como gastos deducibles para la determinación del enriquecimiento neto, tomando como base legal el decreto 1808.

- Gastos causados y no pagados, es importante tener conocimiento de los gastos que se pueden deducir únicamente cuando están efectivamente pagados.

- Gastos sin comprobación, es decir los gastos deben estar debidamente soportados con facturas legales que cumplan con las exigencias establecidas por la Administración Tributaria.

- Costos sin comprobación y que no estén tipificados en la ley.

- Reajuste regular por inflación no procedente, entre otros.

Revelando esto un problema para las personas jurídicas quienes se ven obligadas a recurrir a la Administración Tributaria en procura de una respuesta que aclare esas ambigüedades de la norma contenida en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, consulta que en la mayoría de los casos regresa con la conformación de una sanción.

En este escenario de las deducciones por concepto del Impuesto Sobre la Renta en Venezuela, la presente investigación se orienta a analizar el tratamiento fiscal de las deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, y presentar lineamientos a fin de evitar sanciones. La investigación dará respuesta a las siguientes interrogantes:

¿En qué consiste el tratamiento fiscal de las deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta?

¿Cuáles son los elementos que condicionan las deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta?

¿Cuáles son los tipos de deducciones que proceden por conceptos de gastos regulados y establecidos en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta?

¿Cuáles son los deberes formales que están vinculados a las deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta?

¿Cuáles es criterio jurisprudencial sostenido por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia con respecto al tratamiento fiscal de las deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta?

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Analizar el tratamiento fiscal de las deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Objetivos Específicos

- Identificar los elementos que condicionan las deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en la Ley de Impuesto Sobre la Renta.
- Señalar los tipos de deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en la Ley de Impuesto Sobre la Renta.
- Describir los deberes formales vinculados a las deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en la Ley de Impuesto Sobre la Renta.
- Estudiar el criterio jurisprudencial sostenido por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia con respecto al tratamiento fiscal de las deducciones de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, a fin de señalar lineamientos para evitar sanciones.

Justificación de la Investigación

Dentro del sistema tributario venezolano, el Impuesto Sobre La Renta es uno de los que le aporta al Estado ingresos significativos, tratándose de un impuesto obligatorio regido por el derecho público, que las personas y empresas deben pagar al Estado para contribuir con sus ingresos. Actualmente su ámbito de aplicación va a todos los bienes adquiridos gravables y al enriquecimiento anual neto disponible, en razón de actividades económicas realizadas tanto en Venezuela, como fuera de su territorio independientemente de quien las realice, sea nacional o no. En este

contexto, la presente investigación se orienta a desarrollar un tema vinculado a dicho impuesto como son las deducciones establecidas en el artículo 27 de la Ley que lo regula. Reportando ello una gran importancia desde el punto de vista teórico y práctica, en razón que se trata de una figura que a las personas jurídicas le ocasiona consecuencias negativas desde el punto de vista sancionatorio.

En este sentido, la presente investigación pretende evidenciar los elementos que condicionan las deducciones, los tipos de deducciones los deberes formales vinculados a dichas deducciones y el criterio que de manera pacífica y sostenida maneja la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia con respecto a al tratamiento fiscal de las mismas.

Igualmente la investigación a partir de una revisión doctrinaria, legal y jurisprudencial, ofrecerá elementos de tipo académico y práctico que pondrán en conocimiento cuáles son los alcances y las limitaciones que ofrece el contenido del artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta con respecto al tratamiento fiscal de las deducciones.

Asimismo, los resultados de la investigación, son válidos para el abordaje de otras investigaciones en el área de pregrado y postgrado, pues desde el punto de vista práctico, los resultados informarán a la Administración Tributaria que el tratamiento fiscal que actualmente tienen las deducciones en materia de Impuesto Sobre La Renta, está perturbando la capacidad contributiva de las personas naturales y jurídicas, lo que demanda de dicha Administración la adopción de mecanismos oportunos, eficaces y eficientes para contrarrestar los efectos negativos que se están ocasionando a las personas jurídicas en su condición de contribuyentes por este concepto.

Alcances de la Investigación

El problema que se planteó estudiar estuvo referido al tratamiento fiscal de las deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en el artículo 27 de la

Ley de Impuesto Sobre la Renta, por lo que se hizo una revisión doctrinaria, jurídica, legal y jurisprudencial del tema, con base a los preceptos constitucionales y legales ofrecidos por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Código Orgánico Tributario, la Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.

Temporalmente, el período que se estudio fue el período fiscal 2011 al 2013.

La población de estudio a la que estuvo dirigida la investigación fueron las personas jurídicas.

www.bdigital.ula.ve

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

Antecedentes de la Investigación

Gutiérrez (2011) realizó una investigación titulada **“Cumplimiento de los Deberes Formales en Materia de Impuesto Sobre La Renta de las Personas Naturales Intermediarias de la Actividad Aseguradora. Caso Corredores de Seguros de la Sociedad de Corretaje Lebran, S.A.”**, como requisito previo para optar al grado de Especialista en Tributación, por ante la Universidad del Zulia, con sede en la Ciudad de Maracaibo, Venezuela. El objetivo del trabajo consistió en analizar el cumplimiento de los deberes formales en materia de Impuesto sobre la Renta de las personas naturales intermediarias de la actividad aseguradora. Caso corredores de seguros de la Sociedad de Corretaje Lebran, S.A... De carácter descriptivo, no experimental, de campo, se consideró una población de cinco (05) corredores de seguros de la Sociedad de Corretaje Lebran, S.A., a quienes se les aplicó un cuestionario de 52 ítems, validado por expertos. Los resultados obtenidos son: (1) Presentan debilidades en cuanto a que desconoce en su mayoría cuales son los Deberes Formales en materia de Impuesto sobre la Renta, conocen solamente el deber de cumplir con la obligación de inscribirse en los registros exigidos, presentar declaraciones y comunicaciones y colocar el R.I.F. en documentos y declaraciones, así mismo dar cumplimiento a providencias, resoluciones y órdenes en el marco jurídico venezolano; (2) al evaluar el cumplimiento de los deberes formales se observó que la mayoría presenta incongruencias en sus datos con respecto a la data que maneja la administración en relación a sus cargas familiares, desconocen la obligación de declarar el Impuesto Sobre La Renta estimado si fuere el caso, desconocen los gastos considerados como desgravamen, desconocen la inclusión total

de los ingresos tanto de la actividad aseguradora como de la actividad por libre ejercicio de la profesión no mercantil , así como también la normativa para la elaboración de facturas que reflejen por un lado los ingresos y por otro los gastos deducibles de la renta. (3) Desconocen totalmente las sanciones que conlleva el incumplimiento o el no acatar o los deberes formales que tiene estipulado el Código Orgánico Tributario en sus artículos 99 al 105, donde expresa que el incumplimiento de ellos se traduciría en multas expresadas en Unidades Tributarias.

La relación de la anterior investigación con el problema que se planteó estudiar estuvo dada por las consideraciones teóricas que se hacen en relación al impuesto sobre la renta y los deberes formales que los contribuyentes deben cumplir con respecto al mismos, los cuales, permitieron en principio, desarrollar las bases teóricas del problema estudiado, e igualmente llevó a desarrollar uno de los objetivos específicos, como fue describir los deberes formales vinculados a las deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Ortigoza (2009) realizó una investigación titulada **“La Aplicación del Principio de Progresividad en el Impuesto Sobre la renta y su Contribución a la justicia Tributaria en Venezuela”**, como requisito previo para optar al título de Magíster en Gerencia Tributaria por ante la Universidad del Zulia, con sede en la ciudad de Maracaibo Venezuela. El objetivo de la investigación fue analizar si la aplicación del principio de progresividad en el Impuesto Sobre la Renta contribuye con la justicia tributaria en Venezuela. La investigación se realizó en el sistema impositivo venezolano y se basó en los ingresos generados por el Impuesto Sobre la Renta recaudado por la Administración tributaria durante el año 2006. Tratándose de una investigación de tipo documental- descriptivo en al que se requirió de las siguientes actividades: Revisión de la teoría, doctrina, jurisprudencia y leyes venezolanas, para luego recolectar y analizar los rubros de impuestos recaudados y compararlos con las principales variables macroeconómicas. Finalmente se concluyó que aunque hay factores que favorecen la progresividad en el Impuesto Sobre la

Renta (mínimo exento, desgravámenes, entre otros); el bajo nivel de recaudación del mismo supone que la recaudación tributaria en el país ha sido injusta, puesto que la distribución de las cargas públicas recae en mayor proporción en la clase trabajadora de la sociedad, quién soporta directamente el pago del Impuesto al Valor Agregado sin poder transferir dicho valor a otros agentes del sistema económico. Se recomienda, por lo tanto, la construcción de un sistema tributario justo que contemple armónicamente todos los principios tributarios; y donde se considere el Impuesto al Valor Agregado como un impuesto complementario. Además se hace necesario el ajuste de los desgravámenes, las rebajas y las deducciones del Impuesto Sobre La Renta a la situación económica y social del país y el fortalecimiento de las actividades fiscalizadoras de la administración tributaria.

La correspondencia de la anterior investigación con el problema de estudio estuvo dada por la fundamentación teórica que ofrece del impuesto sobre la renta, y de su consideración en relación a la necesidad que existe de ajustar las deducciones a la situación económica y social del país, lo cual de cierta forma está en correlación con el problema que plantean las deducciones señaladas en el artículo 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para el contribuyente quien generalmente resulta afectado por las sanciones de que es objeto por dicho concepto, tal y como quedará señalado en el objetivo específico referido a la indicación del criterio jurisprudencial sostenido por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia con respecto a al tratamiento fiscal de las deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Sucre (2008) realizó una investigación titulada **“La deducibilidad a efectos del impuesto sobre la renta venezolano de las pérdidas cambiarias generadas en operaciones de permuta de bonos de la deuda pública nacional destinadas a la obtención de divisas”**, como requisito parcial para optar al grado de Especialista en Derecho Financiero por ante la Universidad Católica Andrés Bello, con sede en la ciudad de Caracas, Venezuela. La investigación se orientó a realizar un estudio documental de corte monográfico y de nivel descriptivo, enfocado en el análisis de

las operaciones de permuta de bonos de la deuda pública nacional (Bonos DPN) con el objetivo exclusivo de obtener divisas destinadas al pago o inversión en operaciones inherentes al curso ordinario del negocio de la compañía de que se trate. Para tal fin, se analiza y comprueba la legalidad de esta operación a los efectos del régimen legal actual de control de cambios, pasando seguidamente a estudiar la definición, naturaleza y tratamiento legal, doctrinario y jurisprudencial atribuido a las pérdidas y ganancias cambiarias o financieras generadas por tales operaciones. Analizado lo anterior se procede a cuadrar tales pérdidas cambiarias dentro de los supuestos de deducibilidad previstos en la Ley de Impuesto Sobre La Renta, lo cual se realiza con base a la interpretación de la doctrina tributaria emanada de la Administración Tributaria y de la jurisprudencia arribando a un resultado que concluye que las pérdidas cambiarias generadas por las operaciones con Bono DPN a fines de obtener divisas para el giro normal de la empresa, sí son deducibles a efectos del cálculo del Impuesto Sobre La Renta, y a la vez dictamina sobre el alcance de dicha deducibilidad.

La relación de la anterior investigación con el problema que se planteó estudiar consistió, en que aborda uno de los tipos de deducción señalada en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, la cual en la práctica viene presentando algunos problemas para los contribuyentes, tal y como queda reseñado en los objetivos específicos referidos a: los tipos de deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y cuando se indica el criterio jurisprudencial sostenido por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia con respecto al tratamiento fiscal de las deducciones.

Bases Teóricas

La Potestad Tributaria

El Estado y en consecuencia, el poder que éste detenta, descansa en la voluntad de los hombres de asegurarse de que un poder mayor al de ellos considerados individualmente, y por ellos consentido, cumpla con los fines que persiguen todos y cada uno de los individuos que conforman el Estado. En este orden, una de las facultades del Estado como es la potestad tributaria, a partir de la cual compele a los ciudadanos a transferirle coactivamente una porción de sus bienes; descansando esta potestad sobre la concepción de que si bien es cierto que el Estado tiene un poder mayor al de los ciudadanos (como por ejemplo el de hacer leyes, el de obligar a su cumplimiento, el de determinar quien no obedece la Ley), en razón de los fines que debe cumplir, tal poder no puede ser tal que “destruya” o ponga en peligro los derechos que los hombres consideran que tienen por naturaleza.

En Venezuela, la doctrina en las expresiones de Villegas (2002) define como potestad tributaria, “la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial. Implica el sometimiento de las personas a las normas tributarias del Estado” (186).

La potestad tributaria, de acuerdo a Moya (2009), implica el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender a las necesidades públicas.

Tratándose, de la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención. La potestad tributaria, no es todavía un derecho de crédito contra un deudor determinado, ni un derecho de exigir

prestaciones formales. Por el contrario no existen deberes concretos correlativos a la potestad tributaria.

Explica Villegas (2002) que el poder tributario no convierte al Estado en el titular de un crédito tributario, es decir frente a él, no tendrá todavía obligados a dar, hacer o no hacer.

Ante esta potestad tributaria del Estado Venezolano, refiere Barrios (2009) que la Constitución aprobada el año 1999 establece un sistema tributario basado en principios como el de legalidad, que consiste en que no podrá establecerse impuestos, tasas o contribuciones que no estén expresamente previstas como tales por la ley, así como tampoco ninguna otra forma de incentivos fiscales, tales como rebajas, exoneraciones ni exenciones.

Por otra parte, el principio de progresividad establece que a mayor ingreso mayor impuesto. Ambos están acompañados por la noción de distribución de las cargas públicas, como deber ineludible de los ciudadanos, sin importar raza, credo, nacionalidad, condición social, etc.; puesto que hasta se prescinde de elementos como la edad, ya que lo que se busca es que la mayor cantidad de personas, como sea posible, atiendan al cumplimiento efectivo de esta obligación general.

Los Tributos

Definición del Tributo

De acuerdo al SENIAT (2007) el término “tributo” se define como:

Prestación pecuniaria que el estado u otro ente público exige en ejercicio de su poder de imperio a los contribuyentes con el fin de obtener recursos para financiar el gasto público. Se clasifican en impuestos, tasas, precios públicos, contribuciones especiales y exacciones parafiscales (p. 25).

Doctrinariamente el tributo, es considerado por Moya (2006) como: “... prestaciones exigidas en dinero por el Estado en ejercicio de su poder de imperio en

virtud e una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines” (p. 205).

Asimismo, Valdés (1996) anota:

El tributo tiene como fundamento el de obtener recursos para cubrir los gastos de los servicios públicos que el Estado considera cumplir. Es decir, es una actividad absolutamente normal, ya que nos e concibe un sociedad sin una actividad estatal destinada a cumplir determinado servicios público, que la cultura de un país determinado en un momento dado, considera que deben estar a cargo del Estado (p. 15).

Clasificación de los Tributos

El legislador venezolano en el artículo 12 del Código Orgánico Tributario (2001) expresa: “Están sometidos al imperio de este Código, los impuestos, las tasas, las contribuciones de mejoras, de seguridad social y las demás contribuciones especiales, salvo lo dispuesto en el artículo 1”.

Lo que lleva a señalar que legalmente los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones. Aspecto que Moya (2006) amplía de la siguiente manera:

- *Los impuestos*; son transferencias que exige el Estado a partir de su poder coactivo a quienes estén en situaciones consideradas como hecho imponible. Subrayando, el autor que la cancelación de los impuestos por parte del contribuyente no implica una contraprestación directa de servicios.

- *Las tasas*; son desembolsos de dinero exigido por el Estado, cuyo hecho generados se relaciona con una actividad o un servicio que el Estado presta a uno o varios ciudadanos. Por lo general, lo recaudo se invierte en mejorar el servicio público.

- *Las contribuciones*; son erogaciones monetarias derivadas de beneficios individuales o colectivos, en razón de la realización de obras públicas que incrementen el valor de un inmueble de un particular. También se incluyen las

contribuciones parafiscales que son aquellas que persiguen un fin social, lo que para el caso venezolano corresponde al IVSS, INCES y la Ley de Vivienda y Hábitat.

El Impuesto

Definición de Impuesto

Nava (2007) señala que el impuesto es, jurídicamente, como todos los tributos una institución de derecho público, por lo que es una obligación unilateral impuesta coactivamente por el Estado en virtud de su poder de imperio. Ya que es un hecho institucional que va necesariamente unido a la existencia de un sistema social fundado en la propiedad privada o que al menos reconozca el uso privado de ciertos bienes.

Tal sistema social importa la existencia de un órgano de Dirección (el Estado) encargado de satisfacer necesidades públicas. Como ellos requiere gastos, y por consiguientes ingresos, se lo inviste en la potestad de recabar coactivamente cuotas de riqueza de los obligados sin proporcionarles servicios concretos divisibles algunos a cambio de retribución. Todo lo cual lleva a Valdés (1996) a distinguir seis elementos esenciales del impuesto: “1. carácter pecuniario; 2. la independencia de las prestaciones; 3. la coacción jurídica; 4. la existencia de reglas fijas; 5. el destino de utilidad pública, y 6. la pertinencia a la comunidad” (p. 108).

Revelando lo anterior, que en el impuesto convergen ciertos elementos, que llevan a calificarlos como coercitivos, es decir que el Estado los fija unilateralmente, limitan el poder de compra del consumidor y se destinan sin ninguna especificación a cubrir la satisfacción de necesidades colectivas o a cubrir los gastos generales del Estado. Por ello, que se trate de una aportación coercitiva que los particulares hacen al sector público, sin especificación concreta de las contraprestaciones que deberán recibir. Es decir, los impuestos son recursos que los sujetos pasivos otorgan al sector público para financiar el gasto público; sin embargo, dentro de esta transferencia no

se especifica que los recursos regresarán al sujeto en la forma de servicios públicos u otra forma. Esto es así porque los recursos obtenidos por el sector público sirven para muchos fines.

Características de los Impuestos

Para Rodríguez (2009) las notas que caracterizan a los impuestos son:

- *Es un pago forzoso*: En virtud de lo que establece el Estado mediante el uso de su poder soberano y, desde luego, es de obligatoria aceptación por todos los ciudadanos, ya que para ello el Estado tiene esa potestad.

- *Se establece mediante un instrumento legal*: Para establecer los impuestos, se requiere de un instrumento legal sancionado por la Asamblea Nacional, como autoridad competente

- *No se prevé contraprestación inmediata*: Los recursos que se obtienen con los impuestos son para lograr una mejor distribución de las riquezas y satisfacer las necesidades colectivas, tratando de que quienes tengan menos posibilidades económicas puedan disponer de una serie de servicios colectivos que, individualmente, les sería imposible obtener. Por lo tanto, no se produce una contraprestación individual inmediata, ya que los beneficios que se persiguen son colectivos.

- *Es un pago definitivo es irreversible*: El pago del impuesto no confiere al contribuyente privilegio exclusivo alguno, ni hay obligación de restituirselo.

Clasificación de los Impuestos

Los impuestos pueden ser directos e indirectos

- *El Impuesto Directo*: Es el impuesto que grava directamente las fuentes de riqueza, la propiedad o la renta. Son el impuesto sobre la renta, el impuesto sobre el patrimonio, el impuesto de sucesiones, la contribución rústica y urbana (o impuesto sobre bienes inmuebles), los impuestos sobre la posesión de vehículos (Impuesto de

la tenencia o uso de vehículos, Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica), animales, etc. En sistemas fiscales históricos se daba la capitación (impuesto igual a todos los habitantes), y también eran impuestos directos muchos de los exigidos dentro del complejo sistema fiscal en torno a la renta feudal.

- *Impuesto Indirecto*: Es el impuesto que grava el consumo. Su nombre radica en que no afecta de manera directa los ingresos de un contribuyente sino que recae sobre el costo de algún producto o mercancía. El impuesto indirecto más importante es el impuesto al valor agregado o IVA el cual constituye una parte importante de los ingresos tributarios en muchos países del mundo.

Los impuestos indirectos pueden ser de dos tipos:

- *Multifásicos*: Gravan todas las etapas del proceso de compra-venta.

- *Monofásicos*: Gravan solamente una etapa del proceso. Éstos a su vez se subdividen en impuestos al valor total de las ventas y en impuestos al valor agregado.

Los impuestos indirectos se pueden clasificar también como impuestos sobre los actos e impuestos sobre el consumo. En el primer caso tenemos por ejemplo, los impuestos sobre la importación y la exportación. Entre los principales impuestos indirectos se encuentran el Impuesto al Valor Agregado.

Indica Rosas y Santillán (1962) que tanto los impuestos directos como los indirectos, pueden clasificarse a su vez en personales y en reales.

- *Los personales* son aquellos que toman en consideración las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos.

- *Los impuestos reales* son aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella. Éstos se subdividen en impuestos que gravan a la persona considerándola como un objeto y los que gravan a las cosas.

Abundando, en lo expresado, Moya (2006) clasifica los impuestos en:

1. *Directos*; son aquellos tributos que gravan el patrimonio o la riqueza del contribuyente, tomando en consideración la capacidad contributiva del mismo. En

esta categoría se encuentran el Impuesto Sobre la Renta, el impuestos obre inmueble urbanos, por citar algunos.

2. *Indirectos*, aquellos que gravan el gasto o consumo, así como la transferencia de riqueza, tomando como presunción la existencia de la capacidad contributiva, como ocurre con el Impuesto al Valor Agregados y el impuesto sobre transacciones inmobiliarias, entre otros.

3. *Proporcionales*; son los que mantienen una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada, posee una alícuota única.

4. *Progresivos*; aquéllos en que la alícuota aumenta a medida que se incrementa el monto gravado.

Efectos de los Impuestos

En esta sección se revisan algunas de las consecuencias que pueden originar

El pago de los impuestos ocasiona ciertas consecuencias en el campo económico. Entre los principales efectos se encuentran la repercusión, la difusión, la absorción y la evasión.

1. *Repercusión*: La repercusión se puede dividir en tres partes: percusión, traslación e incidencia.

- La percusión se refiere a la obligación legal del sujeto pasivo de pagar el impuesto.

- La traslación se refiere al hecho de pasar el impuesto a otras personas, y la incidencia se refiere a la persona que tiene que pagar realmente el impuesto, no importa que ésta no tenga la obligación legal de hacerlo. De esto se desprende que la repercusión es una lucha entre el sujeto que legalmente tiene que pagar el impuesto y terceros, el sujeto trata de trasladar el impuesto y la persona tercera tratará de restringir el consumo de dicho artículo para evitar de esta forma cargar con el impuesto.

Pero además hay que considerar otros aspectos. En primer lugar, la repercusión se puede dar o no, esto depende del tipo de impuesto que se aplique por ejemplo, un impuesto sobre las utilidades de las empresas, en este caso no es posible que se presente la repercusión, sin embargo, sucede lo contrario en el impuesto sobre el valor agregado.

Hay que considerar también si el impuesto es liviano o es pesado. En el primer caso es preferible que lo pague el sujeto sobre el que legalmente recae, ya que de esta forma se verán reducidas sus utilidades pero al menos no se verá afectada la demanda del bien ya que ésta puede disminuir por un aumento en el precio, provocando mayores pérdidas que las provocadas por el pago del impuesto. En el segundo caso, el sujeto preferirá repercutir el impuesto, ya que si se atreviera a pagarlo él mismo resultaría incosteable para el negocio debido a que el impuesto absorbería las posibles utilidades.

Por otra parte, se debe considerar también la influencia de la elasticidad de la demanda sobre la repercusión. En este caso se puede ver cómo, por ejemplo, los productos de primera necesidad y los productos de gran lujo tienen siempre más o menos la misma demanda, los primeros por que no se puede prescindir de ellos, los segundos por que los individuos que los quieren están en condiciones de pagar cualquier precio por ellos. En estas condiciones es muy sencillo repercutir el impuesto, dado que de cualquier forma la demanda no variará.

2. *Difusión*: Una vez que termina el fenómeno de la repercusión se presenta el de la difusión. Este se caracteriza por que la persona que debe pagar finalmente el impuesto ve reducida su capacidad adquisitiva en la misma proporción del impuesto pagado, sin embargo, esto genera un proceso en el que esta persona deja de adquirir ciertos productos o reduce su demanda, por lo tanto sus proveedores se verán afectados por esta reducción en sus ventas y a su vez tendrán que reducir sus compras, y así sucesivamente.

Cabe aclarar que aunque la repercusión es probable que se de o no, en el caso de la difusión siempre se va a dar, porque no importando quien tenga que pagar el

impuesto siempre se va a dar una reducción en la capacidad adquisitiva, lo cual va a desencadenar el proceso mencionado.

Por otra parte, cuando se da la repercusión el sujeto pasivo no verá reducida su capacidad adquisitiva, sin embargo, cuando se da el proceso de difusión todas las personas relacionadas con el bien en cuestión verán reducido su poder adquisitivo, inclusive el sujeto pasivo que inicialmente no pagó el impuesto. Como se puede apreciar la difusión no se dará con la misma intensidad en todos los productos, ya que como se explicó en el inciso anterior los bienes de consumo necesario y los de gran lujo muy difícilmente dejarán de adquirirse, en cambio afectarán en mayor medida a los bienes de lujo, ya que estos no son indispensables para nadie.

3. *Absorción*: Puede existir la posibilidad de que el sujeto pasivo traslade el impuesto, sin embargo, no lo hace por que su idea es pagarlo. No obstante, para que pueda pagarlo decide o bien aumentar la producción, disminuir el capital y el trabajo empleados, o en última instancia implementar algún tipo de innovación tecnológica que permita disminuir los costos.

4. *Evasión*: La evasión es el acto de evitar el pago de un impuesto. A diferencia de lo que sucede con la repercusión en donde el impuesto se traslada, en el caso de la evasión simplemente nunca se paga porque nadie cubre ese pago.

La evasión puede ser de dos tipos: legal e ilegal.

- La evasión legal consiste en evitar el pago del impuesto mediante procedimientos legales, por ejemplo, al dejar de comprar una mercancía a la cual se le acaba de implementar un impuesto; en este caso el impuesto no se paga porque simplemente se ha dejado de comprar el bien.

- La evasión ilegal es aquella en la cual se deja de pagar el impuesto mediante actos violatorios de las normas legales, por ejemplo, la ocultación de ingresos, la omisión en la expedición de facturas, contrabando, etc.

La evasión fiscal se puede dar por muchas razones, entre las principales se encuentran:

- i) Ignorancia sobre los fines de los impuestos

- ii) Servicios públicos prestados en forma defectuosa e ineficiente
- iii) Por la falta de una contraprestación por los impuestos que se pagan
- iv) Muchas veces se considera que el pago de impuestos sólo sirve para contribuir al enriquecimiento ilícito de los funcionarios públicos.

La Obligación Tributaria

La obligación tributaria es considerada un vínculo de personal en el que se exige a la persona obligada el pago de una suma de dinero, por lo general, una vez que se haya verificado la existencia del presupuesto de hecho previsto en la ley. El Código Orgánico Tributario (2001), la define como:

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

Las obligaciones tributarias pueden ser materiales y formales. Las obligaciones materiales consisten en el pago de una cantidad de dinero y son:

- La obligación tributaria principal. Tiene por objeto el pago del tributo.
- La obligación de realizar pagos a cuenta. Consiste en satisfacer un fraccionamiento a cuenta de la obligación tributaria principal. Dicho importe podrá deducirse de la obligación principal salvo que la ley propia de cada tributo indique la posibilidad de deducir una cantidad por otro concepto. La obligación de realizar pagos a cuenta puede ser en casos de retención; y Pagos fraccionados.

También las obligaciones pueden ser accesorias, consistiendo éstas en pagos que se deben satisfacer a la Administración tributaria, distintos de los anteriores, y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria. Son obligaciones accesorias el interés de mora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos

del período ejecutivo así como otras que imponga la ley. Las sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones accesorias.

Indica Romero (2009) que las obligaciones formales no tienen carácter monetario y son impuestas por la normativa a los sujetos pasivos, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros. Entre otras son obligaciones formales:

- La obligación de solicitar y utilizar el número de identificación fiscal (RIF) en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

- La obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones.

- La obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como los programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos. En todo caso, los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones por medios telemáticos deberán conservar copia de los programas y archivos generados que contengan los datos originarios de los que deriven los estados contables y las autoliquidaciones o declaraciones presentadas.

- La obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificativos que tengan relación con sus obligaciones tributarias.

- La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido.

- La obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas.

- La obligación de entregar un certificado de las retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

Asimismo, el artículo 23 del Código Orgánico Tributario, preceptúa que los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este Código o por normas especiales.

En el caso del contribuyente fallecido, los derechos y obligaciones de éste serán ejercitados 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 (artículo 24 Código Orgánico Tributario).

Igualmente, los tributos deben ser pagados por los sujetos pasivos, como lo establece el artículo 40 del Código Orgánico Tributario; aunque también puede ser efectuado por un tercero, quien se subrogará en los derechos, garantías y privilegios del sujeto activo, pero no en las prerrogativas reconocidas al mismo por su condición de ente público.

El pago debe efectuarse en el lugar, la fecha y la forma que indique la ley o en su defecto la reglamentación. La Administración Tributaria podrá establecer plazos para la presentación de declaraciones juradas y pagos de los tributos, con carácter general para determinados grupos de contribuyentes de similares características, cuando razones de eficiencia y costo operativo así lo justifiquen. A tales efectos, los días de diferencia entre los distintos plazos no podrán exceder de quince (15) días hábiles (artículo 41, Código Orgánico Tributario).

Los pagos a cuenta deben ser expresamente dispuestos o autorizados por la ley. En los impuestos que se determinen sobre la base de declaraciones juradas, la cuantía del pago a cuenta se fijará considerando la norma que establezca la ley del respectivo tributo (artículo 43 Código Orgánico Tributario).

Señala el artículo 44 del Código Orgánico Tributario que la Administración Tributaria y los sujetos pasivos o terceros, al pagar las obligaciones tributarias (por

cualquiera de los medios de extinción de las obligaciones previstos en este Código) deberán imputar el pago, en todos los casos, en el siguiente orden de preferencia:

1. Sanciones
2. Intereses moratorios
3. Tributo del período correspondiente

La administración Tributaria podrá imputar cualquier pago a la deuda que fuere más antigua, definitivamente firme, agotado el cobro extrajudicial y que no estuviera prescrita.

El ejecutivo Nacional, a tenor del artículo 45 del Código Orgánico Tributario, podrá conceder, con carácter general prórrogas y demás facilidades no vencidas, así como fraccionamientos y plazos para el pago de deudas atrasadas, cuando el normal cumplimiento de la obligación se vea impedido por caso fortuito o fuerza mayor o en virtud de circunstancias excepcionales que afecten la economía del país. La decisión denegatoria no admitirá recurso alguno. Las prórrogas que se concedan no causarán los intereses previstos en el artículo 66 sobre las sumas adeudadas (artículos.46, 47, 48 Código Orgánico Tributario).

Según Giuliani (1992) “el contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo una obligación de dar” (p. 383). Además es un vínculo de carácter personal, debido a que se establece entre un sujeto pasivo que puede ser una persona individual o colectiva (Sociedades), tanto cuando tiene capacidad jurídica según los principios del Derecho o disponen únicamente del patrimonio propio y constituyen entes con capacidad de desarrollar actividades económicas autónomas.

Dice Moya (2006) que en materia tributaria, la única fuente de la obligación es la ley, sólo por mandato de ésta puede surgir la obligación tributaria, ya que la voluntad de los individuos no puede crearla.

Mediante la Ley, el legislador describe la hipótesis condicionante llamada hecho imponible y entonces ese pasa a ser un concepto jurídico. De manera que, mientras no esté previsto en la ley, ningún presupuesto de hecho genera obligación

tributaria. A su vez debe atenerse a las disposiciones constitucionales y el Poder Judicial debe velar para que no se viole ese acatamiento a los postulados esenciales.

El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)

En 1994, El Gobierno Nacional, después de haber acumulado las experiencias y los logros de las principales Administraciones Tributarias del continente y de la evolución alcanzada por el propio Sistema Tributario venezolano, así como, la necesidad imperiosa que había de modernizar, tecnificar y ampliar la Administración Tributaria nacional; el Ejecutivo Nacional decide crear una nueva estructura tributaria mediante la fusión de las diversas Direcciones existentes hasta entonces: La Dirección General Sectorial de Rentas y la de Aduanas, para instituir lo que se denominó en su primera etapa, Servicio Nacional Integrando de Administración Tributaria. En efecto, mediante Decreto No 310 del 10-08-94, publicado en la Gaceta Oficial No 35.525 del 16-08-94, se creó esta organización.

Indica Hernández, Rodríguez, Díaz, Muñoz, Coraspe y Vera (2012) que el SENIAT es una institución autónoma, pero sin personalidad jurídica, dependiente directamente del Ministerio de Finanzas. Cuenta con autonomía funcional, que a su vez está dotado de un sistema profesional y de recursos humanos propios de la institución y cuyo propósito no es otro que Administrar Tributos internos y aduaneros.

El SENIAT es el órgano de ejecución de la Administración Tributaria Nacional de Finanzas, para mejorar la recaudación nacional. Su principal función es la recaudación y control de los impuestos o tributos; disminuir la evasión fiscal, reducir la morosidad tributaria.

Su misión consiste en recaudar con niveles óptimos los tributos nacionales, a través de un sistema integral de administración tributaria moderno, eficiente, equitativo y confiable, bajo los principios de legalidad y respeto al contribuyente.

En tanto que su visión es ser una institución modelo para el proceso de transformación del Estado Venezolano, de sólido prestigio, confianza y credibilidad nacional e internacional, en virtud de su gestión transparente, sus elevados niveles de productividad, la excelencia de sus sistemas y de su información, el profesionalismo y sentido de compromiso de sus recursos humanos, la alta calidad en la atención y respeto a los contribuyentes, y también por su contribución a que Venezuela alcance un desarrollo sustentable con una economía competitiva y solidaria.

Como objetivos estratégicos, el SENIAT se propone:

- El Incremento de la recaudación tributaria de origen no petrolero.

- La Modernización del sistema jurídico tributario; y

- El Desarrollo de la cultura tributaria y, mejora de la eficiencia y eficacia institucional. Bajo los principios de Transparencia, eficiencia, eficacia y rendición de cuentas. En un marco de valores instituciones promotores de la Solidaridad, honestidad, corresponsabilidad social, respeto, lealtad, equidad, justicia, igualdad, bien común y el ser social colectivo.

Por mandato legal, las funciones del SENIAT se dirigen a:

1. Aumentar el universo de contribuyentes.
2. Desarrollar un programa de relaciones institucionales en sectores claves.
3. Desarrollar un programa de divulgación tributaria.
4. Desarrollar un sistema integrado de inteligencia tributaria.
5. Diseñar e implementar manuales de procedimientos tributarios.
6. Disminuir la evasión fiscal. Mejorar los sistemas de recaudación.
7. Implementar mecanismos modernos de fiscalización.
8. Implementar un sistema de información tributaria.
9. Incrementar la fuerza fiscalizadora.
10. Incrementar la presencia fiscal.
11. Proyectar una imagen de alto perfil del servicio ante la opinión pública.
12. Reducir la morosidad tributaria

Funciones que cumple a partir de los servicios que ofrece en los ramos de tributos internos y de aduanas. Y en este sentido, en materia de tributos internos, siguiendo el modelo del sistema tributario venezolano que se fundamenta en los principios constitucionales de legalidad, progresividad, justicia, equidad, capacidad contributiva, no retroactividad y no confiscación; el SENIAT en ejercicio de la competencia que le ha sido conferida sobre la potestad tributaria nacional, tiene bajo su jurisdicción los siguientes impuestos: Impuesto sobre la Renta (ISLR); Impuesto al Valor Agregado (IVA); Impuestos sobre sucesiones; Impuestos sobre Donaciones; Impuestos sobre cigarrillo y manufacturera de tabacos: Impuestos sobre licores y especies alcohólicas; Impuesto sobre las actividades de juegos envite y de azar.

Mientras que para la administración del servicio aduanero, Venezuela tiene un tipo de organización que reparte las responsabilidades funcionales entre la gerencia de aduana (Nivel Operativo) y la administración central (Nivel Normativo)

- El Nivel Operativo, constituido por diecisiete aduanas principales con sus respectivas oficinas subalternas, es el encargado de realizar el control perceptivo de las mercancías objeto de declaración, así como la verificación física de la misma, y lo concerniente a la liquidación y pago de los tributos y su posterior retiro.

- El Nivel Normativo, se encuentra conformado por la Intendencia Nacional de Aduanas, el cual procura el cumplimiento de la legislación aduanera y del mejoramiento de los procedimientos aduaneros, para responder a los problemas planteados ante las metas de recaudación fiscal por este ramo, vinculadas a la superación de los niveles de evasión fiscal, los niveles de protección a las industrias, los obstáculos del comercio, los desequilibrios de la balanza comercial y las reservas internacionales.

Igualmente la Ley ha facultado al SENIAT para la aplicación de sanciones y multas:

- Prisión: El Código Orgánico Tributario, dice que las personas jurídicas responden por los ilícitos tributarios. Por la comisión de los ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad, serán responsables sus directores, gerentes,

administradores, representantes o síndicos que hayan personalmente participado en la ejecución del ilícito.

- Multa: Pena pecuniaria que se impone por una falta delictiva, administrativas o de policía, o por incumplimiento contractual.

- Clausura del establecimiento: Cierre temporal, parcial o definitivo del local comercial perteneciente a la persona natural o jurídica que comete un ilícito tributario y que emana de una ordenanza administrativa del ente recaudador del tributo (SENIAT).

- Revocación o Suspensión de licencia: Decisión del SENIAT, en virtud del cual se revoca (deja sin efecto), o suspende la licencia de una persona natural o jurídica para que continúe comercializando o prestando sus servicios en el espacio donde esa autoridad, ejerce su jurisdicción.

- Inhabilitación para el ejercicio de oficio y profesiones: Se le aplicará la inhabilitación para el ejercicio de la profesión por un término igual a la pena impuesta, a los profesionales y técnicos que con motivo del ejercicio de su profesión o actividad, participen, apoyen, auxilien o cooperen en la comisión del ilícitos de defraudación tributaria.

Tratamiento Fiscal

El tratamiento fiscal es definido por Diet (2004) como:

El realizado por el Gobierno, a través de sus órganos representativos, para instrumentar los medios de recaudación y así combatir técnica y racionalmente la defraudación simple en la que incurre el contribuyente mal informado y que asume sobre sí una postura y conciencia de delincuente común, huidizo y simulador (p. 15).

Tratándose de una derivación jurídica económica de la base misma de sustentación del Estado, ejercida en consideración a factores tanto de orden jurídico como de orden económico, o incluso de la combinación de ambos. Perspectiva dentro

de la cual Barry (1992) advierte “un proceso en el que se deben tomar en consideración todos los factores fiscales relevantes, así como aquellos que inciden y determinan el monto de la declaración fiscal” (p. 17). Refiriendo, asimismo, que a través de la planificación tributaria se pueden “establecer relaciones y realizar transacciones y operaciones con el fin de mantener lo más bajo posible la carga fiscal que recae sobre los hechos y las personas, al mismo tiempo que se realizan los negocios y se alcanzan objetivos personales” (p. 18).

De esta manera, el tratamiento fiscal deberá conocer e interpretar el marco legal de acuerdo a la normativa patria y a las Normas Internacionales de Información financiera, con el propósito de evitar sanciones por incumplimiento de deberes formales, por defraudación y evasión en los pagos del tributo que le corresponda. Por tal motivo, como instrumento administrativo, deberá evitar abusar de las formas jurídicas, no adecuarse a la legislación, o ser contraria a la jurisprudencia; ya que sólo así podrá enfrentar cualquier eventualidad que pudiera suscitarse ante los tribunales

Una conceptualización del “tratamiento” fiscal, es la ofrecida por Corona (2004) de la siguiente manera: “La optimización de las obligaciones sustantivas y colaterales a que está obligado el contribuyente, apegada a derecho” (p. 3). Mientras que para Arroyo (2004) consiste en: “...el estudio previo de determinados hechos, encuadrándolos dentro de las disposiciones fiscales vigentes, con el fin de lograr las máximas ventajas posibles en materia fiscal” (p. 46). De ello se deriva que cada contribuyente, sujeto de obligaciones y derechos frente al Estado, busque planear estratégicamente y de manera efectiva el cumplimiento de éstas en el ámbito fiscal.

La razón de ello para Villegas (2007) se encuentra en las circunstancias actuales de la economía nacional, donde cobra mayor importancia el pagar justo lo que debe pagarse; no generar mayores e innecesarias erogaciones, sólo las mínimas e indispensables. La que realizan los gobernados para cumplir, dentro de la ley, con las obligaciones tributarias que el Gobierno les imponga, es decir, reduciendo o suprimiendo las cargas tributarias al máximo posible, mediante medios propios y por simple salvaguarda de sus intereses económicos. Absteniéndose así, de transgredir la

ley con el consiguiente ahorro administrativo del Estado, para vigilar y enjuiciar; responsabilizándose de su seguridad jurídica con el consecuente efecto de honestidad; y, ubicándose dentro del contexto de sus derechos cívicos lo que los coloca en mejor posición para demandar lo que a sus intereses convenga respecto a la actuación de los funcionarios públicos.

En este sentido, el tratamiento fiscal establece políticas las cuales están configuradas por la Gerencia Tributaria, con la finalidad de crear acciones repetidas conducentes a cumplir las metas propuestas en el plan elaborado, reducir la carga fiscal a declarar ante la Administración Tributaria considerando la normativa legal vigente, evitar sanciones pecuniarias o inclusive privativas de libertad, entre otras. Requiriendo en estos términos una Planificación Fiscal, que Hidalgo (2009) concibe como:

Un instrumento que le permite a las organizaciones disminuir el monto a incurrir por concepto de impuestos sin interferir en el desenvolvimiento cotidiano de sus actividades y sin cometer ningún tipo de infracción. Igualmente busca cambiar métodos de administración artesanales, por métodos más sofisticados que amplíen el panorama financiero (p. 43).

Lo anterior llevado al terreno del Tratamiento Fiscal, muestra a éste como una herramienta estratégica de decisión de los negocios, caracterizado por un conjunto coordinado de comportamientos empresariales, tendientes a crear relaciones y situaciones jurídicas orientadas a la optimización de la carga fiscal, dentro del marco de la legalidad, disminuyendo costos. Vale decir, que se trata de una herramienta que viene a favorecer el ahorro fiscal y la competitividad.

El Impuesto Sobre la Renta

Reseña Histórica del Impuesto Sobre la Renta

El Impuesto Sobre La Renta en Venezuela se origina desde la colonia hasta el año 1830, cuando Venezuela se inició como República independiente, bajo la presidencia del General José Antonio Páez, iniciándose una serie de tributos, fijados por la colonia española, que se caracterizaban por la falta de uniformidad y consistencia en el momento de aplicarlos, lo que causó su posterior fracaso.

La primera Ley de Impuesto Sobre La Renta en Venezuela entró en vigencia en el año 1943. En Gaceta Oficial número 20.851 del 17 de julio de 1.942 fue publicada por primera vez la Ley de Impuesto sobre la Renta, con una vacatio legis (período que transcurre desde la publicación de la norma hasta su entrada en vigor) hasta el 31 de diciembre de 1942, entrando en vigencia el día primero de enero de 1943.

Según Bravo, González y Silva (2011) la Ley se caracterizaba por estar estructurada bajo la forma de impuesto cedular, es decir, las tarifas se determinaban en base a los distintos tipos de actividad económica.

Desde que la Ley de Impuesto Sobre la Renta entró en vigencia, hasta nuestros días, ha pasado por una serie de modificaciones que van de la mano a las necesidades económicas y sociales del país.

La última reforma de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se publicó en gaceta oficial N° 5.566 extraordinario, del 28 de diciembre de 2001, cuya característica principal respecto de las versiones anteriores, es el cambio del factor de conexión, conjugando el principio de territorialidad del impuesto con un sistema de tributación basado en la renta mundial, gravando subsidiariamente la renta extranjera, y reconociendo los créditos por impuestos pagados en el extranjero a través del método de acreditamiento.

Definición del Impuesto Sobre La Renta

En materia fiscal, Venezuela aplica el principio fiscal de la territorialidad, esto es que las actividades económicas que se desarrollan en su espacio generan impuestos, sin que por ello estas operaciones den lugar a doble tributación. Tampoco existen limitaciones en cuanto a la repatriación de las ganancias netas o utilidades, los cuales son producto de la inversión, ni obligación de reinvertir las mismas en el territorio nacional. Y en este escenario, después de la renta petrolera, el Impuesto Sobre La Renta tiene importancia económica, por ser uno de los ingresos más significativos para el país, que no sólo influye para soportar los gastos públicos, sino también inciden en la economía, el empleo y la política todos elementos determinantes para el funcionamiento del país.

El Impuesto Sobre la Renta es un impuesto obligatorio regido por derecho público, que las personas y empresas deben pagar al Estado para contribuir con sus ingresos. Actualmente este tributo se rige por la Ley de Impuesto Sobre La Renta (LISLR), publicada en la Gaceta Oficial N° 38.628 de fecha 16/02/2007, siendo su ámbito de aplicación todos los bienes adquiridos gravables y el enriquecimiento anual neto disponible, en razón de actividades económicas realizadas tanto en Venezuela, como fuera de su territorio independientemente de quien las realice, sea nacional o no.

La Ley de Impuesto Sobre la Renta venezolana, es uno de los instrumentos legales de mayor recaudación de ingresos no petroleros por parte del Gobierno Nacional, por lo tanto, los impuestos poseen un apreciable significado de contenido financiero, de presión fiscal, de política fiscal, presupuestario, monetario, económico, y estructural, con lo que demandan del Estado, una formidable organización para atender tanto la determinación, recaudación, administración y control de los mismos (Palacios, 2008).

El impuesto sobre la Renta, es aplicado sobre los enriquecimientos anuales netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie. Por lo que, salvo disposición

legal, toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en Venezuela, pagará este impuesto sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de ingreso esté situada dentro del país o fuera de él. Las personas naturales o jurídicas no residentes o no domiciliadas en Venezuela, estarán sujetas a este impuesto siempre que la fuente o la causa de sus enriquecimientos esté u ocurra dentro del país, aun cuando no tengan establecimiento permanente o base fija en Venezuela, y en caso de poseerlos, tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.

El Impuesto sobre la Renta (ISLR) es un Impuesto que se le paga al estado venezolano (a través del SENIAT) sobre las ganancias obtenidas en el año fiscal de cualquier persona natural o jurídica; esta definición legal del ISLR se estableció desde 1943, en el primer artículo de la Ley de Impuesto sobre la Renta que hasta hoy permanece idéntico a pesar de todas las modificaciones, derogaciones y reformas que ha sufrido desde entonces.

Las personas naturales o jurídicas no residentes o no domiciliadas en la República Bolivariana de Venezuela estarán sujetas al impuesto establecido en esta Ley siempre que la fuente o la causa de sus enriquecimientos este ocurra dentro del país, aun cuando no tengan establecimiento permanente o base fija en la República Bolivariana de Venezuela. Impuesto sobre la Renta (ISLR), él cual no solo es aplicado en Venezuela, sino también en la mayoría de los países del mundo, por ser un impuesto que grava directamente la renta o el enriquecimiento.

Características del Impuesto Sobre La Renta

Según Sánchez (2011) el Impuesto Sobre La Renta se caracteriza por:

- Es un impuesto directo, puesto que grava una exteriorización inmediata de riqueza.
- Es personal, ya que lo soporta directamente el beneficiario del enriquecimiento.

- Es progresivo, lo que significa que mientras mayor sea el enriquecimiento, mayor será la alícuota tributaria aplicable.

- Se encuentra regulado por dos instrumentos jurídicos, la Ley de Impuesto Sobre La Renta publicada en Gaceta Oficial N° 38.628 de fecha 16 de febrero de 2007 y el Reglamento general de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, publicado en Gaceta Oficial N° 5.662 Extraordinario, de fecha 24 de septiembre de 2003.

Principios que Informan al Impuesto Sobre La Renta

La Ley de Impuesto Sobre La Renta señala en el artículo 1: “Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles, obtenidos en dinero o en especies, causarán impuesto según las normas establecidas en esta Ley”. Contenido que lleva a Candal (2005) a observar la convergencia de dos principios: el primero se refiere a la renta neta y el segundo a la renta disponible. De manera que, cuando se verifica el cumplimiento de estos dos requisitos, la renta obtenida se convierte en una renta susceptible de ser gravada; pues de faltar uno de éstos, la renta no sería gravable, al menos desde el punto de vista del Impuesto Sobre La Renta.

Anota el autor mencionado, que también en el contenido del artículo 1 se encuentra implícito el principio de territorialidad de la renta, el cual ampliado en el proceso de reforma de la Ley de Impuesto Sobre La Renta en el año 1999, incluyéndose como rentas gravables tanto las de fuente territorial como las de fuente extraterritorial. Lo cual se puede apreciar cuando el artículo 1 establece:

..., salvo disposición en contrario de la presente Ley, toda persona natural o jurídica residente o domiciliada en Venezuela, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de sus ingresos esté situada dentro del país o fuera de él.

Asociando el autor dicho contenido con el Régimen de Renta Mundial, e indicando que el alcance de tal norma se encuentra en el artículo 11 del Código

Orgánico Tributario, cuando dice: “La leyes tributarias nacionales podrán gravar hechos ocurridos total o parcialmente fuera del territorio nacional, cuando el contribuyente tenga nacionalidad venezolana, esté residenciado o domiciliado en Venezuela o posea establecimiento permanente o base fija en el país”.

Refiere, igualmente, Candal (2005) que la Ley de Impuesto Sobre La Renta también tipifica otros principios como la anualidad de la renta y la autonomía entre los ejercicios fiscales, pues aunque este último no lo define expresamente la Ley, el mismo se deduce de algunas de sus disposiciones.

El Enriquecimiento Neto

La Ley de Impuesto Sobre La Renta en el artículo 4 con respecto al enriquecimiento neto señala:

Son enriquecimientos netos los incrementos de patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidas por esta Ley, sin perjuicio, respecto del enriquecimiento neto de fuente territorial, del ajuste por inflación previsto en esta Ley. A los fines de la determinación del enriquecimiento neto de fuente extranjera se aplicarán las normas de la presente Ley, determinantes de los ingresos, costos y deducciones de los enriquecimientos de fuente territorial. La determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto será el resultado de sumar el enriquecimiento neto de fuente territorial al enriquecimiento neto de fuente extraterritorial. No se admitirá la imputación de pérdidas de fuente extraterritorial al enriquecimiento o pérdida de fuente territorial.

Infiriéndose de lo anterior que el Enriquecimiento Neto se encuentra asociado a los incrementos de patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos en esta Ley.

No obstante, para una mejor comprensión del enriquecimiento neto, Candal (2005) propone definir el concepto de renta neta y enumerar sus elementos constitutivos, indicando al respecto: “La renta neta es un enriquecimiento, el cual

puede consistir en dinero o en especies que viene a incorporarse al patrimonio de su titular” (p. 34). Aclarando, que el enriquecimiento global neto o renta neta, determina una categoría fiscal, en razón que se calcula de acuerdo con las disposiciones que ella prevé. Sólo se permite restar, a efectos del cálculo del enriquecimiento global neto de fuente territorial; del ingreso bruto fiscal, los costos y deducciones permitido por la Ley, no dejándose al arbitrio de los particulares el modo de determinación de la renta neta.

Sin embargo, acota el investigador, que existe casos en los cuales el procedimiento de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones no sería aplicable, como en el caso de las rentas presuntas, respecto de las cuales el legislador define claramente las bases de determinación de la renta neta gravable, prescindiendo de los costos y gastos reales que pudieran causarse en la obtención de dicha renta, ya que el legislador presume porcentualmente los costos y gastos fiscales a ser imputados.

Destaca que uno de los aspectos relevantes incluidos en el artículo 4 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, es la imposibilidad de imputar pérdidas originadas en el exterior con rentas de fuente territorial. Aún cuando lo que no se encuentra prohibido, es la compensación de pérdidas de fuente venezolana con rentas obtenidas por el contribuyente en el extranjero, aún cuando de ciertas disposiciones del recién reformado Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta (artículo 5, párrafo único), se podría desprender tal limitación, al considerar que solamente enriquecimientos positivos de fuente territorial y extraterritorial pueden ser sumados a efectos de determinar la renta global mundial gravable.

Renta Disponible

Aún cuando una renta reúna todas las condiciones señaladas, ello no es indicativo de que la misma pueda ser objeto de tributación. En este sentido, De Barros (2002) refiere que para ser gravable, la renta neta debe encontrarse jurídica y

económicamente a disposición del contribuyente. Así, en el caso de la renta proveniente del trabajo, cuya manifestación más frecuente es el salario, se requiere para que pueda ser considerada como materia gravable, que haya sido efectivamente percibida, es decir, cobrada, por parte de su beneficiario.

Respecto a la renta mixta, o al que proviene conjuntamente del trabajo y del capital, sostiene el autor que nos e aplica en todos los casos el criterio de percepción efectiva, sino que se admite, a los fines fiscales, que parte de la renta sea considerada como gravable en el momento en que se realiza la operación y se contabiliza el beneficio.

Bajo estos señalamientos, Candal (2005) apunta que el concepto de “disponibilidad” requiere el momento en que al renta económica entre en el dominio fiscal. Lo que le lleva a decir que el “principio de la disponibilidad de al renta” radica no tanto en determinar la existencia de la renta, sino en fijar la oportunidad en que al misma pasa a tener relevancia fiscal. Como ilustración de esto remite al contenido del artículo 5 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, donde el legislador ha establecido tres (3) tipos de disponibilidad de rentas:

1. Enriquecimientos disponibles cuando son efectivamente pagados:

A. Enriquecimientos provenientes del uso o goce de ciertos bienes muebles o inmuebles:

(a) Los intereses provenientes de cualquier tipo de crédito;

(b) Los cánones de arrendamiento de bienes inmuebles.

B. Enriquecimientos derivados de regalías y demás participaciones análogas; las participaciones en los enriquecimientos o pérdidas netas provenientes de as operaciones de cuentas en participación; en este último caso, sólo si dichas rentas se originan de actividades cuyas rentes sean igualmente gravadas en el momento de su cobro efectivo.

C. Enriquecimientos producidos por el trabajo bajo relación de dependencia, o por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles.

D. Enriquecimientos derivados de la enajenación de bienes inmuebles.

E. Enriquecimientos derivados de ganancias fortuitas, tales como premios de lotería, premios de hipódromos, entre otros.

2. Enriquecimientos disponibles en el momento en que son devengados:

A. Enriquecimientos derivados de cesiones de crédito y operaciones de descuento, cuyo producto sea recuperable en varias anualidades, en cuyo caso se considera disponible para el cesionario el beneficio que proporcionalmente corresponda a cada ejercicio fiscal.

B. Enriquecimientos derivados del arrendamiento y subarrendamiento de bienes muebles y los provenientes de créditos concedidos por bancos, empresas de seguro u otras instituciones de crédito.

C. Enriquecimientos disponibles desde que se realizan las operaciones que los producen: son todos los enriquecimientos netos que no están comprendidas en ninguna de las dos categorías anteriores, tal es el caso de las actividades industriales y/o comerciales, y la prestación de servicios mercantiles, entre otros.

Asimismo, hay que tener en cuenta que para la determinación de la disponibilidad de la renta, los abonos en cuenta se consideran pagos, salvo prueba en contrario.

El Abono a Cuenta

En relación a este concepto, la Ley de Impuesto Sobre La Renta no lo define, lo único que reseña en el artículo 5 es que “en todos los casos a los que se refiere este artículos, los abonos en cuenta se considerarán pagos, salvo prueba en contrario”. Indicando Paredes (2002) que a falta de prueba en contrario, al presunción legal es la de equiparar el abono en cuenta a pago, lo que significaría que al renta se consideraría disponible para su perceptor y, por ende, gravable para éste desde el momento en que se verifique el respectivo abono en cuenta, reflejado contablemente, como un reconocimiento nominal de la deuda con el acreedor.

En este orden, el artículo 82 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta (2003) establece que para que exista abono en cuenta, deben presentarse de forma concurrente dos elementos:

(a) Que exista reconocimiento contable específico del pasivo, vale decir, identificación nominal del acreedor en el pasivo contable del pagador; y

(b) Que exista disponibilidad jurídica de la renta para el acreedor.

No obstante, advierte Candal (2005) que este concepto ha generado confusión entre los contribuyentes, sobre todo por su subjetividad y por no considerar con claridad, la disponibilidad económica de la renta a los efectos de la configuración de concepto de abono a cuenta.

Principio de la Territorialidad de la Renta

En materia de Impuesto Sobre La Renta, en Venezuela aplica el principio fiscal de la territorialidad, es decir, que las actividades económicas que se desarrollan en su espacio generan impuestos, sin que por ello estas operaciones den lugar a doble tributación. Estableciendo la Ley de Impuesto Sobre La Renta, en el artículo 6 que “un enriquecimiento proveniente de actividades económicas realizadas en Venezuela, cuando alguna de las causas que lo originan ocurre dentro del territorio nacional”, la ampliación de este concepto, lleva a Candal (2005) a incluir como rentas de fuente territorial a las que se obtengan por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país. Y en este orden de ideas, el propio artículo 6 de la Ley establece las causas para considerar que una renta califica como de fuente territorial:

(a) La explotación del suelo o del subsuelo.

(b) La formación, traslado, cambio o cesión del uso del goce de bienes muebles o inmuebles corporales o incorporeales.

(c) La prestación de servicios por parte de personas domiciliadas, residentes o transeúntes en la República Bolivariana de Venezuela.

(d) La remuneraciones, honorarios o pagos análogos que se obtenga en el exterior vinculados con la importación de asistencia técnica o de servicios tecnológicos.

(e) la prestación de servicios en el exterior por parte de funcionarios de los poderes públicos nacionales, estatales o municipales.

En cualquiera de los casos señalados, el enriquecimiento generado es considerado por la Ley de Impuesto Sobre La Renta como de fuente territorial y, en consecuencia, gravable en Venezuela.

Principio de la Renta Mundial

Este principio, según Guerrero (2008), responde al aspecto espacial del hecho imponible, es decir, indica hasta qué punto un enriquecimiento puede ser gravado por la legislación tributaria venezolana ampliando el principio de Territorialidad. Considerando el mencionado autor que el gravamen a la renta mundial es el sistema más generalizadamente aplicado a nivel mundial y está presente en la mayoría de las jurisdicciones tributarias del mundo desarrollado.

Al referirse a este principio, Candal (2003) aprecia que en relación a los contribuyentes sujetos al sistema de renta mundial que, el segundo párrafo del artículo de la Ley de Impuesto Sobre La Renta es el que extendió el alcance de la imposición a la renta en Venezuela a rentas obtenidas de servicios prestados en el exterior o bienes situados fuera de Venezuela. Para una comprensión de su contenido, el segundo párrafo indica:

Salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en Venezuela, pagará impuesto sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o el fuente de ingresos esté situada dentro del país o fuera de él. Las personas naturales o jurídicas no residentes o no domiciliadas en Venezuela estarán sujetas al mismo impuesto establecido en esta Ley siempre que la fuente o la causa del enriquecimiento esté u ocurra dentro del país, aún cuando no tengan

establecimiento permanente o base fija en Venezuela. Las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.

Renta Anual. Principio de la Autonomía del Ejercicio Fiscal

A los fines del gravamen a la renta, el enriquecimiento, además de ser neto, disponible y territorial, debe ser anual, es decir, que sólo será imponible la renta obtenida en el período de un año y que el impuesto ha de liquidarse sobre la base de las rentas obtenidas en ejercicios económicos que comprendan generalmente un año, considerados completamente independientes unos de otros.

El principio de la anualidad del ejercicio, se encuentra recogido en el artículo 1 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, además que es deducido de otras disposiciones contenidas en la propia ley y en el Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta.

Como excepción a este principio Candal (2005) la encuentra en el artículo 80 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta:

... se aplicarán al ejercicio gravable los ajustes que se produzcan dentro de dicho ejercicio, por créditos y débitos correspondientes a ingresos, costos o deducciones de los dos años, inmediatamente anteriores, mediante declaraciones sustitutivas, siempre que en el año en el cual se causó el ingreso o egreso, el contribuyente haya estado imposibilitado de precisar el monto del respectivo ingreso, costo o deducción...

Tratándose una excepción que sólo aplicaría para los ingresos, en los casos de rentas disponibles en la oportunidad en que se realizan las operaciones que los producen, ya que las rentas disponibles en el momento del pago, deben reportarse en las declaraciones de rentas correspondientes al año en que efectivamente fueron percibidas (disponibilidad de la renta sobre la base de lo pagado).

Otra excepción a esta regla, según el autor mencionado, corresponde a la oportunidad de declarar rentas impositivas relativas a un período menor a un año, caso este posible en el primer o último año de operaciones, tal y como lo establece el artículo 148 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, o en una situación de cambio o de cierre de ejercicio fiscal.

Las Deducciones

De acuerdo a Sucre (2008) la figura de la deducción señalada en la Ley del Impuesto sobre la Renta, según parece, tiene su origen en la materia contable y, sin duda, ese aspecto contable descansa en ciertas premisas de carácter económico para luego ser parte fundamental en el aspecto fiscal y determinación de este gravamen.

Definición Contable de Deducciones

Contablemente, el término deducción, es definido por Kohler (2000) como “cualquier costo o gasto cargado contra los ingresos” (p. 89), definición que implícitamente considera por lo menos dos tipos de erogaciones: los costos y los gastos, que son cargados a los ingresos brutos.

- Consistiendo el costo en:

Erogación o desembolso en efectivo, en otros bienes, en acciones de capital o en servicios, o la obligación de incurrir en ellos, identificados con mercancías o servicios adquiridos o con cualquier pérdida incurrida, y medidos en función de dinero en efectivo pagado o por pagar, o del valor de mercado de otros bienes, acciones de capital o servicios proporcionados en cambio (p. 89).

El objeto de la misma erogación o desembolso se materializa en, por ejemplo, “mano de obra directa”, o más concretamente en la expresión “costo de mano de obra directa”. El costo puede ser:

(a) *Costo residual*, se dice que los inventarios están valuados “al costo” queriendo significar con ello que cuando la base es el precio de mercado (más bajo que el costo), el inventario se valúa a este último, absorbiéndose el resto del costo como gastos en el año en que se registró la baja en el precio.

(b) *Costo económico* son los pagos o compromisos contraídos para la adquisición de factores de producción, y con los proveedores de mercancías o servicios, en condiciones tales que si las mismas se modifican alteran la cantidad o el precio de entrega de los suministros de factores, productos o servicios.

- El rubro de gasto, como componente de la figura de las deducciones, es definido también por Kohler (2000) como el costo, esto en tres sentidos:

(a) Como una especie de costo expirado, es decir, como:

Cualquier partida o clase de costo de una actividad (o pérdida sufrida en su realización); erogación presente o pasada sufragando el costo de una operación presente, o representando un costo irrecuperable o una pérdida; un gasto derivado de castigar (o rebajar) el valor en libros de una partida de activo fijo; se usa con frecuencia dicho término conjuntamente con alguna palabra o expresión calificativa que denota una función, una organización o un periodo de tiempo; como gastos de venta, gastos de fábrica o gastos mensuales (p. 90).

(b) Se define también el gasto como el “término que denota clase, aplicable a erogaciones reconocidas, como costos de operación de un periodo actual o pasado” (p. 91).

(c) “Cualquier erogación cuyos beneficios no se extienden más allá del periodo presente” (p. 91). Asimismo, como el concepto de costo, el de gasto posee diversas formas de calcularlo y existen múltiples tipos. Por ejemplo, en el primer caso, se habla de gasto comercial, capitalizado, corriente, de administración, de depreciación, de fábrica, de operación, de promoción, etc.; mientras que, en relación a los tipos de gasto encontramos, por ejemplo, el gasto financiero, anticipado, extra-ordinario, entre otros.

Así, explica Vilorio (2008) las deducciones en la práctica contable serán, costos o erogaciones que se disminuyen de los ingresos brutos percibidos por los sujetos en la realización de sus operaciones afectas a algún gravamen, como puede ser el Impuesto sobre la Renta. Los costos representan erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios de los cuales un ente económico obtiene sus ingresos; gasto por su parte, es toda salida de recursos incurridos en la administración, comercialización, investigación y financiamiento.

Definición Fiscal de las Deducciones

En el ámbito Fiscal, indica Calvo (1977):

Las deducciones son aquellas partidas que permite la Ley del Impuesto Sobre La Renta restar de los ingresos acumulables del contribuyente para así conformar la base gravable sobre la cual se va a enterar el impuesto y por deducible los conceptos que el legislador considera intervienen en detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente (p. 12).

Características de las Deducciones

De acuerdo a Carrasco (2002), las deducciones se caracterizan por:

1. *Es una Prerrogativa de los Contribuyentes:* Por una parte, la Ley de Impuesto Sobre La Renta señala como obligación el acumular la totalidad de los ingresos, es decir, “la suma algebraica del consumo de una persona, más la acumulación o cambio de valor de su patrimonio durante un período determinado” (p. 11), ya que el deber de los sujetos pasivos del impuesto consiste en pagar el impuesto sobre “la totalidad de los ingresos” que obtengan. Pero por otra parte, también contiene una norma de carácter permisivo que “le permite” a los contribuyentes que de los ingresos deduzcan ciertos gastos en que hubieren incurrido.

Significando, de acuerdo a Calvo (1977) que los sujetos del Impuesto sobre la Renta tienen derecho a efectuar deducciones o dejarlas de hacer, los contribuyentes son libres de ejercer el permiso o no ejercerlo, sin que cualquiera de las dos conductas devenga violatoria de la norma, ya que se está en presencia de una conducta potestativa, por ello el artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que:

Para obtener el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta las deducciones que se expresan a continuación, las cuales, salvo disposición en contrario, deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento...

2. *Requisitos:* El concepto de deducción en materia fiscal, y claramente en materia de Impuesto sobre la Renta, según Plascencia (1997) “es una característica o rasgo que puede o no ser adquirido por un rubro, partida contable, figura u operación y que, en última instancia, lo será sólo si cumple con los requisitos que determina la ley” (p. 31), por lo que los contribuyentes podrán efectuar las deducciones a las que se refiere el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta.

De manera que, si bien es cierto que se pueden considerar las deducciones como una prerrogativa a favor del contribuyente, también lo es que las mismas deben cumplir con determinadas formalidades, pues el legislador incluyó en la ley diversos requisitos a los que se sujeta su procedencia, debido a que por medio de ellas podrían disminuirse en forma indebida la utilidad fiscal de l contribuyente, lo que acarrearía un perjuicio para el Estado.

3. *Relación con el Principio de Proporcionalidad:* El principio de proporcionalidad se encuentra vinculado con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de los tributos, es decir, éstos deben contribuir aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos a los gastos públicos, pero una vez que han satisfecho sus necesidades primarias, personales y familiares. Afirmando Plascencia (1996) que la importancia de este principio en relación con las

deducciones radica en que el objeto del Impuesto Sobre la Renta, que según su redacción son los ingresos, debe estar condicionado a la proporcionalidad, para lo cual se deben considerar las erogaciones que coadyuvan a su generación, para que el monto del impuesto vaya de acuerdo a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

Importancia de las Deducciones

Para Plascencia (1997) las deducciones son el reflejo fehaciente de los gastos realizados por el contribuyente en el ejercicio de sus actividades cotidianas para el logro de las utilidades al final del ejercicio fiscal; es por ello que al restarle a las utilidades los gastos efectivamente erogados, se está valorando la verdadera capacidad contributiva de las empresas. Sólo mediante las deducciones es que se pueden valorar adecuadamente los gastos efectuados y con ello la real capacidad de contribuir de cada sujeto pasivo. Es ésta la verdadera y gran importancia de las deducciones, es por ello que resulta tan importante una adecuada reglamentación al respecto, que busque por encima de los fines puramente recaudatorios, el respeto a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto.

Por tanto, las deducciones son un rubro de suma importancia en la determinación de la base para el cálculo del impuesto en cuestión; por lo que deben realizarse con estricto apego a los preceptos fiscales correspondientes. De manera que con el fin de lograr una debida recaudación y vigilar que las disposiciones fiscales se cumplan, en la Ley del Impuesto sobre la Renta existen diversas limitaciones y prohibiciones para la deducción de ciertos gastos e inversiones. Dichas restricciones son acertadas mientras cumplan un objetivo fiscal que justifique tal restricción, respetando en todo momento la capacidad contributiva de las empresas. Sin embargo, en algunos casos estos requisitos no se cumplen y ciertas partidas consideradas no deducibles por la ley no justifican la razón para su limitación, presentando problemas

a las empresas para llevar a cabo sus operaciones al tratarse de gastos reales que son necesarios para realizar sus actividades y que la ley no permite su deducción total o parcial.

Requisitos de las Deducciones

Para que un gasto pueda ser deducible, debe cumplir ciertos requisitos para que se consideren estrictamente indispensables y efectivamente erogados y con ello poder ser deducibles. En este sentido Plascencia (1997) señala:

1. *Estrictamente Indispensables*. El primer requisito que distingue un gasto deducible es la clasificación de éste como estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente.

Entonces, es requisito primigenio de las deducciones su estricta vinculación para los fines de la actividad del contribuyente. Sin que se cumpla dicha condición, sería prácticamente imposible considerar la deducción de un gasto, aunque cumpliera con otros requisitos; salvo excepciones que la misma ley establezca, como es el caso de los donativos.

La doctrina en los señalamientos de Martínez (2002) considera que un gasto es estrictamente indispensable cuando cumple con los siguientes requisitos:

- (a) Que el gasto esté directamente relacionado con la actividad de la empresa;
- (b) Que sea necesario para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de ésta;
- (c) Que de no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo (pp. 35-36).

2. *Efectivamente Erogados*: Este es el segundo de los requisitos que toda deducción debe cumplir, es decir el que dicho gasto debe haber sido efectivamente erogado por el contribuyente en el ejercicio de que se trate. Dicho en otras palabras, el legislador con esta disposición, prohíbe las deducciones en crédito.

Bases Legales

El problema objeto de estudio, encuentra su fundamento legal en:

- La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999)
- El Código Orgánico Tributario (2001)
- La Ley de Impuesto Sobre la Renta (2007)

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela

Publicada en Gaceta Oficial N° 5.453 de fecha 24 de marzo de 2000.

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

Observándose de lo anterior que la constitución y la ley definen el deber que tiene todo ciudadano de contribuir a los gastos públicos mediante la cancelación de impuesto, tasas y contribuciones que establezca la ley.

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

Según lo establecido en el anterior artículo, el sistema tributario se encargará de distribuir de manera imparcial las cargas públicas, según su capacidad económica del o la contribuyente; a su vez garantizar un mejor nivel de vida para la población y defensa a la economía nacional, todo esto fundamentado por un sistema extraordinario para la recaudación de los tributos.

Artículo 317. No podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

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

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

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

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

Se infiere del anterior dispositivo jurídico que no podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén mencionadas o establecidas en la ley, ni proceder a concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, solo que estén sustentados por las leyes y que ningún tributo tenga efecto confiscatorio.

Las Obligaciones tributarias no podrán ser establecidas para generar pagos en servicios personales. La evasión y elusión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, tendrán motivo de pena.

Código Orgánico Tributario

Publicado en Gaceta Oficial N° 37.305 de fecha 17 de octubre del 2001, indica:

Artículo 34: La Administración Tributaria y los contribuyentes o responsables, podrán convenir adicionalmente la definición de un domicilio electrónico, entendiéndose como tal a un mecanismo tecnológico seguro que sirva de buzón de envío de actos administrativos. Sin perjuicio de lo previsto en los artículos 31, 32 y 33 de este Código, la Administración Tributaria Nacional, a los únicos efectos de los tributos nacionales, podrá establecer un domicilio especial para determinados grupos de contribuyentes o responsables de similares características, cuando razones de eficiencia y costo operativo así lo justifiquen.

El artículo en cuestión expresa que cada contribuyente podrá registrarse a través de un mecanismo tecnológico (correo-e mail), para enviar sus procesos, procesos administrativos; sólo para un grupo especial de ellos (Contribuyentes Responsables, Sujetos Activos o Sujetos Pasivos) por razones de costo y eficiencia; con éste método de envío de información administrativa, la Administración Tributaria está en capacidad de dar respuesta inmediata a las actuaciones del contribuyente en caso que vulneren sus derechos e intereses y devolver las mencionadas actuaciones administrativas, por el mismo medio (e mail) sí está conforme o no.

Artículo 35: Los sujetos pasivos tienen la obligación de informar a la Administración Tributaria, en un plazo máximo de un (1) mes de producido, los siguientes hechos:

1. Cambio de directores, administradores, razón o denominación social de la entidad.
2. Cambio del domicilio fiscal.
3. Cambio de la actividad principal.
4. Cesación, suspensión o paralización de la actividad económica habitual del contribuyente.

Parágrafo Único: La omisión de comunicar los datos citados en los numerales 1 y 2 de este artículo, hará que se consideren subsistentes y válidos los datos que se informaron con anterioridad, a los efectos jurídicos tributarios, sin perjuicio de las sanciones a que hubiere lugar.

El mencionado artículo hace referencia a que todos los declarantes con “Sujetos Pasivos”; y están obligados a dar información a la Administración Tributaria, en un período de un mes (1), lapso que dispone dicha ley; acerca de los cambios que se generen, relacionados con domicilio fiscal, actividad mercantil principal, directores, denominación social de la entidad y finalización, o pausa económica principal del Contribuyente.

Artículo 41: El pago debe efectuarse en el lugar y la forma que indique la ley o en su defecto la reglamentación. El pago deberá efectuarse en la misma fecha en que deba presentarse la correspondiente declaración, salvo que la Ley o su reglamentación establezcan lo contrario. Los pagos realizados fuera de esta fecha, incluso los provenientes de ajustes o

reparos, se considerarán extemporáneos y generarán los intereses moratorios previstos en el artículo 66 de este Código.

La Administración Tributaria podrá establecer plazos para la presentación de declaraciones juradas y pagos de los tributos, con carácter general para determinados grupos de contribuyentes o responsables de similares características, cuando razones de eficiencia y costo operativo así lo justifiquen. A tales efectos, los días de diferencia entre los distintos plazos no podrán exceder de quince (15) días hábiles.

Del anterior dispositivo jurídico que evidencia la forma, lugar y fecha de la cancelación de las declaraciones de los tributos exponiendo claramente los reglamentos para tales efectos; es así que existen oficinas recaudadoras o receptoras, de fondos con carácter nacional, estatal y municipal y/o cualquiera sea el lugar, de estas oficinas del Sujeto Activo.

Artículo 94: Las sanciones aplicables son:

1. Prisión.
2. Multa.
3. Comiso y destrucción de los efectos materiales objeto del ilícito o utilizados para cometerlo.
4. Clausura temporal del establecimiento.
5. Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones.
6. Suspensión o revocación del registro y autorización de industrias y expendios de especies gravadas y fiscales.

Parágrafo Primero: Cuando las multas establecidas en este Código estén expresadas en unidades tributarias (U.T.) se utilizará el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago.

Parágrafo Segundo: Las multas establecidas en este Código expresadas en términos porcentuales, se convertirán al equivalente de unidades tributarias (U.T.) que correspondan al momento de la comisión del ilícito, y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago.

Parágrafo Tercero: Las sanciones pecuniarias no son convertibles en penas restrictivas de la libertad.

En el anterior contenido se determina la sanción ajustable al infractor, lo que de acuerdo al derecho tributario penal se pueden clasificar en: a) Penas privativas de la

libertad, b) Penas pecuniarias y, c) Penas impeditivas o privativas. En concordancia con la anterior clasificación, esta se atiende según su naturaleza.

Artículo 99: Los ilícitos formales se originan por el incumplimiento de los deberes siguientes:

1. Inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas.
2. Emitir o exigir comprobantes.
3. Llevar libros o registros contables o especiales.
4. Presentar declaraciones y comunicaciones.
5. Permitir el control de la Administración Tributaria.
6. Informar y comparecer ante la misma.
7. Acatar las órdenes de la Administración Tributaria, dictadas en uso de sus facultades legales.
8. Cualquier otro deber contenido en este Código, en las leyes especiales, sus reglamentaciones o disposiciones generales de organismos competentes.

En relación a lo anterior hay que mencionar que los ilícitos tributarios son actos o sanciones que van contra o atentan contra las norma tributarias, en el caso del artículo 99 los ilícitos a los que hace referencia son los ilícitos formales, a los cuales se refiere Acosta (2009) como aquellos violatorios de los deberes formales contenidos en el código orgánico tributario. Aunque su incumplimiento no causa un perjuicio real, dificultan el desenvolvimiento de las funciones de la administración tributaria y pueden servir de preámbulo para la comisión de un ilícito de mayor gravedad. Las sanciones utilizadas para estos ilícitos son las multas y la clausura temporal del establecimiento.

Artículo 146: Los deberes formales deben ser cumplidos:

1. En el caso de personas naturales, por sí mismas o por representantes legales o mandatarios.
2. En el caso de personas jurídicas, por sus representantes legales o convencionales.
3. En el caso de las entidades previstas en el numeral 3 del artículo 22 de este Código, por la persona que administre los bienes, y en su defecto por cualquiera de los integrantes de la entidad.

4. En el caso de sociedades conyugales, uniones estables de hecho entre un hombre y una mujer, sucesiones y fideicomisos, por sus representantes, administradores, albaceas, fiduciarios o personas que designen los componentes del grupo y en su defecto por cualquiera de los interesados.

Ley de Impuesto Sobre la Renta (2006)

Publicada en Gaceta Oficial 38.529 del 25/09/06, expresa:

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

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

Parágrafo Primero: A los fines de esta 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 limitada o de sociedad en comandita por acciones, se considerarán contribuyentes asimilados a las compañías anónimas.

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 esta Ley, se entenderá que un sujeto pasivo realiza operaciones en la República Bolivariana de Venezuela por medio de establecimiento permanente, cuando directamente o por medio de apoderado, empleado o representante, posea en el territorio venezolano

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

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

Se colige de lo anterior que está sometidos al régimen impositivo previsto para el 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.

Artículo 9. Las compañías anónimas y los contribuyentes asimilados a éstas que realicen actividades distintas a las señaladas en el artículo 11 de esta Ley, pagarán impuesto por todos sus enriquecimientos netos, con base a la tarifa prevista en el artículo 52 y los tipos de impuesto fijados en sus párrafos.

A las sociedades o corporaciones extranjeras, cualquiera sea la forma que revistan, les será aplicado el régimen previsto en este artículo.

Las entidades jurídicas o económicas a que se refiere el literal e del artículo 7 de esta Ley, pagaran el impuesto por todos sus enriquecimientos netos con base en lo dispuesto en el artículo 52.

Las fundaciones y asociaciones sin fines de lucro pagaran con base al artículo 50 de esta Ley.

www.bdigital.ula.ve

Infiriéndose del anterior dispositivo que las personas jurídicas, bajo la figura de compañías anónimas y como contribuyentes del impuesto sobre la renta, pagan el mismo con base a la tarifa prevista en el artículo 52 y los tipos de impuesto fijados en sus párrafos, como se indica a continuación:

Artículo 52: El enriquecimiento global neto anual obtenido por los contribuyentes a que se refiere el artículo 9 de esta Ley, se gravará salvo disposición en contrario, con base en la siguiente tarifa expresada en unidades tributarias (U.T.):

Tarifa N° 2

1 Por la fracción comprendida hasta 2.000,0015%

2 Por la fracción que exceda de 2.000,00 hasta 3.000,0022%

3 Por la fracción que exceda de 3.000,0034%

Parágrafo Primero: Los enriquecimientos netos provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, sólo se gravaran con un impuesto proporcional de cuatro coma noventa y cinco por ciento (4,95%).

A los efectos de lo previsto en este párrafo, se entenderá por instituciones financieras, aquéllas que hayan sido calificadas como tales por la autoridad competente del país de su constitución.

Parágrafo Segundo: Los enriquecimientos netos anuales obtenidos por las empresas de seguros y de reaseguros a que se refiere el artículo 38 de esta Ley, se gravarán con un impuesto proporcional del diez por ciento (10%).

Artículo 79. Las personas naturales residentes en el país y las herencias yacentes que obtengan 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 un funcionario, oficina o por ante la institución que la Administración Tributaria señale en los plazos y formas que prescriba el Reglamento.

Igual obligación tendrán las personas naturales que se dediquen exclusivamente a la realización de actividades agrícolas, pecuarias, pesqueras o piscícolas a nivel primario y obtengan ingresos brutos mayores de dos mil seiscientos veinticinco unidades tributarias (2,625 U.T.).

Las compañías anónimas y sus asimiladas, sociedades de personas, comunidades y demás entidades señaladas en los literales c y e del artículo 7 de esta Ley, deberán presentar declaración anual de sus enriquecimientos o pérdidas, cualquiera sea el monto de los mismos.

Parágrafo Único: A los fines de lo previsto en este artículo, se entenderá por actividades agrícolas, pecuarias, pesqueras o piscícolas a nivel primario, las que provengan de la explotación directa del suelo o de la cría y las que se deriven de la elaboración complementaria de los productos que obtenga el agricultor o el criador, realizadas en el propio fundo, salvo la elaboración de alcoholes y bebidas alcohólicas y de productos derivados de la actividad pesquera.

Del anterior dispositivo jurídico interesa a los propósitos de esta investigación el tercer párrafo, en consecuencia, las compañías anónimas y sus asimiladas, Sociedades de personas, comunidades y demás entidades señaladas en los literales c y e del artículo 7 de esta Ley, deberán presentar declaración anual de sus enriquecimientos o pérdidas, cualquiera sea el monto de los mismos.

Artículo 82. El Ejecutivo Nacional podrá ordenar que ciertas categorías de contribuyentes, que dentro del año inmediatamente anterior al ejercicio en curso, hayan obtenido enriquecimientos netos superiores a mil

quinientas unidades tributarias (1.500 U.T.), presenten declaración estimada de sus enriquecimientos correspondientes al año gravable en curso, a los fines de la determinación y pago de anticipo de impuestos, todo de conformidad con las normas, condiciones, plazos y formas que establezca el Reglamento.

Igualmente podrá acordar, que el anticipo de impuesto a que se refiere este artículo se determine tomando como base los datos de la declaración definitiva de los ejercicios anteriores y que los pagos se efectúen en la forma, condiciones y plazos que establezca el Reglamento. En este caso podrá prescindirse de la presentación de la declaración estimada.

Asimismo cuando cualquier contribuyente haya obtenido dentro de alguno de los doce (12) meses del año gravable en curso, ingresos extraordinarios que considere de monto relevante, podrá hacer una declaración especial estimada de los mismos distintas a la que se refiere el encabezamiento de este artículo, practicando simultáneamente la autoliquidación y pago de anticipos de los impuestos correspondientes, en la forma y modalidades que establezca el Reglamento.

Artículo 90. Los contribuyentes están obligados a llevar en forma ordenada y ajustados a principios de contabilidad generalmente aceptados en la República Bolivariana de Venezuela, los libros y registros que esta Ley, su Reglamento y las demás leyes especiales determinen, de manera que constituyan medios integrados de control y comprobación de todos sus bienes activos y pasivos, muebles e inmuebles, corporales e incorporeales, relacionados o no con el enriquecimiento que se declara, a exhibirlos a los funcionarios fiscales competentes y a adoptar normas expresas de contabilidad que con ese fin se establezcan.

Las anotaciones o asientos que se hagan en dichos libros y registros deberán estar apoyados en los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que estos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllos.

En los anteriores dispositivos se ha hecho referencia expresa a los deberes formales que deben cumplir los contribuyentes en materia de impuesto sobre la renta, lo cuales de gran importancia en materia de deducciones, porque de no presentarse los soportes de las mismas, el contribuyente puede ser sancionado por ello.

Artículo 97. Los contribuyentes que se dediquen a realizar actividades comerciales, industriales, de servicios y los titulares de enriquecimientos

provenientes del ejercicio de profesiones liberales, sin relación de dependencia, deberán exhibir en el lugar más visible de su establecimiento, oficina, escritorio, consultorio o clínica, el comprobante numerado, fechado y sellado por la administración respectiva, de haber presentado la declaración de rentas del año inmediatamente anterior al ejercicio en curso. Igual requisito deberán cumplir las empresas agrícolas y pecuarias cuando operen bajo forma de sociedades.

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

Artículo 98. La Administración Tributaria llevará un Registro de Información Fiscal (RIF) numerado, en el cual deberán inscribirse las personas naturales o jurídicas, las comunidades y las entidades o agrupaciones sin personalidad jurídica, susceptibles, en razón de sus bienes o actividades de ser sujetos o responsables del impuesto sobre la renta, así como los agentes de retención.

El Reglamento determinará las normas que regularán todo lo relativo a la apertura del mencionado registro, sobre quienes deben inscribirse en él, las modalidades de expedición o caducidad de la cédula o certificado de inscripción, las personas, entidades y funcionarios que estarán obligados a exigir su exhibición, y en qué casos y circunstancias, así como las demás disposiciones referentes a dicho registro necesarias para su correcto funcionamiento, eficacia y operatividad, como medio de control del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, de los responsables tributarios y de los agentes de retención.

Parágrafo Único: Mediante Resolución del Ministerio de Finanzas, podrá ordenarse que el número asignado a los inscritos en el registro a que se refiere este artículo, sea utilizado para fines de control tributario en otras contribuciones nacionales.

Definición de Términos Básicos

Administración tributaria: Órgano competente del Ejecutivo Nacional para ejercer, entre otras, las funciones de: 1) recaudar los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios; 2) Ejecutar los procedimientos de verificación y de fiscalización y determinación para constatar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones de

carácter tributario por parte de los sujetos pasivos del tributo; 3) liquidar los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios, cuando fuere procedente; 4) asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, solicitando de los órganos judiciales las medidas cautelares, coactivas o de acción ejecutiva; y 5) inscribir en los registros, de oficio o a solicitud de parte a los sujetos que determinen las normas tributarias y actualizar dichos registros de oficio o a requerimiento del interesado. En Venezuela la Administración Tributaria recae sobre el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, SENIAT (Candal, 2005, p. 304).

Ajuste por inflación: Mecanismo de adaptabilidad del Impuesto Sobre La Renta, caracterizado por la adecuación en la medición del resultado sujeto a impuesto, por efectos de la inflación (Candal, 2005, p. 304).

Alícuota: Valor matemático que se aplicará sobre algún monto determinado. (Rosenberg, 1992).

Base Imponible Es la medición o cuantificación del hecho imponible. Elemento establecido por el Legislador para el cálculo o determinación del tributo (Rosenberg, 1992).

Compañías Anónimas: Es aquella sociedad constituida por personas cuya responsabilidad está limitada a los aporte que realizan para la consecución de un fin común, mediante la realización de actos de comercio; que tiene personalidad jurídica propia y distinta de la de los socios; que actúa bajo una denominación social, con un régimen legal de administración y cuyo capital está representado en acciones (Acedo y Acedo, 1991, p. 106).

Contribuyente: Persona natural o jurídica obligada, conforme a la Ley, a abonar o satisfacer los tributos previstos en la misma, una vez que surja respecto a ella, el presupuesto jurídico que da nacimiento a la obligación tributaria o hecho imponible (Gutiérrez, 2011).

Deberes formales: Obligaciones asignadas por la Ley a los contribuyentes o responsables, a fin de facilitar las tareas de determinación, fiscalización e

investigación que realiza la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades (Gutiérrez, 2011).

Desgravamen: Cantidad monetaria que el Legislador considera indispensable para la subsistencia del contribuyente, persona natural, la cual no será objeto de gravamen (Gutiérrez, 2011).

Ejercicio Fiscal: Aquel que se considera a los fines eminentemente fiscales o de carácter tributario. Período al cual se encuentra sujeto la aplicación del tributo creado por la Ley de Impuesto sobre la Renta y demás normas que regulan tributos de naturaleza similar (Rosenberg, 1992).

Enriquecimiento Neto Global: Obtenido después de restarle a la renta bruta las deducciones permitidas por la Ley, los cuales deberán corresponder a egresos causados, no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país o fuera de él para producir el enriquecimiento, salvo disposición legal en contrario (Gutiérrez, 2011).

Personalidad Jurídica: Ente de sustancia no jurídica (cualquiera: Orgánica, inorgánica, social, psicológica, etc.) tiene *además* trascendencia jurídica, tiene una individualidad jurídica, una proyección, una “máscara” en el plano del orden jurídico que le permite actuar trabando relaciones jurídicas (Gordillo, 2001, p. 4)

Personas Jurídicas: Entes puramente jurídicos, abstractos, y de naturaleza homóloga sea cual fuere la sustancia extrajurídica que puedan o *no tener*. Persona jurídica es el concepto jurídicamente puro, que carece de todo elemento que no sea de raíz normativa; personalidad jurídica es en cambio una noción que presupone una concepción más integral del ente respectivo, y que aparece como parte del mismo (Gordillo, 2001, p. 4).

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados: Conjunto de reglas generales y normas que sirven de guía contable para formular criterios referidos a la medición del patrimonio y a la información de los elementos patrimoniales y económicos de un ente. Los PCGA constituyen parámetros para que la confección de

los estados financieros sea sobre la base de métodos uniformes de técnica contable (Cheves, Chyrikins, Ricardo, Dealecsandris, Pahlen, Acuña y Viegas, 2009).

Sanción: Pena o multa que se impone a una persona por el quebrantamiento de una ley o norma. (Candal, 2005, p. 339).

Unidad Tributaria (U.T): Medida de valor expresada en moneda de curso legal, creada por el Código Orgánico tributario y modificable anualmente por la Administración Tributaria. Unidad de valor creada a los efectos tributarios como una medida que permite equiparar y actualizar a la realidad inflacionaria, los montos de las bases de imposición, exenciones y sanciones, entre otros, con fundamento en la variación del Índice de Precios al Consumidor (I.P.C.) (Candal, 2005, p. 343).

www.bdigital.ula.ve

Unidad de Análisis

Objetivo general: Analizar el tratamiento fiscal de las deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Objetivos Específicos	Variable	Indicadores	Técnicas/ Instrumentos
- Identificar los elementos que condicionan las deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en la Ley de Impuesto Sobre la Renta.	Elementos que condicionan las deducciones	-Causalidad del gasto -Normalidad del gasto -Necesidad del gasto -No imputabilidad al costo -Territorialidad del gasto -Finalidad del gasto	Fichaje
- Señalar los tipos de deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en la Ley de Impuesto Sobre la Renta.	Tipos de deducciones	- Deducciones sujetas a retención - Deducciones sujetas a limitación - Deducciones sujetas al requisito de pago - Deducciones sujetas a otros requisitos - Deducciones por concepto de depreciación y/o amortización	Fichaje

Objetivos Específicos	Variable	Indicadores	Técnicas/ Instrumentos
- Describir los deberes formales vinculados a las deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en la Ley de Impuesto Sobre la Renta. - Estudiar el criterio jurisprudencial sostenido por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia con respecto al tratamiento fiscal de las deducciones de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, a fin de señalar lineamientos para evitar sanciones	Deberes formales Criterio jurisprudencial	-Inscripción ante la Administración Tributaria - Presentación de declaración definitiva del ISLR - Presentación de declaración estimada del ISLR - Llevar registros contables - Mantener los comprobantes que respaldan las operaciones contables - Interpretación errónea de la norma -Gastos no deducibles por retenciones de impuesto no efectuados - Gastos no deducibles por retenciones de impuesto no enteradas fuera del plazo establecido -Gastos sin comprobación -Reajuste regular por inflación no procedente	Fichaje Fichaje

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

El marco metodológico permite ubicar la investigación y desarrollar la manera cómo se hará el estudio, los pasos a seguir y su método. Sostiene Pérez (2006) que el objetivo del marco metodológico es orientar al investigador en la realización del estudio, de manera que una vez realizado el trabajo, facilite la evaluación de la calidad de los resultados.

Tipo de Investigación

El problema objeto de estudio correspondió a una investigación descriptiva teniendo en cuenta que se buscó analizar el tratamiento fiscal de las deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta. La investigación descriptiva para Tamayo (1997):

(...) comprende el registro, análisis e interpretación de la naturaleza actual y la composición o proceso de los fenómenos. El enfoque se hace sobre conclusiones dominantes o sobre como una persona, grupo o cosa se conduce o funciona en el presente (p. 23).

En tal sentido, la investigación se fundamentó en los escenarios y las características propias que presentan los elementos, tipos de deducciones, los deberes formales y el criterio sostenido por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia con respecto al tratamiento fiscal de las deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Diseño de Investigación

La investigación tendrá un diseño documental, el cual Arias (2006:25) define como:

(...) un proceso basado en la búsqueda, recuperación, 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 conocimiento.

Como investigación documental se fundamentó la revisión doctrinaria, jurídica, legal y jurisprudencial, obtenidos y registrados por otras investigaciones en fuentes documentales: impresas, audiovisuales o electrónicas, para de esa manera analizar y profundizar los conocimientos sobre el tratamiento fiscal de las deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Igualmente, atendiendo al diseño documental, la investigación fue bibliográfica, la cual Bavaresco (2006) considera:

Constituye prácticamente la investigación que da inicio a casi todas las demás, por cuanto permite un conocimiento previo o bien el soporte documental o bibliográfico vinculante al tema objeto de estudio, conociéndose los antecedentes y quiénes han escrito sobre el tema (...) esta investigación la que permite desarrollar con más propiedad las demás investigaciones (p. 28).

Entonces, mediante la investigación bibliográfica, se utilizarán libros, manuales, tesis, trabajos de ascenso, leyes, doctrina y jurisprudencia relacionada con el tratamiento fiscal de las deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Fases o Etapas de la Investigación

Metodológicamente el procedimiento que se siguió en esta investigación corresponderá a las siguientes fases:

Fase I: Selección y Delimitación del tema: mediante la revisión bibliográfica y hemerográfica que permitió definir, formulará el problema, establecer los objetivos de la investigación, así como su justificación y alcances.

Fase II: En esta fase, haciendo uso de las técnicas de investigación documental, se conformaron los aspectos teóricos del problema en estudio, específicamente los relacionados con el impuesto sobre la renta, el tratamiento fiscal y las deducciones, entre otros aspectos.

Fase III: Correspondió a la recolección de la información, a partir de la aplicación de técnicas propias de la investigación documental y bibliográfica, como el fichaje, la síntesis y el análisis crítico.

Fase IV: En esta fase, atendiendo a los resultados de la investigación, se formularon las respectivas conclusiones y recomendaciones de la investigación.

Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos

La información se procesó atendiendo a los objetivos de investigación propuestos, para ello, se utilizó la técnica del análisis de contenido que según Ruíz (1998) permite dar tratamiento a la información, preservando su naturaleza textual, mediante tareas de categorización, sin recurrir a técnicas estadísticas. La técnica del análisis de contenido, señala Hurtado (2006) favorece al integración de diversos recursos que permiten abordar los eventos en estudio, hechos, situaciones, textos, autores, videos, cine, con el interés de profundizar en su comprensión qué quiere decir el estudio más de las ideas que de las palabras. La objetividad del análisis de contenido se manifiesta en la medida que responde a ciertas normas, implicando ello plantear los criterios de análisis, selección de categorías y su definición operacional.

CAPÍTULO IV

RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

En la gestión tributaria del Impuesto sobre la Renta, se encuentran las deducciones, cuya regulación en el artículo 27 de la Ley busca sincerar la capacidad de contribución de cada sujeto pasivo, y lograr una debida recaudación. Sin embargo esto lejos de dinamizar la actuación del sujeto pasivo, viene a entorpecerla, por cuanto la falta de claridad de la ley pareciera estar favoreciendo la aplicación de multas e infracciones a los contribuyentes, revelando ello un problema para las personas jurídica, quienes en la mayoría de los casos terminan siendo sancionadas por la Administración Tributaria.

Bajo las anteriores consideraciones en este apartado se hará una revisión de su tratamiento fiscal, en cuanto a los elementos que las condicionan, los tipos de deducciones, los deberes formales vinculados a ellas y los discernimientos que la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia realiza con respecto a su tratamiento fiscal.

Elementos que condicionan las deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

El gasto o egreso para ser deducible de la renta de fuente territorial, según Candal (2005) debe cumplir con cinco (5) requisitos: Causalidad, normalidad, necesidad, no imputables al costo, territorialidad y finalidad.

- **Causalidad del Gasto:** La vigente Ley de Impuesto Sobre la Renta, no exige que el gasto sea realmente pagado para ser deducible, con excepción de las rentas disponibles en el momento en que son cobradas. Sólo es suficiente que el gasto esté causado, que se haya incurrido, para la deducción del mismo, aún cuando ese gasto

no se haya pagado, realmente el ejercicio en que se incurra, salvo en el caso de las excepciones expresamente contempladas en la Ley.

Explica el autor antes nombrado que el concepto de “causado” comporta que se haya recibido efectivamente el bien o el servicio correspondiente al gasto de que se trate, bien sea que éste haya sido incurrido y contabilizado o bien que haya sido incurrido, contabilizado y pagado.

Contrario, a lo anterior, los gastos que se registren como creación de provisiones o reservas genéricas o estimadas no constituyen deducciones admisibles físicamente hasta tanto no constituyan una erogación o un pasivo cierto a cargo del contribuyente, es decir, un gasto o pérdida realmente causada.

De manera que, para que un gasto se considere deducible para efectos de poder determinar la renta neta, necesariamente deberá cumplir con el denominado “Principio de Causalidad”; indicando en este sentido, García (1980), sostiene que:

En forma genérica, se puede afirmar que todas las deducciones están en principio regidas por el principio de causalidad, o sea que sólo son admisibles aquellas que guarden una relación causal directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad (p. 122).

Considerando Picón (2007) que la causalidad es:

... la relación existente entre un hecho (egreso, gasto o costo) y su efecto deseado o finalidad (generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente). Debe tenerse presente que este principio no se considerará incumplido con la falta de consecución del efecto buscado con el gasto o costo, es decir, se considerará que un gasto cumplirá con el principio de causalidad, aún cuando no se logre la generación de la renta (p. 29).

La causalidad tributaria, expresa Villanueva (2013) se refiere a la vinculación causal de los gastos con la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente (actividad empresarial). La vinculación entre los gastos y la generación de rentas se denomina, en doctrina, teoría de la causa final o subjetiva, pues la deducción de gastos debe tener como finalidad la generación de rentas; por otro lado, la vinculación

de los gastos con la actividad empresarial es denominada en doctrina, teoría de la causa objetiva o teoría de la *conditio sine qua non*, porque la deducción de gastos está supeditada a su vinculación objetiva con las actividades empresariales

Entonces, para poder calificar determinados conceptos como deducibles es necesario que se acredite una relación causal de los gastos efectuados con la generación de la renta y a su vez el mantenimiento de la fuente. Es decir, debe tratarse de gastos necesarios o propios del giro de la empresa, es decir, los gastos deben guardar coherencia y estar ligados a la generación de la fuente productora de la renta.

Para Alva (2010), en la aplicación de este principio se pueden presentar dos concepciones: Una restrictiva y otra amplia.

- **Concepción restrictiva del Principio de Causalidad:** Bajo esta concepción se permite la deducción de los gastos que tengan la característica de necesarios e indispensables para poder producir la renta y/o también mantener la fuente generadora, es decir, se entienden por gastos necesarios aquellos desembolsos estrictamente indispensables.

- **Concepción amplia del Principio de Causalidad:** En esta concepción, se permite la deducción de todos aquellos gastos necesarios para producir y/o mantener la fuente generadora de renta, tomando en cuenta adicionalmente la totalidad de desembolsos que puedan contribuir de manera indirecta a la generación de renta.

- **Normalidad del Gasto:** La normalidad para Villanueva (2013) significa que el gasto no debe ser extraordinario, que no debe salirse de lo corriente y que debe guardar estrecha relación con el negocio económico que explota el contribuyente. El concepto de normalidad del gasto ha venido variando en el tiempo a nivel doctrinario y jurisprudencial.

Explica el autor en referencia que la normalidad es un criterio complementario de la causalidad objetiva, en el sentido que los gastos deducibles son aquellos vinculados con la actividad empresarial. Este criterio, complementario de la causalidad, nos recuerda a una de las corrientes doctrinarias para la definición de la causalidad, conforme al cual el gasto necesario es el gasto habitual o normal. El

gasto normal o habitual es una concepción que atiende, no tanto al sujeto que decide y practica el gasto, sino al gasto propiamente dicho, si encaja como gastos normales o habituales del negocio. Con dicho criterio se ha buscado corregir el criterio de considerar un gasto deducible o no en función de la consideración particular del empresario. En esta corriente, el gasto necesario es aquel gasto habitual o normalmente vinculado al negocio, en base a consideraciones objetivas y no en base a la situación particular de cada empresario.

- **La Necesidad del Gasto:** Por gasto “necesario” se ha venido entendiendo aquel que es indispensable para la producción del enriquecimiento. Sin embargo, anota Candal (2005) que cierta corriente jurisprudencial ha venido señalando que los gastos para que sean deducibles necesitan ser imprescindibles; esto es, que exista una relación de causalidad entre la producción de la renta y la causación del gasto. Aún cuando considera el autor en referencia que con este criterio la doctrina ha venido apuntando a un criterio poco lógico basado en que si el enriquecimiento o renta fiscal puede producirse sin que se incurra en el gasto, el gasto no calificaría como necesario.

No obstante, una sentencia del Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Región Capital indicó que las deducciones deben guardar perfecta correspondencia con el giro o actividad propia del contribuyente, estableciéndose así una relación de causalidad, pero dentro del contexto de razonabilidad y jamás de imprescindibilidad (Sentencia de fecha 30 de septiembre de 2003, Expediente N° 1.752, Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Región Capital; Caso Motores Venezolanos, C.A.-Motorvenca).

- **No imputables al Costo:** Esto es, que las partidas a ser tomadas como deducciones no sean de aquéllas que constituyan elementos de costos considerados a los efectos de la determinación de la renta bruta fiscal.

- **La territorialidad del gasto:** Para Candal (2005), significa que todo gasto para ser deducible, salvo las excepciones que expresamente señala la Ley, debe ser hecho en el país. De acuerdo a la Ley los gastos causados en el exterior sólo serán

deducibles para el contribuyente a efectos de la determinación de la renta neta de fuente extranjera.

- **La finalidad del gasto:** Sólo se puede deducir el gasto hecho con el objeto de producir la renta. Esto es que debe existir una relación entre el gasto que se pretende deducir y la renta producida. El gasto debe tener como finalidad directa e inmediata la producción de la renta a los fines de ser considerado como una deducción permitida.

Tipos de deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

El artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, establece que para obtener la renta neta fiscal global se harán de la renta bruta algunos tipos de deducciones, salvo disposición en contrario, deberán corresponde a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento. Consistiendo dichas deducciones en:

1. Los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones, comisiones y demás remuneraciones similares, por servicios prestados al contribuyente, así como los egresos por concepto de servicios profesionales no mercantiles recibidos en el ejercicio.
2. Los intereses de los capitales tomados en préstamo e invertidos en la producción de la renta.
3. Los tributos pagados pro razón de actividades económicas o de bienes productores de renta, con excepción de los tributos autorizados por esta Ley. En los casos de los impuestos al consumo y cuando conforme a las leyes respectivas el contribuyente no lo pueda trasladar como impuesto, ni tampoco le sea reembolsable, será imputable por el contribuyente como elemento del costo del bien o del servicio.
4. Las indemnizaciones correspondientes a los trabajadores con ocasión del trabajo, determinadas a la Ley o a contratos de trabajo.

5. Una cantidad razonable para atender la depreciación de activos permanentes y la amortización del costo de otros elementos invertidos en la producción de la renta, siempre que dichos bienes estén situados en el país y tal deducción nos e haya imputado al costo. Para el cálculo de la depreciación podrán agruparse bienes afines de una misma duración probable. El Reglamento podrá fijar mediante tablas, las bases para determinar las alícuotas de depreciación o amortización aplicables.

6. Las pérdidas sufridas en los bienes destinados a la producción de la renta y no compensadas por seguros u otras indemnizaciones cuando dichas pérdidas no sean imputables al costo.

7. Los gastos de traslado de nuevos empleados, incluidos los del cónyuge e hijos menores, desde el último puerto de embarque hasta la República Bolivariana de Venezuela, y los de regreso, salvo cuando sean transferidos a una empresa matriz, filial o conexas.

8. Las pérdidas por deudas incobrables cuando reúnan las condiciones siguientes:

(a) Que las deudas provengan de operaciones propias del negocio.

(b) Que su monto se haya tomado en cuenta para computar la renta bruta declarada, salvo en los casos de pérdidas de capitales dados en préstamo por instituciones de crédito, o de pérdidas provenientes de préstamos concedidos por las empresas a sus trabajadores.

(c) Que se haya descargado en el año gravable, en razón de insolvencia del deudor y de sus fiadores o porque su monto no justifique los gastos de cobranza.

9. Las reservas que la ley impone hacer a las empresas de seguros y de capitalización.

10. El costo de las construcciones que deban hacer los contribuyentes en acatamiento de la Ley Orgánica del Trabajo o de disposiciones sanitarias.

11. Los gastos de administración y conservación realmente pagados de los inmuebles dados en arrendamiento, siempre que el contribuyente suministre en su declaración de rentas los datos requeridos para fines de control fiscal.

12. Los cánones o cuotas correspondientes al arrendamiento de bienes destinados a la producción de la renta.

13. Los gastos de transporte causados o pagados dentro del ejercicio gravable, realizados en beneficio del contribuyente pagador, con el objeto de producir la renta.

14. Las comisiones a intermediarios en la enajenación de bienes inmuebles.

15. Los derechos de exhibición de películas y similares para el cine o al televisión.

16. Las regalías y demás participaciones análogas, así como las remuneraciones. Honorarios y pagos análogos por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país.

17. Los gastos de reparaciones ordinarias de bienes destinados a la producción de la renta.

18. Las primas de seguro que cubran los riesgos a los que están expuestos los bienes y personas distintas del contribuyente, considerados individualmente, empelados en la producción de la renta y los demás riesgos que corra el negocio en razón de esos bienes , o por la acción u omisión de esas personas, tales como los de incendios y riesgos conexos, los de responsabilidad civil, los relativos al personal con ocasión del trabajo y los que amparen a dicho personal conforme a contratos colectivos de trabajo.

19. Los gastos de publicidad y propaganda causados o pagados dentro del ejercicio gravable, realizados en beneficio del propio contribuyente pagador.

20. Los gastos de investigación y desarrollo efectivamente pagados dentro del ejercicio gravable, realizados en beneficio del propio contribuyente pagador.

21. Los pagos hechos por las empresas a sus directores, gerentes, administradores u otros empleados como reembolso de gastos de representación, siempre que dichos gastos estén individualmente soportados por los comprobantes respectivos y sean realizados en beneficio de la empresa pagadora.

22. Todos los demás gastos causados o pagados, según el caso, normales y necesario, hechos en el país con el objeto de producir la renta.

1. Deducciones sujetas a retención

Menciona Candal (2005) que en las leyes de Impuesto Sobre La Renta de 1999 y las leyes vigentes por más de dos décadas, ciertas deducciones sólo eran admisibles cuando su pagador hubiere retenido el correspondiente impuesto que las gravaba y hubiere enterado el impuesto en una Oficina Receptora de Fondos Nacionales, todo de acuerdo con los plazos, condiciones y formas que estableciere el Reglamento, tal y como lo venía estableciendo el artículo 78, parágrafo sexto, de la Ley de Impuesto Sobre La Renta de 1999, 1994, 1991 y anteriores.

Como evolución esperada a la norma de la Ley de Impuesto Sobre La Renta que rechazaba la deducibilidad de los gastos sujetos a retención por no realizarse efectivamente las retenciones de acuerdo a los plazos y condiciones establecidas en las Leyes de Impuesto Sobre La Renta promulgadas hasta el año 1999 y en años anterior, la Ley de 2001 eliminó la referida norma (artículo 87, parágrafo sexto). Esta eliminación vino acompañada de una norma incluida en el novísimo Código Orgánico tributario del 2001, el cual refiere en su artículo 27, parágrafo primero, que los gastos sujetos a retención aún cuando no hubiesen sido objeto de retención, serían deducibles si se correspondiesen con gastos efectivamente incurridos y causados con el objeto de producir la renta.

2. Deducciones sujetas a limitación

La Ley de Impuesto Sobre La Renta establece una serie de limitaciones en cuanto a la deducibilidad de ciertos gastos, tal y como se indican a continuación:

1. No se admite la deducción de remuneraciones por servicios personales prestados por el contribuyente, su cónyuge o sus descendientes menores (artículo 27, parágrafo primero de la Ley de Impuesto Sobre La Renta).

A estos efectos, indica Candal (2005), también se consideran como contribuyentes los comuneros, los socios de las sociedades en nombre colectivo, los

comanditantes de las sociedades en comandita simple y a los socios de sociedades civiles e irregulares o de hecho.

Tampoco se admite la deducción de remuneraciones asignadas a los gerentes o administradores de las mencionadas sociedades o comunidades, cuando ellos tengan participación en las utilidades o pérdidas líquidas de la empresa.

2. El total admisible como deducción por sueldos y demás remuneraciones similares pagados a los comanditarios, a los administradores de compañías anónimas, y a los contribuyentes asimilados a éstas, así como a sus cónyuges y descendientes menores, en ningún caso podrá exceder del quince por ciento (15%) del ingreso bruto global de la empresa (artículo 27, párrafo segundo de la Ley de Impuesto Sobre La Renta).

Si tampoco existiere ingreso bruto, se tomarán como puntos de referencia los correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior y, en su defecto, los aplicables a empresas similares.

A los efectos de la limitación a esta deducción, el Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta entiende como directores, gerentes y administradores a las personas señaladas en los artículos 242, 322 y 95 del Código de Comercio, y las demás personas que tengan a su cargo la dirección o gestión general de los negocios de la sociedad.

Igualmente, se considerarán como gerentes o administradores las personas que desempeñen funciones gerenciales en la empresa y obtengan una remuneración anual superior al 75% de la obtenida por igual concepto por cualquiera de los directores, gerentes o administradores generales de la empresa, tal y como lo establece el artículo 54, párrafo segundo del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta.

3. La Administración tributaria podrá reducir el monto de las deducciones por sueldos y otras remuneraciones análogas si éstos, comparados con los que normalmente pagan empresas similares pudiera presumirse que se trata de un reparto de dividendos (artículo 27, párrafo tercero de la Ley de Impuesto Sobre La Renta).

Igual facultad tendrá la administración Tributaria cuando se violen las disposiciones establecidas en el artículo 27 de la Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras. En cuyo caso podrá rechazar las erogaciones por salarios y otros conceptos relacionados con el excedente del porcentaje allí establecido para la nómina de personal extranjero.

4. Los gastos de administración y conservación realmente pagados por razón de inmuebles dados en arrendamiento. Los gastos de administración están limitados al 10% de los ingresos brutos fiscales percibidos por tales arrendamientos (artículo 27, párrafo cuarto de la Ley de Impuesto Sobre La Renta).

5. No serán deducibles los tributos establecidos en la presente Ley, ni las inversiones capitalizables conforme a las disposiciones del artículo 27 de la mencionada Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras (artículo 27, párrafo quinto de la Ley de Impuesto Sobre La Renta).

6. Los egresos por concepto de depreciación y gastos en avionetas, aviones, helicópteros, yates y demás naves o aeronaves similares computables al costo o como deducción, están limitadas al 50% de los mismos cuando el uso de tales bienes no constituya el objeto principal de los negocios del contribuyente y sin perjuicio del requisito de que tales egresos deben ser normales, necesarios y hechos en el país, a tenor de los establecidos en el artículo 27, párrafo décimo de la Ley de Impuesto Sobre La Renta.

7. Sólo serán deducibles las provisiones para depreciación de los inmuebles invertidos como activos permanentes en la producción de la renta, o dados en arrendamiento a trabajadores de la empresa.

A este respecto, el SENIAT ha venido considerando que la depreciación de inmuebles arrendados a terceros no trabajadores no califica como gasto deducible a los efectos del impuesto sobre la renta. Igual criterio se encuentra contenido en el artículo 56, párrafo único del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta.

Indica Candal (2005:) que la opinión sostenida por el SENIAT en reciente doctrina refiere:

Desde esta perspectiva, los bienes inmuebles arrendados no pueden ser considerados como activos permanentes afectos a la producción de la renta, ya que no se encuentran destinados al uso propio y exclusivo de la empresa, ni están dados en arrendamiento a los trabajadores de la empresa. En el caso planteado en la consulta los inmuebles se encuentran arrendados a terceros, y al no estar en uso de la empresa pierden el carácter de activos permanentes, pues la esencia de los contratos de arrendamiento es la cesión del uso o goce de bienes muebles o inmuebles, la cual sólo es reconocida por la Ley de Impuesto Sobre La Renta a los efectos de su deducibilidad como gasto de depreciación, cuando se efectúa a favor de trabajadores de la empresa. De manera que de acuerdo con la legislación fiscal aplicable a lo planteado en el escrito, la contribuyente Consorcio XXX, C.A., no podrá afectar los ingresos derivados de la cesión del uso o goce de bienes raíces (arrendamiento de inmuebles) con la depreciación que a su juicio sufre el inmueble productor de los enriquecimientos, por lo que la partida por concepto de depreciación del inmueble arrendado no es deducible a los efectos de la determinación de la renta neta gravable del ejercicio correspondiente (Seniat, 1998. p. 384).

Sin embargo, pese a este criterio, el Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso tributario, en el caso Inversora Krikorpe, C.A., en fecha 17 de septiembre de 19991 , sentenció que la depreciación de inmuebles arrendados a terceros no trabajadores, sí calificaban como deducibles a los efectos de la determinación de la renta gravable sujeta al impuesto sobre la renta.

8. Las deducciones de los gastos de administración realmente pagados, relacionados con las regalías y demás participaciones análogas pagadas a beneficiarios domiciliados en el país, están limitados hasta el 5% de los ingresos percibidos y una cantidad razonable para amortizar su costo de obtención (artículo 27, parágrafo Undécimo de la Ley de Impuesto Sobre La Renta).

9. También se podrán deducir de la renta bruta las liberalidades efectuadas en cumplimiento de fines de utilidad colectiva y de responsabilidad social del contribuyente y las donaciones efectuadas a favor de la Nación, los Estados, los

Municipios y los Institutos Autónomos (artículo 27, párrafo Duodécimo de la Ley de Impuesto Sobre La Renta).

Explica Candal (2005) que:

Las liberalidades deberán perseguir objetivo benéficos, asistenciales, religioso, culturales, docentes, artísticos, científicos, de conservación, defensa y mejoramiento del ambiente, tecnológicos, deportivos o de mejoramiento de los trabajadores urbanos o rurales, bien sean gastos directos del contribuyente o contribuciones de éste hechas a favor de instituciones o asociaciones que no persigan fines de lucro y las destinen al cumplimiento de los fines señalados (p. 76).

Estas deducciones procederán sólo en los casos en que el beneficiario esté domiciliado en el país.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 27, párrafo Decimotercero de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, la deducción de las liberalidades y donaciones autorizadas, no excederán de los porcentajes que seguidamente se establecen de la renta neta, calculadas antes de haberlas deducido:

(a) Diez por ciento (10%) cuando la renta neta del contribuyente no exceda de diez mil unidades tributarias (10.000 U.T.) y ocho por ciento (8%), por la porción de renta neta que exceda de diez mil unidades tributarias (10.000 U.T.).

(b) Uno por ciento (1%) de la renta neta, en todos aquellos casos en que el contribuyente se dedique a realizar algunas de las actividades económicas previstas en el literal d) del artículo 7 de esta Ley (actividades de hidrocarburos y conexas).

Indicando Leza (1999) que:

Los límites establecidos con relación a la cuantía máxima de las liberalidades deducibles que determinado contribuyente pueda realizar, son sumamente perjudiciales para las instituciones sin fines de lucro. Esto debido a que muchas de ellas dependen, en gran medida, de los aportes de las empresas del sector privado para la implementación de sus programas. (...) estos límites restringen en gran medida la participación privada en las actividades de interés general llevadas a cabo por las instituciones no lucrativas, ya que las cantidades de dinero que excedan de los mismos no podrán deducirse a los fines de la obtención del enriquecimiento neto gravable.

Entonces, doctrinariamente hablando, se ha entendido por liberalidades a los egresos que se hagan en cumplimiento de fines de utilidad colectiva y de responsabilidad social de las empresas que persigan objetivos benéficos, asistenciales, religiosos, culturales, docentes, artísticos, científicos, entre otros. Y se entiende como donación, al contrato a través del cual una persona transfiere gratuitamente una cosa u otro derecho de su patrimonio a otra que lo acepta.

Subraya Candal (2005) que no se admitirán las deducciones de las donaciones y liberalidades en aquellos casos en que el contribuyente haya sufrido pérdidas en su ejercicio inmediatamente anterior a aquél en que efectuó la liberalidad o donación, tal y como lo expresa el artículo 27, párrafo Décimoquinto de la Ley de Impuesto Sobre La Renta.

10. Se considerarán deducibles los gastos de traslado de empleados entre el exterior y Venezuela, que correspondan a nuevos empedados, incluidos los gastos de su cónyuge e hijos menores, desde el último puerto de embarco hasta Venezuela y los de regreso, salvo cuando sean transferidos a su casa matriz, filial o conexa.

En tal sentido, sólo se admitirá la deducción de todos los gastos como los pasajes y fletes de equipajes, gastos de embalajes y seguro de efectos personales, desembolsos y gastos de hotel y de alimentación, entre otros, siempre que tales gastos sean normales y necesarios para producir la renta, tal y como se interpreta del contenido del artículo 66 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta.

3. Deducciones sujetas al requisito del pago

1. Las contribuciones distintas al impuesto sobre la renta (INCE, SSO), son deducibles únicamente cuando las mismas sean efectivamente pagadas.

2. Las donaciones y liberalidades también son deducibles cuando las mismas se efectúen.

3. Las deducciones correspondientes a ingresos disponibles en el momento del pago sólo serán deducibles cuando las mismas estén efectivamente causadas y pagadas.

4. Los gastos de administración de inmuebles dados en arrendamiento también están sujetos al requisito del pago efectivo para su deducibilidad.

5. Los gastos de investigación y desarrollo se considerarán deducibles cuando los mismos se encuentren efectivamente pagados dentro del ejercicio gravable.

4. Deducciones sujetas a otros requisitos

1. Las indemnizaciones correspondientes a los trabajadores con ocasión del trabajo, determinadas conforme a la Ley o a contratos de trabajo son deducibles, a partir de la reforma de la Ley de Impuesto Sobre La Renta efectiva desde el 1° de julio de 1978, cuando las mismas se causan a tenor del artículo 27, numeral 4 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta.

2. La depreciación de activos permanentes y la amortización del costo de otros elementos invertidos en la producción de la renta serán deducibles siempre que dichos bienes estén situados en el país y tal deducción no se haya imputado al costo, según lo dispuesto en el artículo 27, numeral 5 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta.

Esta norma solo limita la deducibilidad de la amortización y/o depreciación de activos incorporados en la producción de la renta de fuente territorial, pero de ninguna forma a la determinación de la renta de fuente extranjera

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

Según Candal (2005) este tipo de limitación en la deducibilidad de este tipo de gastos resulta discriminatoria para el contribuyente que solicite la deducción, así como improcedente en el contexto de los Convenios para evitar la doble tributación (CDI) suscritos por Venezuela con países extranjeros.

5. Deducción por concepto de depreciación y/o amortización

1. Establece la Ley que para el cálculo de la depreciación podrán agruparse bienes afines de una misma duración probable. El método para calcular la depreciación es el de línea recta o el de unidad de producción, según la naturaleza del negocio, aunque establece también el Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta que la Administración podrá admitir otros métodos igualmente adecuados; cuando el contribuyente haya elegido el método de depreciación, las bases de éste y la unidad depreciable, no podrán ser variados sin la aprobación previa de la Administración tributaria, quien mediante Providencia dictará las condiciones, requisitos y procedimientos a fin de instrumentar las deducciones o costos correspondientes a las depreciaciones (artículo 58 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta).

2. Por otra parte, también se prevé que en los casos en que se presuma que los activos permanentes depreciables tendrán una duración distinta de la tomada originalmente como base, se podrá solicitar de la Administración la modificación de la cuota de depreciación que corresponda tanto al ejercicio en curso como a los siguientes (artículo 59 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta).

3. Asimismo, no será deducibles, por demás, la depreciación de las reevaluaciones ni al de los inmuebles dados en arrendamiento, a menos que los mismos estén arrendados a los trabajadores de la empresa, según lo establecido en el artículo 27, párrafo Noveno de la Ley de Impuesto Sobre La Renta.

4. Son consideradas como deducciones las cantidades correspondientes al costo de las construcciones que deban hacer los contribuyentes en acatamiento de la Ley

Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras o de disposiciones sanitarias. Estos costos son en teoría, activos depreciables; sin embargo, la Ley en el artículo 27, numeral 10 excepcionalmente los considera como gastos deducibles en el ejercicio fiscal en que se incurren.

6. Excepciones al principio de territorialidad en materia de deducciones fiscales

La regla general es que a efectos de la determinación de la renta gravable de fuente territorial, los gastos deducibles sean también los gastos que califiquen como territoriales, esto es, aquéllos causados en Venezuela; sin embargo, en ciertos casos se permite a los efectos de la determinación de la renta de fuente territorial la deducción de gastos causados en el exterior, correspondientes a:

1. En los casos de exportación de bienes manufacturados en el país o de prestación de servicios en el exterior, de fuente venezolana, se admitirá la deducción de los gastos normales y necesarios hechos en el exterior, relacionados y aplicables a las referidas exportaciones o actividades, tales como los gastos de viajes, de propaganda, de oficina, de exposiciones y ferias, incluidos los de transporte de los bienes a exhibirse en estos últimos eventos, siempre que el contribuyente disponga en Venezuela de los comprobantes correspondientes que respalden su derecho a la deducción (artículo 27, párrafo séptimo de la Ley de Impuesto Sobre La Renta. Y 74 de su Reglamento.

2. En los casos de traslado de nuevos empleados, la deducción por tal concepto incluye tanto el importe de los pasajes y fletes de equipajes, como los gastos de embalaje y seguro de los efectos personales, los desembolsos por traslado al puerto y los gastos de hotel y alimentación hechos fuera del domicilio de tales empleados. Estas deducciones incluyen también los gastos de la naturaleza indicada correspondientes al cónyuge y a los hijos menores del empleado y está limitada, en todo caso, a los gastos incurridos desde el último puerto de embarco hasta Venezuela

y los de regreso, salvo cuando sean transferidos a una empresa filial, matriz o conexas, a tenor de lo establecidos en el artículo 27, numeral 7 de la Ley.

3. Sólo serán deducibles los gastos de transporte de las mercancías exportadas hasta el puerto extranjero de destino, cuando para computar el ingreso bruto del contribuyente, se tome como precio de la mercancía exportada, el que rija en dicho puerto extranjero de destino (artículo 27, parágrafo Sexto de la Ley de Impuesto Sobre La Renta).

4. Igualmente, en el caso de las empresas de transporte constituidas y domiciliadas en Venezuela, ellas deberán computar como causados en el país la totalidad de los gastos mundiales, normales y necesarios, derivados de las actividades que les son propias.

5. En los casos de asistencia técnica o servicios tecnológicos prestados total o parcialmente desde el exterior, pero utilizados en el país, el pago de la contraprestación por este concepto será deducible.

6. A los solos efectos de determinar el enriquecimiento neto de fuente extranjera, sólo se admitirán los gastos incurridos en el extranjero cuando sean normales y necesarios para la operación del contribuyente que tribute por sus rentas mundiales, atendiendo a factores tales como la relación que exista entre las ventas, costos y gastos incurridos por los contribuyentes que desarrollen en la República Bolivariana de Venezuela la misma actividad o una semejantes (artículo 27, parágrafo Décimosexto de la Ley de Impuesto Sobre La Renta).

Estos gastos se comprobarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad con las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, al menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos según corresponda, la naturaleza u objeto de la operación, y la fecha y monto de la misma. El contribuyente deberá presentar una traducción al castellano de tales documentos.

7. Para determinar el enriquecimiento neto del establecimiento permanente o base fija, se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines de las

transacciones del establecimiento permanente o base fija, debidamente demostrados, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, igualmente demostrados, ya sea que se efectuasen en el país o en el extranjero.

Sin embargo, no serán deducibles los pagos que efectúe, en su caso, el establecimiento permanente a la oficina central de la empresa o alguna de sus otras sucursales, filiales, subsidiarias, casa matriz o empresas vinculadas en general, a título de regalías, honorarios, asistencia técnica o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos o a título de comisión por servicios prestados o por gestiones hechas, con excepción de los pagos hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos, en virtud de los establecidos en el artículo 27 párrafo Décimo Séptimo de la Ley de Impuesto Sobre La Renta y el artículo 83, numeral 1 de su Reglamento.

Deberes formales vinculados a las deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Salazar (2009) siguiendo lo expresado por Marrero (1995), define a los deberes como “el conjunto de normas reguladoras de los procedimientos que la Administración tributaria utiliza, para que el tributo legislativamente creado se transforme en tributo finalmente percibido” (p. 24). Comportando los deberes un conjunto de reglas destinadas a precisar los sujetos tributarios y el importe de los tributos que están obligados a pagar. Vale decir, que se trata de la aplicación de los casos concretos de todos los procedimientos que la Ley ha previsto para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Esto llevado al radio de acción de la Administración Tributaria, se traduce en una serie de facultades regladas contenidas en el Código Orgánico Tributario, las cuales corresponden a: la facultad de fiscalización, determinación, recaudación y sancionatoria. El ejercicio de cualquiera de estas facultades que la Administración proyecta hacia los administrados afectará

de manera ineludible al contribuyente, al responsable o al tercero con deberes formales que obligatoriamente deberán cumplir a riesgo de ser sancionados.

En este orden anota Londón (2012) que las obligaciones que corresponden a los contribuyentes pueden ser de tipo “material” y de tipo “formal”, correspondiendo las primeras al pago del tributo y las segundas a los deberes formales que éstos deben cumplir por mandato de la Ley tributaria que crea el impuesto, la contribución o la tasa. Subrayando el autor que los deberes formales sirven de apoyo a las labores de control del tributo, ejercidas por la Administración Tributaria a favor del sujeto activo acreedor del tributo, de tal forma que éstos facilitan la labor de vigilancia y seguimiento que se efectúa para garantizar el cumplimiento de la obligación material o de pago del tributo.

En materia de Impuesto Sobre la renta los deberes formales vinculados con el tratamiento fiscal de las deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en el artículo 27, corresponden a las actuaciones explícitas que impone la Administración Tributaria, a los Administradores o Contribuyentes, en virtud de las disposiciones que el Código Orgánico Tributario y en los preceptos previstos en las leyes y reglamentos.

En este sentido; debe señalarse que el artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta precisa lo siguiente en el párrafo duodécimo; también se podrán deducir de la renta bruta las liberalidades efectuadas en cumplimiento de fines de utilidad colectiva y de responsabilidad social del contribuyente y las donaciones efectuadas a favor de la Nación, los Estados, los Municipios y los Institutos Autónomos. Las liberalidades deberán perseguir objetivos benéficos, asistenciales, religiosos, culturales, docentes, artísticos, científicos, de conservación, defensa y mejoramiento del ambiente, tecnológicos, deportivos o de mejoramiento de los trabajadores urbanos o rurales, bien sean, gastos directos del contribuyente o contribuciones de éste hechas a favor de instituciones o asociaciones que no persigan fines de lucro y las destinen al cumplimiento de los fines señalados, la deducción prevista en este párrafo procederá sólo en los casos en que el beneficiario esté domiciliado en el país.

Igualmente en el Parágrafo decimotercero, se indica:

La deducción de las liberalidades y donaciones en el parágrafo anterior, no excederá de los porcentajes que seguidamente se establecen de la renta neta, calculada antes de haberlas deducido:

- a) Diez por ciento (10%), cuando la renta neta del contribuyente no exceda de diez mil unidades tributarias (10.000 U.T.) y ocho por ciento (8%), por la porción de renta neta que exceda de diez mil unidades tributarias (10.000 U.T.)
- b) Uno por ciento (1%) de la renta neta, en todos aquellos casos en que el contribuyente se dedique a realizar alguna de las actividades económicas previstas en el literal d del artículo 7 de esta Ley.

Igualmente, en materia de Impuesto Sobre La Renta otros deberes que pudiesen tomarse como formales ya que están directamente ligados a ciertas obligaciones contempladas en la Ley y que además están contempladas en el art. 99 del Código Orgánico Tributario, son los relacionados a la obligación de presentar y mantener las declaraciones de ISLR, debiendo en consecuencia cumplir los contribuyentes con:

1. Obligación de inscribirse ante la administración tributaria representada por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), donde se le expedirá al contribuyente el número de RIF (Registro de Información Fiscal).
2. Realizar las retenciones del ISLR que sean necesarias, en un conforme con el decreto N° 1808.
3. Presentar la declaración definitiva de ISLR, durante los tres meses siguientes a la culminación de su ejercicio económico.
4. Presentar la declaración estimada de ISLR como anticipo de su declaración anual.
5. Llevar los registros contables debidamente sellados y conservarlos por un período no menor de siete años; además de mantener los comprobantes que respaldan las operaciones contables.

Los contribuyentes obligados al cumplimiento de estos deberes formales en materia de Impuesto Sobre La Renta son aquellos denominados como sujetos pasivos

de la obligación tributaria, los cuales se dividen en contribuyentes y responsables, ambos con iguales responsabilidades y obligaciones ante los servicios de administración tributaria, si bien es un riesgo para el contribuyente estar al margen de las disposiciones establecidas en el Código Orgánico Tributario y en la Ley de Impuesto sobre la Renta, además de otras de obligatorio cumplimiento; es preocupante que ante la advertencia de una posible fiscalización y de las posibles sanciones que acarrea el incumplimiento de los deberes formales, se mantenga una alta frecuencia de situaciones irregulares.

Se suman a los anteriores deberes formales:

6. Suministro de los datos necesarios y comunicando oportunamente sus modificaciones, tal es el caso del RIF;

7. 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;

8. Solicitar a la autoridad que corresponda permisos previos o de habilitación de locales;

9. Emitir los documentos exigidos por las leyes tributarias especiales, cumpliendo con los requisitos y formalidades en ellas requeridos, dentro de los cuales se incluyen las facturas y los comprobantes de retención;

10. 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;

11. 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;

12. 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;

13. 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;

14. Comparecer ante las oficinas de la Administración Tributaria cuando su presencia sea requerida y

15. Dar cumplimiento a las resoluciones, órdenes, providencias y demás decisiones dictadas por los órganos y autoridades tributarias, debidamente notificadas.

Evidenciándose de estos deberes formales un alcance favorable en cuanto al control tributario de la Administración, que en definitiva garantiza una mayor justicia tributaria sustentada en la contribución “de todos y para todos”.

Frente al incumplimiento de los deberes formales señalados, el Código Orgánico Tributario (2001) establece medidas coercitivas para su cumplimiento, tal es el caso de las sanciones pecuniarias que se materializan al incurrir en los “ilícitos formales”, calificación que le atribuye el legislador al incumplimiento de los deberes formales tributarios. Los ilícitos formales y sus sanciones, desarrollados en los artículos 99 al 108 del Código Orgánico Tributario, pueden ser desde una (1) unidad tributaria (U.T.) en casos en que el ilícito formal se refiera a la emisión de facturas sin cumplir con los requisitos dispuestos en la norma, y hasta las dos mil (2000) unidades tributarias (U.T.), en los casos de no presentar o presentar con retardo la declaración informativa de las inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

De manera que en concordancia con el artículo 90 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, las personas jurídicas se encuentran en la obligación de llevar de manera ordenada y ajustada a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en la República Bolivariana de Venezuela, los libros y registros contables como lo son el libro diario, mayor, inventario, y todos aquellos que esta ley, su Reglamento y las demás leyes especiales determinen, de manera que constituyan medios integrados de control y comprobación de todos los bienes activos y pasivos, muebles e inmuebles, corporales e incorporeales, relacionados o no con el enriquecimiento que se declara, a

exhibirlos a los funcionarios fiscales competentes y a adoptar normas expresas de contabilidad que con ese fin se establezcan.

Indica Gutiérrez (2011) que las anotaciones o asientos que se hagan en dichos libros y registros deberán **estar** apoyados en los comprobantes correspondientes y solo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquellos. Estos libros y demás documentos **deben** ser llevados en idioma castellano y en moneda nacional, además de conservarse mientras el tributo no prescriba y por un lapso no mayor de un (1) mes de atraso.

Igualmente el Código Orgánico Tributario y la Ley de Impuesto Sobre La Renta en su artículo 91 en concordancia con el artículo 175 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, señala el deber de emitir facturas y cumplir con los requisitos de facturación establecidos por la Administración Tributaria, incluir en dichas facturas el RIF, inscribirse oportunamente en los registros pertinentes (artículo 99, Ley de Impuesto Sobre La Renta) al igual que el Reglamento de dicha Ley en el artículo 180 señala la obligación de tener un Registro de información Fiscal (R.I.F), en este sentido el artículo 190 de Reglamento de la Ley de ISLR obliga a exhibir en un lugar visible el RIF, así como también dejar constancia de dicho número de inscripción en las facturas, solicitudes o documentos, en los libros de contabilidad exigidos por la ley, además en marcas, etiquetas, empaques y avisos publicitarios, en concordancia con el artículo 97 de la Ley de ISLR.

Menciona Gutiérrez (2011) que mediante la Providencia 0257 se establecen las normas que rigen la emisión de facturas de conformidad con la normativa que regula la tributación atribuida al Seniat. El artículo 2 numerales 2 y 3 señala que este régimen se aplicará a las personas naturales cuyos ingresos sean superiores a 1.500 unidades tributarias y a las personas naturales cuyos ingresos sean inferiores o iguales a 1.500 unidades tributarias, únicamente cuando las facturas sean empleadas como prueba de desembolso por el adquiriente del bien o servicio conforme a la Ley de Impuesto sobre La Renta. En este orden, las facturas deben cumplir los siguientes requisitos:

1. Contener la denominación de “factura”.
2. Numeración consecutiva y única.
3. Número de Control preimpreso.
4. Total de los Números de Control asignados, expresado de la siguiente manera “desde el N°... hasta el N°...”.
5. Nombre y Apellido o razón social, domicilio fiscal y número de Registro Único de Información Fiscal (Rifa) del emisor.
6. Fecha de emisión constituida por ocho (8) dígitos.
7. Nombre y Apellido o razón social y número de Registro de Información Fiscal, del adquiriente del bien o receptor del servicio. Podrá prescindirse del número de Registro Único de Información Fiscal (RIF), cuando se trate de personas naturales que no requiera la factura a efectos tributarios, en cuyo caso deberá expresarse, como mínimo, el número de cédula de identidad o pasaporte, del adquiriente o receptor.
8. Descripción de la venta del bien o de la prestación del servicio, con indicación de la cantidad y monto. Podrá omitirse la cantidad en aquellas prestaciones de servicio que por sus características ésta no pueda expresarse. Si se trata de un bien o servicio exento, exonerado o no gravado con el Impuesto al valor agregado, deberá aparecer al lado de la descripción o de su precio, el carácter E separado por un espacio en blanco y entre paréntesis según el siguiente formato: (E).
9. En los casos que se carguen o cobren conceptos en adición al precio o remuneración convenidos o se realicen descuentos, bonificaciones, anulaciones y cualquier otro ajuste al precio, deberá indicarse la descripción y valor de los mismos.
10. Especificación del monto total de la base imponible del impuesto al valor agregado, discriminada según la alícuota, indicando el porcentaje aplicable, así como la especificación del monto total exento o exonerado.
11. Especificación del monto total del impuesto al valor agregado, discriminado según la alícuota indicando el porcentaje aplicable.

12. Indicación del valor total de la venta de los bienes o de la prestación del servicio o de la suma de ambos, si corresponde.

13. Contener la frase “sin derecho a crédito fiscal”, cuando se trate de las copias de las facturas.

14. En los casos de operaciones gravadas con el impuesto al valor agregado, cuya contraprestación haya sido expresada en moneda extranjera, equivalente a la cantidad correspondiente en moneda nacional, deberán constar ambas cantidades en la factura, con indicación del monto total y del tipo de cambio aplicable.

15. Razón social y el número de Registro Único de Información Fiscal (RIF), de la imprenta autorizada, así como la nomenclatura y fecha de La Providencia Administrativa de autorización.

16. Fecha de elaboración por la imprenta autorizada, constituida por ocho (8) dígitos.

Ahora bien, cuando deban emitir facturas a otras empresas por el cobro de bienes, servicios, comisiones, bonos y/o cualquier concepto inherente a la comercialización, deben emitir facturas de acuerdo a lo establecido en el artículo 15.

Las facturas emitidas sobre formatos o formas libres, por los sujetos que no califiquen como contribuyentes ordinarios del impuesto al valor agregado, deben contener la siguiente información:

1. La denominación “Factura”.
2. Numeración consecutiva y única.
3. Número de control preimpreso.
4. Total de los números de control asignados, expresado de la siguiente manera “desde el N°... hasta el N°...”.
5. Nombre y Apellido o razón social, domicilio fiscal y número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) del emisor.
6. La expresión “Contribuyente Formal” o “no sujeto al impuesto al valor agregado”, de ser el caso.
7. Fecha de emisión, constituida por ocho (8) dígitos.

8. Nombre y Apellido o razón social y el número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) del adquiriente del bien o receptor del servicio. Podrá prescindirse del número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) cuando se trate de personas naturales que no requieran la factura a efectos tributarios, en cuyo caso deberá expresarse, como mínimo, el número de cédula de identidad o pasaporte, del adquiriente o receptor.

9. Descripción de la venta del bien o de la prestación del servicio, con indicación de la cantidad y monto.

10. En los casos que se carguen o cobren conceptos en adición al precio o remuneración convenidos o se realicen descuentos, bonificaciones, anulaciones y cualquier otro ajuste al precio, deberá indicarse la descripción y valor de los mismos.

11. En los casos de operaciones cuya contraprestación haya sido expresada en moneda extra jera, equivalente a la cantidad correspondiente en moneda nacional, deberán constar ambas cantidades en la factura, con indicación del monto total y del tipo de cambio aplicable.

12. Indicación del valor total de la venta o la prestación del servicio, o de la suma de ambos si corresponde.

13. Razón social y el número de Registro Único de Información Fiscal (RIF) de la imprenta autorizada, así como la nomenclatura y fecha de la Providencia Administrativa de autorización.

14. Fecha de elaboración por la imprenta autorizada, constituida por ocho (8) dígitos.

Por otra parte, el contribuyente también tiene el deber de contribuir con los funcionarios autorizados por la Administración Tributaria en la realización de fiscalizaciones, comparecer ante las oficinas de dicha administración cuando su presencia lo requiera y comunicar cualquier cambio en su situación que pueda originar alteración en su responsabilidad tributaria, en particular cuando se refiere al inicio o término de sus actividades o, como dispone la Ley de Impuesto Sobre La

Renta en su artículo 99, cuando se cambie de residencia o domicilio, entre otros deberes formales.

En caso de incumplimiento de algún deber estipulado en la legislación existente se aplicarán las sanciones que aparecen tipificadas en el Código Orgánico Tributario, en donde se incluyen las multas o penas pecuniarias por montos relativamente elevados y la pena restrictiva de libertad, entre otras.

También es un deber formal la declaración de rentas, según lo establecido en el artículo 133 del Reglamento de Ley de Impuesto sobre la Renta señala que los contribuyentes y responsables deberán presentar las declaraciones definitivas de rentas, las declaraciones estimadas de rentas según sea el caso, declaraciones sustitutivas, en los términos establecidos en el Código Orgánico Tributario y declaraciones informativas, en los casos establecidos en la Ley y este Reglamento y en cualquier otra resolución o instructivo dictados por la Administración Tributaria, éstas declaraciones pueden ser presentadas por autorización de la Administración Tributaria en forma electrónica, óptica o magnética, en los formularios editados y autorizados y a través del uso de sistemas electrónicos para tales fines de acuerdo a lo establecido en el artículo 136 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta.

Las declaraciones son manifestaciones por parte de los sujetos pasivos de sus enriquecimientos gravables o pérdidas obtenidas o producidas durante un periodo económico o gravable. El Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta en sus artículos 154 y 174 establece que deben ser presentadas en los formularios emitidos o autorizados por la Administración Tributaria y ser firmadas por el contribuyente o responsable o, en su defecto, por el representante legal del contribuyente, así como por la persona que elaboró dicha declaración según lo establece el artículo 137 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta.

Asimismo, otro deber formal es la declaración Definitiva, la cual debe realizarse en los formularios y fechas oficiales emitidas para tal fin por la Administración Tributaria, la cual reflejará los resultados fiscales de un ejercicio ya sean enriquecimientos o pérdidas.

Tal como lo establece el artículo 146 del Reglamento de Ley de ISLR indica el plazo establecido para presentar la declaración definitiva de rentas, la cual deberá ser dentro de los tres (3) meses siguientes a la terminación del ejercicio gravable, aclarando el artículo 148 del mencionado Reglamento que el ejercicio anual gravable es el período de 12 meses, en el caso de las personas naturales intermediarios de la actividad aseguradora tendrán por ejercicio gravable el año civil.

También es un deber formal la Declaración Estimada, esta declaración es un deber formal dispuesto en el Reglamento de la Ley de ISLR en su artículo 156, para cierta categoría de contribuyentes, obteniendo de éstos un pago anticipado del impuesto que presumiblemente le corresponda pagar en el ejercicio. En efecto, en la declaración estimada no se liquidan impuestos en base a los enriquecimientos que se hayan generado, sino sobre una parte del enriquecimiento neto que se estima que el contribuyente podría obtener en el ejercicio en curso, tomando en consideración el declarado en el año inmediatamente anterior.

En lo que se refiere a las retenciones, es la obligación establecida en la ley a quien efectúa pagos determinados, de retener e ingresar en el tesoro nacional cierta porción de los mismos, que será tomada al perceptor de dichos pagos en el momento de la liquidación del impuesto que eventualmente deba, en relación con ellos, esta retención puede considerarse como un pago anticipado de impuesto, es decir, será restado del total del impuesto determinado.

Criterio jurisprudencial sostenido por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia con respecto a al tratamiento fiscal de las deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

La dinámica que registran las personas jurídica en relación a las consultas que frecuentemente elevan a la Administración Tributaria en materia de deducciones, igualmente se registra en la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de

Justicia, vinculándose las mismas con interpretación errónea de la norma, gastos no deducibles por retenciones de impuesto no efectuados, gastos no deducibles por retenciones de impuesto enteradas fuera del plazo establecido, gastos sin comprobación, costos sin comprobación y reajuste regular por inflación no procedente, entre otros. Algunos de los cuales serán señalados a continuación:

1. Vicio de falso supuesto de derecho y violación del principio de legalidad respecto del reparo por el rechazo de la deducción de la pérdida en la venta de títulos valores

En fecha 29 de enero del 2013, la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia con ponencia de la Magistrada Trina Omaira Zurita, Expediente N.º 2009 533, se pronunció en relación a la deducción por concepto de pérdida de la siguiente manera:

... el Tribunal a quo sostuvo que “comparte el criterio expuesto por la Administración Tributaria en la resolución objetada, por cuanto, la recurrente no puede deducir la cantidad atinente a la pérdida sufrida por la venta de los referidos bonos de su renta bruta, pues dicha pérdida comprende un gasto no deducible, ya que la pérdida ocurrida no es ocasionada por bienes destinados a la producción de la renta, siendo considerados estos bonos en el caso concreto como una inversión de la sociedad mercantil recurrente. En consecuencia, al no corresponder la pérdida a un egreso ocasionado con el objeto de producir enriquecimiento, es considerado como un gasto no deducible, pues está incumpliendo con uno de los requisitos necesarios para la procedencia de su deducción de la renta bruta establecido en el Artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable para la época; por lo cual este Tribunal declara improcedente la denuncia de falso supuesto invocada por la recurrente y, por lo tanto, la deducción de gastos por la cantidad de Bs. 73.997.104,00 (Bs. F. 73.997,10)”.

El apoderado judicial de la contribuyente alegó en su escrito de fundamentación a la apelación, que la Resolución impugnada adolece del vicio de falso supuesto de derecho y violación del principio de legalidad, al pretender la fiscalización “aplicar el

numeral seis (6) del Artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta del año 2001 a la pérdida que realizó nuestra representada al vender Activos identificados como Títulos Valores”. Asimismo, al “aplicar a la pérdida realizada producto de la venta de Activos identificados como Títulos Valores lo contemplado en el numeral trece (13) del Artículo 14 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, el cual no es aplicable en el presente caso por no existir enriquecimientos”. (Sic).

Por su parte, la representación fiscal solicitó a esta Sala ratifique el pronunciamiento del Juzgado *a quo* antes señalado, sobre la procedencia del reparo por el rechazo de la pérdida sufrida por la venta de bonos (títulos valores), toda vez que “*se encuentra ajustada a derecho*”.

Frente a lo antes expresado, esta Sala observa de las actas procesales que la Administración Tributaria fundamenta el rechazo de la deducción de las pérdidas por diferencial cambiario sufridas por la sociedad mercantil recurrente, en lo siguiente:

... si bien es cierto que la contribuyente tenía la libertad de realizar inversiones a través de distintos instrumentos financieros, como son los bonos denominados en dólares emitidos por la República de Venezuela para cumplir con obligaciones adquiridas en otras divisas, la pérdida que se genere por la operación de venta de estos títulos, no está prevista como deducible de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2001, (...) además de no corresponder a un gasto normal y necesario vinculado con el objeto de producir enriquecimiento.

Adicionalmente, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 13 del artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2001, los enriquecimientos provenientes de los bonos de la deuda pública nacional se encuentran exentos de impuesto, considerando que si bien tales enriquecimientos se encuentran exentos de impuesto, en la misma medida la pérdida generada por la venta de los mismos no podría ser deducible”.

Ahora bien, tratándose el presente asunto de la deducción de la pérdida en cambio sufrida por la contribuyente, entendida esta como:

... un fenómeno económico que tiene lugar por una variación del tipo de cambio, es decir, por fluctuaciones en el valor de la moneda, como resultado de la actuación de la ley de la oferta y la demanda sobre el tráfico internacional de las monedas. Este fenómeno puede presentar un

beneficio o una pérdida para el deudor, según el caso”. (Vid., fallo N° 06420 dictado el 1° de diciembre de 2005, caso: Mack de Venezuela, C.A.),
... debe esta Sala, a los fines debatidos, citar el contenido de los artículos 14, numeral 13 y 27, numeral 6 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta de 2001, aplicable *ratione temporis*, que disponen lo siguiente:

Artículo 14: Están exentos de impuesto:

(...)

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

“Artículo 27: Para obtener el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta las deducciones que se expresan a continuación, las cuales, salvo disposición en contrario, deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento:

(...)

6.- Las pérdidas sufridas en los bienes destinados a la producción de la renta y no compensadas por seguros u otras indemnizaciones cuando dichas pérdidas no sean imputables al costo. (...). (Destacados de la Sala).

Precisado lo anterior, se constata del expediente judicial, concretamente a los folios 133 al 141, que la contribuyente consignó los comprobantes de la adquisición de bonos emitidos por la República Bolivariana de Venezuela a través del Banco Provincial, de fechas 27 de noviembre, 1° y 3 de diciembre de 2003, y del Banco Mercantil del día 28 de noviembre de 2003, cuyos enriquecimientos a tenor de lo dispuesto en el artículo 14, numeral 13 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2001, aplicable *ratione temporis*, están exentos del Impuesto Sobre La Renta, por lo que a juicio de la Sala, en sana lógica jurídica, al estar el enriquecimiento exento de imposición, la pérdida también lo estará, esto en aplicación de la Teoría del Riesgo a la Inversión, que supone la adquisición de los títulos valores, en este caso, bonos de la República, los cuales como quedó dicho están sometidos al juego de la oferta y la demanda.

Siendo ello así y tratándose el asunto concreto de una inversión en títulos valores exenta del Impuesto Sobre La Renta, por disposición expresa del artículo 14, numeral 13 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2001, ni deducible de la renta bruta a los fines de obtener el enriquecimiento neto, conforme al artículo 27 *eiusdem*, la contribuyente Oterca Maquinarias, C.A., no podía deducir la pérdida en cambio que sufrió producto de la fluctuación del valor de dichos títulos en el mercado de valores, con el objeto de obtener el enriquecimiento neto global. En consecuencia, debe esta Alzada desestimar las denuncias de falso supuesto de derecho y violación del principio de legalidad alegadas por la sociedad mercantil recurrente y confirmar el pronunciamiento que sobre el particular emitió el Tribunal *a quo* respecto a la procedencia del reparo por el rechazo de la deducción de la pérdida sufrida por la recurrente en la venta de títulos valores. Así se declara.

Comentario: Las inversiones en títulos valores se encuentran exentas del Impuesto Sobre La Renta (artículo 14, numeral 13), no pudiendo ser deducibles de la renta bruta a los fines de obtener el enriquecimiento neto (artículo 27), menos aún puede deducirse la pérdida en cambio sufrida por la fluctuación del valor de dichos títulos en el mercado de valores, con el objeto de obtener el enriquecimiento neto global.

2. Gastos deducidos por servicios recibidos de terceros

En Sentencia del fecha 9 de enero del 2003, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, Caso Sural C.A., con ponencia del Magistrado Levis Ignacio Zerpa. Expediente 2000-0712, indico en relación a gastos deducidos por servicios recibidos de terceros lo siguiente:

Los gastos declarados por la contribuyente y reparados por no ser deducibles, son de tres (3) tipos:

a. Gastos por servicios recibidos de terceros: (Bs. 55.182.690,00)

a.1 En materia de reparaciones ordinarias (Bs. 15.599.618,00)

a.2 En asistencia técnica (Bs. 32.083.072,00)

a.3 En la instalación de sistemas: (Bs. 7.500.000,00)

b. Intereses sobre capitales tomados en préstamo (Bs. 31.678.929,15)

c. Gastos de exportación y transporte (Bs. 3.786.192,00).

Seguidamente, la Sala pasa a examinar la deducibilidad o no de dichos gastos en el mismo orden señalado.

a. Gastos por servicios de reparaciones ordinarias, de asistencia técnica y de instalación de sistemas prestados por terceros.

Todos estos gastos a juicio de la fiscalización no son deducibles, pues tratándose de honorarios profesionales no mercantiles y habiéndose abonado en cuenta dichos honorarios a las empresas prestadoras de tales servicios, la contribuyente no hizo la debida retención de los impuestos correspondientes.

Por su parte, la contribuyente rechaza tal reparo porque, a su juicio, se trata de honorarios mercantiles, pues se originaron entre comerciantes, no fueron “abonados en cuenta” en el ejercicio, es decir, no fueron pagados, sino simplemente acreditados a sus proveedores; por lo cual no se hizo la retención en el transcurso del ejercicio reparado, sino cuando dice fueron efectivamente pagados dichos honorarios, el 31 de diciembre de 1987, es decir, en el ejercicio subsiguiente, en atención a lo estipulado en el artículo 74 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1968, aplicable en razón del tiempo. En todo caso, la contribuyente afirma que el rechazo de la deducción por falta de retención no procedía, porque duplicaba las sanciones tributarias, ya que la falta de retención acarrearía sólo la sanción prevista en el Código Orgánico Tributario; y tal proceder acarrearía la violación del artículo 71 *eiusdem*.

Ahora bien, antes de examinar la naturaleza de los honorarios que se impugnan; la legalidad de los gastos por concepto de intereses de capitales tomados en préstamos; de analizar las exoneraciones invocadas; así como analizar si la retención es una condición de deducibilidad del gasto o una sanción por el

incumplimiento de ella, la Sala debe previa y necesariamente decidir si la acreditación que hiciera la contribuyente en las respectivas cuentas de pasivos de sus acreedoras, se debe considerar como pago.

Abono en cuenta en materia de retención de impuesto.

En materia de retenciones, el artículo 1º de los Decretos Reglamentarios Nos. 987 y 1506, de fechas 15-01-86 y 01-04-87, publicados en las Gacetas Oficiales Nos. 3682 Extraordinario y 33.704 de fechas 16-01-86 y 24-04-87, respectivamente, esencialmente con la misma redacción, aplicables en razón del tiempo; establece que:

Artículo 1. Están obligados a practicar **la retención** del impuesto **en el momento del pago o del abono en cuenta** y a enterarlo en una oficina receptora de fondos nacionales dentro de los plazos, condiciones y formas reglamentarias aquí establecidas, **los deudores o pagadores** de los siguientes enriquecimientos netos o ingresos brutos:

Ahora bien, a los efectos controvertidos en el presente caso, a saber, la procedencia o no de la respectiva retención, se debe definir el término “*abono en cuenta*”, para lo cual se juzgó conveniente consultar las acepciones, contenida en el Diccionario de Lengua Española de la Real Academia Española, Vigésima Segunda edición 2001:

*“ABONAR: ...//. 6. Tomar en cuenta un pago.// 7. **Pagar** (// dar o satisfacer lo que se debe) // 8. **Pagar** (// dar derechos los géneros).// 9. Asentar en las cuentas corrientes las partidas que corresponden al haber”.*

En el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo I, - A-B, 15ta. Edición, Editorial Heliasta SRL, de G. Cabanellas y L. Alcalá-Zamora:

“ABONO: Aseguramiento de algo. // Admisión en cuenta de una cantidad...”

ABONO EN CUENTA: siento o anotación que se efectúa en una cuenta por las partidas o cantidades que se le acreditan al titular.”

Así como en el Diccionario Enciclopédico El Pequeño LAROUSSE ilustrado, 1998, en color:

“ABONO:// 6. CONTAB. Anotación registrada en el haber de una

cuenta.”

Luego, de la norma transcrita *supra* se desprende que la obligación de practicar la retención por parte del deudor del gasto, nace cuando efectúa el pago o el abono en cuenta. En este sentido y conforme con las definiciones que anteceden, interpreta esta Sala que el reglamentista sometió la oportunidad para practicar la retención, a dos supuestos de tiempo, al momento del pago o del abono en cuenta. Así, la doctrina ha interpretado que el pago de una obligación dineraria es el que se hace mediante la entrega en efectivo o a través de la transferencia de un valor representativo de un crédito a la vista en un banco o institución financiera. Ahora bien, toca a esta Sala interpretar lo que debe entenderse por **abono en cuenta**, y a tal efecto, estima que consiste en la acreditación o anotación en el haber que hace el deudor del gasto en una cuenta a nombre de una persona jurídica o natural, de una cantidad determinada, pues, desde ese momento se considera que existe una disponibilidad jurídica, independientemente de la disponibilidad económica que pueda existir. En conclusión, el abono en cuenta debe entenderse tal y como se concibe en materia contable. Así se declara.

En razón de lo antes expuesto y del resultado de la investigación fiscal, al expresar que la contribuyente había abonado a las cuentas por pagar nominadas, así: “*Cuentas por pagar Semántica*”, a “*Cuentas por pagar afiliadas Noral Asistencia Técnica*” y a la “*Cuentas por pagar afiliadas Nora*”, resulta improcedente la defensa de la contribuyente al sostener la omisión de la retención porque no había efectuado tal pago, cuando abonó en cuenta al acreditar la deuda en sus asientos contables. Conforme a lo expuesto, la Sala se aparta del criterio sostenido en la sentencia No. 2.388 del 30 de octubre de 2001, caso: Empresas de Construcciones Benvenuto Barsanti, S.A. Así también se decide.

Siendo esto así, debe la Sala pronunciarse acerca del supuesto pago que dice haber hecho la contribuyente el 31 de diciembre de 1987, con fundamento en el artículo 74 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1968; lo cual de

ser probado, dispensaría la pérdida de la deducción del gasto. En este sentido se observa, que se promovieron pruebas documentales en el lapso procesal de instancia, las cuales fueron calificadas de insuficientes por el *a quo*, ya que no consta que haya sido la contribuyente Sural, C.A. la que efectuó el depósito y tampoco existe constancia del concepto del mismo que pudiera administrarse con los comprobantes de retención consignados, negándoseles valor probatorio. Así, revisados los autos, pudo esta Sala constatar que efectivamente se trata de copias simples, de comprobantes privados (depósito y relación de retención), realizados por la propia contribuyente, donde tampoco esta Sala pudo apreciar la relación de causalidad entre la planilla de depósito y el pago que se dice haber efectuado, reflejado en la mencionada relación. Por tal razón, esta Sala confirma la decisión del juzgador de instancia, sobre el citado particular. Así se declara.

Comentario: Se desestima la acción por no encontrarse una relación de causalidad entre la planilla de depósito y el pago que se dice haber efectuado.

Naturaleza de los honorarios profesionales causados.

De seguidas, esta Sala entra a resolver lo relativo a la naturaleza de las actividades que se quieren gravar.

En este sentido, se observa de las actas procesales que los conceptos por los cuales se causaron los gastos señalados *ut supra*, se refieren a servicios contratados por asesoría técnica en mantenimiento de plantas; servicios por asistencia técnica gerencial, administrativa y de ingeniería; y por servicios de asesoría en instalación de sistemas e implementación del software; los cuales la Contraloría califica de honorarios profesionales no mercantiles, contrariamente a lo alegado por la contribuyente.

Al respecto, se aprecia que el Artículo 88 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1981 obliga a efectuar la retención del impuesto sobre el pago de honorarios derivados de servicios profesionales no mercantiles, y que el Decreto N° 987 de fecha 15 de enero de 1986 reputa como tales "los honorarios provenientes del libre ejercicio de profesiones no mercantiles pagados por compañías anónimas, sociedades de

responsabilidad limitada, en comandita por acciones u otras personas jurídicas o comunidades...".

Por su parte el Ejecutivo Nacional en su Decreto N° 2.825 de fecha 29/08/78, define los honorarios profesionales no mercantiles en la forma siguiente:

"...Se entiende por honorario profesional no mercantil el pago o contraprestación que reciben las personas naturales o jurídicas en virtud de actividades civiles de carácter científico, técnico, artístico o docente, realizadas en nombre propio..., o por profesionales bajo su dependencia, tales como los servicios prestados por médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos, psicólogos, economistas, contadores, administradores comerciales,...".

Sobre la base de estas disposiciones, la extinta Corte Suprema de Justicia sentó jurisprudencia (Nos. 773 y 1, de fechas 02-11-95 y 08-01-98 - Casos: Monaca, C.A. y Harina Juana Damca, C.A.), conforme a la cual juzgó que el elemento determinante de la contraprestación sujeta a retención, pagada por concepto de honorarios profesionales no mercantiles, es el carácter de actividad civil que realiza el perceptor de la remuneración, por si mismo (persona natural) o por profesional bajo su dependencia (persona jurídica).

Esta Sala estableció en dicha sentencia que las actividades que originan los pagos cuestionados no son de naturaleza mercantil, por cuanto no gozan de las características propias de las actividades que se realizan en ese campo; de tal manera que, intrínsecamente, no responden al concepto objetivo de actos de comercio que nos define el Código de Comercio y tampoco al concepto subjetivo, ya que si bien es cierto que tales actividades se realizan entre comerciantes (sociedades de comercio), tal circunstancia no las reviste de las características propias de la actividad "mercantil" y sabido es que no toda actividad realizada entre comerciantes, es mercantil.

No pueden catalogarse como actos de comercio **todos** los actos realizados por comerciantes y entre comerciantes. El Código que rige la materia en su artículo 3° es muy claro, al señalar esta excepción en los términos siguientes:

"Se reputan además, actos de comercio, cualesquiera otro contrato y cualesquiera otras obligaciones de los comerciantes, **si no resulta lo**

contrario del acto mismo y si tales contratos y obligaciones no son de naturaleza esencialmente civil" (Subraya la Sala).

Es el propio Decreto Reglamentario N° 2825, antes citado, el que define la actividad profesional no mercantil a los efectos de la aplicación de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y conforme a este concepto resulta incuestionable que la actividad desplegada por las empresas **Servicios y Mantenimiento Técnico, C.A. Semantica, Comercial Técnica Noral, C.A. y Asistencia Técnica Empresarial Asistensa, C.A.** a favor de la contribuyente **SURAL, C.A.**, responde a las características definitorias de aquella actividad profesional no mercantil que conceptúa el mencionado Decreto, en virtud de lo cual resulta evidente que la contribuyente de autos sí estaba obligada a cumplir con el requisito de la retención del impuesto causado por los ingresos obtenidos por las *supra* nombradas sociedades mercantiles, al momento de efectuar el pago o el abono en cuenta, ya que éstos responden al concepto de honorarios profesionales no mercantiles a los efectos fiscales antes dichos. Así se declara.

Comentario: Cuando las actividades profesional que originan los pagos no son mercantiles, el contribuyente está en la obligación de retener el impuesto causado por los ingresos obtenidos.

Respecto a la cantidad de Bs. 26.000.000,00 comprendida dentro los servicios contratados por mayor suma de Bs. 32.083.072,00, que la contribuyente califica como servicios contratados por Asistencia Técnica prestada por sociedades mercantiles domiciliadas en el país, la Sala considera improcedente tal afirmación, por cuanto no trajo a los autos probanza alguna que demostrara sus pretensiones, con lo cual se pudiera corroborar si se cumplían los términos y condiciones legalmente previstos, regulatorios de este tipo de contratación a los fines tributarios; y en razón de las características de los servicios prestados, a la luz del mencionado Decreto No. 2.825, *supra* expuestos, estima esta Sala que son honorarios profesionales no mercantiles sujetos a la retención de impuesto al momento de efectuarse el pago o del abono en cuenta. Así también se decide.

Sólo resta definir respecto al régimen jurídico de las retenciones aplicable a

los gastos cuya deducción se pretende; sin embargo, antes de lo cual la Sala debe dilucidar la legalidad de los gastos por concepto de intereses de capitales tomados en préstamo.

b. Gastos por intereses de capitales recibidos en préstamo.

Estos gastos totalizan la cantidad de Bs. 31.678.929,15, y se distribuyen así:

Chemical Bank	Bs. 11.325.255, 94
Chemical Bank	Bs. 10.122.372,73
Manufacturers Hanover Overseas	Bs. 7.030.477,81
Southwire Company	<u>Bs. 3.200.822,67</u>
	Bs. 31.678.929,15

Del total de intereses acreditados al Chemical Bank, la fiscalización rechazó Bs. 11.325.255,94 por falta de comprobación; lo cual se ratifica en este fallo, ya que la contribuyente tampoco promovió ni evacuó prueba alguna, en el lapso procesal respectivo, para demostrar que había incurrido y pagado dichos gastos; en tal virtud, la cantidad reparada a esta cuenta quedó reducida a Bs. 10.122.372,73. Así se declara.

En cuanto al resto de los intereses generados por los capitales tomados en préstamo de personas domiciliadas en el extranjero, la contribuyente invocó que se trata de intereses causados y no pagados y, por tanto, lo que se hizo fue registrar el respectivo gasto en la contabilidad del ejercicio reparado; a todo evento argüye igualmente que se trata de intereses que gozaban de exoneración, conforme a los Decretos de exoneración de intereses No. 2.736 de fecha 11-07-78, publicado en la Gaceta Oficial No. 31526 de fecha 11-07-78 y No. 3.050 de fecha 30-01-79, publicado en la Gaceta Oficial No. 31669 de fecha 05-02-79. Por tanto, a su juicio, no procede contra ellos (intereses), en ningún caso, reparo por **falta de retención**, que fue esgrimida por la Contraloría para rechazar la deducibilidad de tales gastos.

Ahora bien, vistas las argumentaciones anteriores respecto al abono en cuenta, esta Sala declara la procedencia de la retención, por cuanto consta del acta de reparo, que corre a los folios 117 al 118 de este expediente, que la fiscalización determinó que las cantidades de Bs. 10.122.372,73, Bs. 7.030.477,81 y Bs. 3.200.822,67, corresponden a intereses acreditados en las siguientes cuentas: “Intereses

Acumulados por Pagar – Chemical Bank” código 210405020202, “Intereses Acumulados por Pagar – Manufactures Hanover” código 210405020201 e “Intereses Acumulados por Pagar – Southwire” código 210405010202, respectivamente. En tal virtud y por las mismas razones analizadas *ut supra* sobre el abono en cuenta, la Sala debe declarar que respecto a los intereses antes señalados, por la cantidad de Bs. 20.353.673,21, si se produjo un abono en cuenta, el cual, según el legislador, es considerado como pago, denotándose así una disponibilidad jurídica, y en consecuencia, la Contraloría tiene razón para negar su deducibilidad por falta de retención. Así se declara.

Exoneraciones solicitadas.

Ahora bien, a los efectos de analizar la procedencia o no de la exoneración a la cual alude la contribuyente y se opone la Contraloría, decidida sin lugar por la recurrida, se hace necesario conocer las disposiciones de los Decretos No. 2.736 de fecha 11-07-78, publicado en la Gaceta Oficial No. 31526 de fecha 11-07-78, No. 2.837 de fecha 05-09-78, publicado en la Gaceta Oficial No. 31565 de fecha 05-09-78 y No. 3.050 de fecha 30-01-79, publicado en la Gaceta Oficial No. 31669 de fecha 05-02-79, relacionados con el caso *sub júdice*, los cuales se transcriben para una mejor ilustración de este fallo, así establece:

Decreto No. 2.736:

Artículo 1º- Se exoneran del pago de Impuesto sobre la Renta, los intereses de capitales destinados al financiamiento en el país de inversiones industriales, agrícolas, pecuarias, forestales, de pesca, de construcción y aquellas otras que determine el Ejecutivo Nacional, provenientes de contratos de crédito externo a plazos no menores de un año, celebrados por instituciones financieras del exterior, con personas naturales o jurídicas residentes o domiciliadas en Venezuela.”

De la disposición *supra* transcrita, se observa que efectivamente están exonerados del impuesto sobre la renta los intereses de capitales destinados al financiamiento de inversiones industriales realizadas en el país, provenientes de crédito externo a plazos no menores de un año y celebrados por instituciones

financieras extranjeras. Pues bien, de las actas procesales se advierte que los créditos otorgados originalmente por las empresas Manufacturers Hanover Overseas y Southwire Company a la contribuyente Sural, C.A., fueron comprados por el Chemical Bank en 1987; así se observa de los recaudos que constan a los folios 266 al 285 de este expediente, que fueron préstamos a plazos mayores de un año, en virtud de lo cual estima esta Sala procedente la exoneración de impuestos de los intereses por Bs. 10.122.372,73, generados y comprobados en el ejercicio fiscal reparado, en atención a las condiciones y requisitos exigidos en el citado decreto. Así se declara.

En cuanto a las restantes cantidades adeudadas por intereses de capital a las sociedades extranjeras, Manufacturers Hanover Overseas por Bs. 7.030.477,81 y Southwire Company por Bs. 3.200.822,67, se debe examinar su exoneración a la luz del Decreto N° 2837, que reza:

“Artículo 1º- Se exoneran del pago de impuesto sobre la renta los intereses que devenguen los créditos otorgados por empresas constituidas y domiciliadas en el exterior a personas naturales o jurídicas residentes o domiciliadas en Venezuela, para financiarles la adquisición de activos de carácter permanente destinados a la producción de la renta de actividades industriales, agrícolas, pecuarias, forestales, de pesca y de la construcción siempre que concurren las siguientes circunstancias:

- a) a) Que quien otorgue el crédito sea el suplidor o proveedor de activo financiado;
- b) b) Que los intereses de los créditos concedidos no excedan del 8,50% anual, incluidas las comisiones o recargos causados por las operaciones accesorias o por distintos servicios relacionados directa o indirectamente con dichos créditos y aun cuando las comisiones o recargos sean cobrados por personas naturales o jurídicas distintas de la empresa que otorgue el crédito; y,
- c) c) Que el financiamiento sea realizado a un plazo no menor de cinco (5) años.”

En este sentido, se evidencia de autos (folios 267-268 y 270- 271), en lo atinente a las sociedades arriba mencionadas, que ninguna cumple con los requisitos concurrentes señalados en el supra transcrito decreto, pues la primera (Manufacturers

Hanover Overseas) dio un crédito a una tasa de interés del 10,875%, y la segunda (Southwire Company) financió a un plazo de tres (3) años, es decir, menor del plazo exigido en dicho decreto. En consecuencia de ello, no gozan del beneficio de exoneración los intereses por los montos indicados, conforme a este decreto. Así se declara.

Respecto a la exoneración alegada adicionalmente por la contribuyente con fundamento en el Decreto No. 3.050, el cual establece:

“Artículo N ° 1- Se exoneran del impuesto sobre la Renta los intereses de capitales provenientes del exterior, destinados al financiamiento o refinanciamiento de inversiones en las empresas que se dediquen a la extracción de bauxita, a la producción de alúmina y a la producción de aluminio, mediante procesos integrados que comprendan la reducción de alúmina y la laminación de aluminio en caliente y en frío...”.

Observa esta Sala que de las actas procesales se determinó que el objeto principal de Sural, C.A., según consta de su acta constitutiva, es la exportación y venta de los productos de aluminio, y su actividad industrial está encaminada hacia la transformación o conformación de dicho metal, es decir de la materia prima aluminio, en productos tales como alambrón, alambres y cables, no así a la producción de aluminio, que como dice el referido decreto, se obtiene mediante procesos integrados que comprenden la reducción de alúmina y la laminación de aluminio en caliente y en frío; y no habiendo prueba en autos que demostrara que la contribuyente sí se dedica a la producción de aluminio mediante los mencionados procesos, esta Sala considera que la contribuyente no está incurso en el supuesto de la *ut supra* disposición, en razón de lo cual no puede disfrutar del beneficio de exoneración previsto en la citada disposición. Así se declara.

En virtud de las decisiones precedentes, donde se declaró procedente la exoneración de impuestos por los intereses de capital adeudado al Chemikal Bank, consecuencia de ello, no procedía la retención por mandato expreso del artículo 15 del Decreto No. 2.727 de fecha 04-07-78, publicada en la Gaceta Oficial Ext. No. 2282 de 07-07-78; así como improcedente la exoneración de impuestos sobre los

intereses de capitales atinentes a las sociedades extranjeras Manufacturers Hanover Overseas y Southwire Company; en cuyo caso sí procedía la retención de impuestos, la Sala declara improcedente el reparo formulado sobre los intereses de capitales tomados en préstamo en instituciones financieras extranjeras y, por ende, aceptadas las deducciones por Bs. 10.122.372,73. Por el contrario, declara procedente el reparo a los intereses provenientes de sociedades mercantiles no domiciliadas en el país; por lo cual se rechazan las pretendidas deducciones de Manufacturers Hanover Overseas por Bs. 7.030.477,81 y Southwire Company por Bs. 3.200.822,67, que por estos conceptos hiciera la contribuyente en su declaración de rentas de este ejercicio reparado. Así se declara.

Rechazo de la deducción por falta de retención es un requisito legal

En atención a lo expresado por la contribuyente, referente a que el rechazo a la deducción de gastos por falta de retención, conforme al Parágrafo Sexto del artículo 39 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1981, puede ser considerado como una sanción contraviniendo lo dispuesto en el artículo 71 del Código Orgánico Tributario, considera esta Sala procedente señalar las siguientes consideraciones, sobre la base de lo que ha sido pacífica y reiterada jurisprudencia de esta Sala (Sentencia de fecha 02-11-95, Caso: Molinos Nacionales MONACA; sentencia del 08-01-98, Caso: Harina Juana DAMCA, C.A., sentencia del 12-07-01, Caso: Plásticos Guarenas, C.A. y fallo del 25-09-01, Caso Inversiones Branfema, S.A.), en el sentido de que la exigencia de retención y enteramiento del impuesto, en una oficina receptora de fondos nacionales, conforme a los plazos, condiciones y formas que establezca el mismo reglamento, por parte de la contribuyente pagadora de egresos, tales como intereses de capitales tomados en préstamo, honorarios profesionales, servicios administrativos y publicidad, constituye un **requisito legal**, que al igual que la normalidad, necesidad, territorialidad y finalidad del egreso causado, debe ser observado por la contribuyente para tener y ejercer el derecho a deducir el gasto, a los efectos de determinar la renta neta sujeta al gravamen establecido en la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Así, es menester señalar una vez más que el rechazo de la deducción de un gasto por falta de

retención, tal y como fue advertido en el presente caso por el ente contralor, representa la consecuencia de no haber cumplido con uno de los requisitos de admisibilidad que, de manera concurrente, establece la Ley de Impuesto Sobre la Renta a fin de obtener el beneficio fiscal de la deducción.

Por otra parte, no debe olvidarse que el derecho a realizar deducciones, como cualquiera otro derecho en la esfera jurídica de los administrados, no puede estimarse como un derecho absoluto, incondicional e ilimitado; sino que, por el contrario, se encuentra condicionado y restringido en su ejercicio, a determinadas circunstancias preestablecidas en forma clara en la legislación pertinente.

c. Gastos de exportación y transporte.

Respecto a los reparos efectuados a las deducciones registradas como gastos de exportación (Bs. 1.221.746,89) y gastos de transporte (Bs. 2.564.445,11), que totalizan la cantidad de Bs. 3.786.192,00, esta Sala los confirma en razón de que la contribuyente no trajo a los autos las probanzas necesarias que demostraran la causación de tales gastos. Así se declara.

Comentario: Para efectos de deducción en materia de impuesto sobre la renta, los gastos deben estar soportados por sus respectivos comprobantes, ya que de no ser así, es imposible demostrar que fueron causados; guardando esto relación con los deberes formales de los contribuyentes en relación a que todo gasto debe tener su respectivo comprobante.

3. Pérdidas económicas producto de las fluctuaciones o variaciones del valor de cambio

En sentencia definitiva N° 0972 de fecha 1 de marzo de 2011 el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, Expediente 2060 señaló en relación a las pérdidas económicas producto de las fluctuaciones o variaciones del valor de cambio lo siguiente:

De acuerdo con el criterio de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en la Sentencia N° 6420 del 1 de diciembre de 2005, la pérdida en cambio obedece a un fenómeno económico que tiene lugar por una variación del tipo de cambio, es decir, por fluctuaciones en el valor de la moneda, como resultado de la actuación de la ley de la oferta y de la demanda sobre el tráfico internacional de las monedas. Este fenómeno puede presentar un beneficio o una pérdida para el deudor, según el caso, pero tal beneficio se considerará disponible a efectos fiscales (para su gravabilidad) en el momento en que efectivamente se ha hecho el pago y efectuado la liberación de la obligación a un tipo mayor que el existente para la fecha en que la deuda fue contraída.

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

La revaluación ocurre cuando una moneda de un país aumenta su valor en comparación con otras monedas extranjeras, mientras que la devaluación ocurre cuando la moneda de un país reduce su valor en comparación con otras monedas extranjeras, razón por la cual el concepto de devaluación es completamente opuesto al de revaluación. En países que tienen un mercado de cambio controlado, la devaluación es una decisión que es tomada por el gobierno para enfrentar una situación económica determinada. Sin embargo, la moneda de un país cuyo tipo de cambio es totalmente libre se devalúa cuando en dicho mercado hay una demanda superior a la oferta de divisas extranjeras. Bajo este régimen cambiario, a la devaluación se le conoce como depreciación.

El reparo formulado por el SENIAT corresponde a los ejercicios fiscales coincidentes con los años civiles 2001 y 2002 cuando estaba vigente la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999. La Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999, vigente *rationae temporis* al presente asunto, en sus artículos 5, 27 numeral 23 y 46, normas las cuales disponen lo siguiente:

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

En todos los casos a que se refiere este artículo, los abonos en cuenta se considerarán como pagos, salvo prueba en contrario.

Artículo 27. Para obtener el enriquecimiento neto global, se harán de la renta bruta las deducciones que se expresan a continuación, las cuales, salvo disposición en contrario, deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento:

(...)

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

(...).

Artículo 32. Sin perjuicio de lo dispuesto en los numerales 3, 11, y 20 y en los párrafos duodécimos y decimotercero del artículo 27, las deducciones autorizadas en este capítulo deberán corresponder a egresos causados durante el año gravable, cuando correspondan a ingresos disponibles para la oportunidad en que la operación se realice.

Cuando se trate de ingresos que se consideren disponibles en la oportunidad de su pago, conforme a lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley, las respectivas deducciones deberán corresponder a egresos efectivamente pagados en el año gravable, sin perjuicio de que se rebajen

las partidas previstas y aplicables autorizadas en los ordinales 5 y 6 del artículo 27.

Parágrafo Único: Los egresos causados y no pagados deducidos por el contribuyente, deberán ser declarados como ingresos del año siguiente si durante éste no se ha efectuado el pago y siempre que se trate de las deducciones previstas en los numerales 1, 2, 7, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19 21 y 23 del artículo 27 de la presente Ley. Las cantidades deducidas conforme a lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 27, no pagadas dentro del año siguiente a aquél en que el trabajador deje de prestar sus servicios al contribuyente por disolución del vínculo laboral, se considerarán como ingresos del ejercicio en el cual cese dicho lapso anual. En los casos previstos en este parágrafo la deducción correspondiente se aplicará al ejercicio en que efectivamente se realice el pago. (Subrayado por el Juez).

De los artículos antes transcritos, se desprende que las pérdidas económicas producto de las fluctuaciones o variaciones del valor de cambio se encuentran contempladas como deducción del pago del impuesto sobre la renta en el numeral 23 del artículo 27 de la Ley de la materia, norma residual que prevé la posibilidad de deducir de la renta bruta anual, todos aquellos gastos normales y necesarios hechos en el país con el objeto de producir la renta, se encuentren éstos causados o pagados, según el caso.

Estableció la Sala Político Administrativa que:

...De lo cual resulta lógico pensar que el diferencial o la pérdida en cambio se deberá considerar disponible e imputable a los efectos de la determinación de la fuente impositiva gravable, desde el momento en que se cause la operación que origine el gasto, aun cuando no se haya adquirido efectivamente una moneda a un tipo de cambio mayor al existente para el momento en que se contrajo la deuda, y en este caso lo que se requiere es la conversión de una moneda nacional a una extranjera con el correspondiente ingreso al país....

El artículo 32 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999, advierte en su parágrafo único que en caso de que los gastos causados se hubieren deducido antes de ser pagados, deberán ser declarados como ingresos del año siguiente, "...si durante éste no se ha efectuado el pago y siempre que se trate de las deducciones previstas en los ordinales 1, 2, 7, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19 y 21 del artículo 279 de la presente Ley...".

Resulta importante advertir que cuando las variaciones del tipo de cambio son producto de decisiones gubernamentales, concretamente de la devaluación de la moneda por un acto emanado del Ejecutivo Nacional, en los cuales se les fija a las empresas que tuvieran una deuda externa privada la paridad del bolívar frente al dólar, se impone la obligación de registrar los respectivos ajustes contables a fin de determinar el incremento o disminución del patrimonio al cierre del ejercicio, lo que determina si realmente se causó una pérdida con todas las consecuencias que dicha devaluación implica.

En otras palabras, desde el mismo momento en que se produjo la variación cambiaria negativa para la moneda nacional ante la moneda extranjera, se produce un gasto no previsto y, en consecuencia, una pérdida causada por dicha devaluación, lo que quiere decir que no se trata de simples ajustes contables, sino que se produjo un efecto económico que se registra en la contabilidad de la empresa, aun cuando no se hubiere efectuado el pago. Tanto es así, que el supra citado artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, establece que los “...enriquecimientos que no estén comprendidos en la enumeración anterior se considerarán disponibles desde que se realizan las operaciones que los producen...”.

Precisado lo anterior y circunscribiéndonos al caso de autos, resulta necesario resaltar que el Fisco Nacional rechazó la deducción de las pérdidas en cambio sufridas por la contribuyente durante el período investigado, por no existir elementos probatorios ya que rechazó las copias simples que supuestamente demostraban el pago de tales erogaciones. En tal sentido, este Tribunal observa lo siguiente:

El SENIAT solicitó a la contribuyente mediante actas de requerimiento el origen de las mismas, con indicación de la fecha de adquisición de la deuda, concepto, monto en dólares y en bolívares, con sus reajustes en cambio, y sus respectivos soportes y los comprobantes de pago mediante los cuales la empresa adquirió los dólares y la forma de pago de la deuda, con objeto de verificar el diferencial generado por el cambio, a lo que la contribuyente presentó un informe detallado, pero no demostró con documentos fehacientes la forma y la fecha de pago

y tampoco pudo el juez cotejar los documentos originales contra el detalle de los asientos de cierre puesto que las pruebas fueron declaradas extemporáneas. La contribuyente presentó en vía administrativa supuestamente copias simples de los documentos que no fueron aceptados por el SENIAT y en este proceso fueron presentados los originales extemporáneamente y por lo tanto descartados por el Juez.

Por todos los motivos expuestos el Juez declara firme el reparo por diferencial cambiario cuyos montos y detalles no fueron soportados con pruebas fehacientes ya que estas fueron consignadas fuera de lapso en la presente causa. Así se decide.

Comentario: Resulta importante advertir que cuando las variaciones del tipo de cambio son producto de decisiones gubernamentales, concretamente de la devaluación de la moneda por un acto emanado del Ejecutivo Nacional, en los cuales se les fija a las empresas que tuvieran una deuda externa privada la paridad del bolívar frente al dólar, se impone la obligación de registrar los respectivos ajustes contables a fin de determinar el incremento o disminución del patrimonio al cierre del ejercicio, lo que determina si realmente se causó una pérdida con todas las consecuencias que dicha devaluación implica.

En otras palabras, desde el mismo momento en que se produce la variación cambiaria negativa para la moneda nacional ante la moneda extranjera, se produce un gasto no previsto y, en consecuencia, una pérdida causada por dicha devaluación, lo que quiere decir que no se trata de simples ajustes contables, sino que se produce un efecto económico que se registra en la contabilidad de la empresa, aun cuando no se hubiere efectuado el pago. Pero si el contribuyente no aporta los elementos probatorios para demostrar la pérdida sufrida, en los términos que requiere la ley, necesariamente esa deducción no puede ser acordada por la Administración Tributaria.

4. La admisión del costo

En Sentencia N° 009 2012 del 3 de abril de 2012 Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental, en el caso Corporación Boanerge Y Asociados, C.A., señalo con respecto a la admisión del costo en materia de impuesto sobre la renta lo siguiente:

Expresa la recurrente que existe un falso supuesto de hecho por el rechazo de las deducciones del “...costo o gasto...” al rechazar las facturas emitidas, sin tomar en cuenta el principio de libertad probatoria porque:

...a los fines de la ley de Impuesto sobre la Renta, los egresos deben ser rechazados si nuestra representada no demuestra la existencia de los mismo y aún siendo esto así, si los mismos no cumplen los requisitos de ley, que son estar causados, ser normales y necesarios, hechos en el país, y que tengan por objeto la producción del enriquecimiento. La prueba de tales circunstancias no puede depender única y exclusivamente de un solo instrumento, como lo es la factura. Aunado a lo anterior, si bien es cierto que la Ley de Impuesto sobre la Renta señala los instrumentos mediante los cuales pueden probarse las deducciones, no es menos cierto que tal disposición resulta contraria al derecho a la defensa y al principio de libertad probatoria.

“Ahora bien, la Ley de Impuesto sobre la Renta ha establecido una serie de requisitos o condiciones para la aplicación del costo de venta y la deducibilidad de los gastos, a los efectos de ser admitidos como tales en la declaración anual del Impuesto sobre la Renta. Así, para que un costo sea admitido como tal los documentos que se emitan deben emanar directamente del vendedor y contener el Registro de Información Fiscal de este y no del adquiriente (Artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta) y para que un gasto sea admitido como tal debe estar causado, ser normal y necesario, ocurrido en el país y con la finalidad de producir un enriquecimiento. Igualmente, tanto desde el punto de vista contable como fiscal, para que un costo y un gasto se consideren causados debe haber sido efectivamente pagado o abonado en cuenta; sólo así y de la correcta comprobación de tales supuestos dependerá su admisibilidad. En tal sentido, debe este honorable Tribunal analizar si el presente caso se cumplen las condiciones exigidas por la ley para la admisibilidad del costo y deducibilidad del gasto se cumplieron”.

Asimismo alega que le rechazaron "...deducciones por falta de retención o por haber enterado con retardo, a pesar de no existir determinación o reparo por dicho concepto... ", que el artículo 78 de la Ley de Impuesto sobre la Renta condiciona la deducción de los gastos "...a una conducta del contribuyente que se traduce en una contradicción con la norma rectora en materia de deducciones (artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta), que establece las condiciones de deducibilidad del gasto; que "...cuando no se retiene y es negada la deducción lo que está sancionando es una conducta externa que nada tiene que ver con la esencia del gasto", que "...la pérdida del derecho a deducir un gasto por falta de retención es una sanción pecuniaria..." y pide se desaplique el parágrafo sexto del artículo 78 de la Ley de Impuestos sobre la Renta y en tal sentido alegó sentencia del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de fecha 25/09/2009 relacionada la deducibilidad de los egresos por falta de retención o por haberse enterado extemporáneamente y expresa que es improcedente la responsabilidad solidaria por las retenciones no efectuadas y que el haberle rechazado las deducciones tiene carácter sancionatorio.

Señaló que el "... pretender desconocer costos, considerar ingresos sin los gastos derivados de su causación, así como desconocer gastos conlleva a que la actuación fiscal sea violatoria del principio de capacidad contributiva..."

Alegatos que son rechazados por la representación fiscal por cuanto expresa no se viola ni el principio de libertad probatoria, el derecho a la defensa y el de capacidad contributiva, por lo cual tampoco existe falso supuesto de hecho por cuanto:

...los fiscales actuantes ante la circunstancia... de no contar con las facturas de ventas, procedió a revisar los estados bancarios de la recurrente, a fin de constatarlos con los datos suministrados en las declaraciones definitivas de rentas presentadas..., observando que los depósitos en banco no se correspondían con las ventas declaradas (Ingresos brutos). Finalmente decidió la fiscalización, considerar que todos los depósitos efectuados representaban ventas de la recurrente" (folio 1710)

Asimismo expresa que el hecho de que la recurrente afirme que “...la Administración considera como única prueba de los gastos las facturas y el cumplimiento de los requisitos de las mismas, a tal efecto, es necesario destacar que todas las exigencias realizadas así como los rechazos efectuados tienen su fundamento y base legal, asimismo su fundamentación de hecho en los defectos presentados por los soportes entregados...” por lo que no ocurrió el falso supuesto de hecho. (Negrillas del Tribunal).

Con relación al incumplimiento como agente de retención expresa que no existe violación al principio de capacidad contributiva, porque la confiscatoriedad se presenta “...en aquellos tributos cuya aplicación excede la capacidad contributiva del contribuyente, disminuyendo su patrimonio e impidiéndole ejercer su actividad” y que el reparo fue realizado “...con estricta sujeción a la normativa tributaria, dan como resultado una diferencia de impuesto a pagar sin que en modo alguno se atente contra el principio de la tributación ya señalado” Asimismo

...la decisión de la Administración de calificar a la contribuyente..., como deudor solidario, constituye una potestad otorgada por la propia ley, y que le permite elegir el deudor contra el cual va a ejercer la acción de cobro que le resulte más conveniente....Debiendo dejarse en claro que a la recurrente le asiste todo el derecho de poder reclamar de los contribuyentes en su carácter de deudores co-solidarios, el reintegro del impuesto de pagado, según lo dispuesto en el artículo 29 del Código Orgánico Tributario...

Por último indica que el rechazo de la deducción no tiene carácter sancionatorio porque

...la pérdida de la deducción por falta de retención o por un enteramiento fuera del plazo reglamentario, tampoco puede entenderse como un incremento ilegítimo de la base imponible, o como un recargo en los tributos, ni mucho menos calificarse de sanción tributaria, pues la omisión de retener o enterar oportunamente constituye el incumplimiento de una condición que evidentemente la contribuyente estaba obligada a observar.

Ahora bien, se debe indicar que al analizar el acto impugnado se constata que a la recurrente no se le rechazó la deducción correspondiente a los pagos por alquiler

del inmueble que le sirve de domicilio fiscal y lógicamente donde produce su enriquecimiento, por el cual el alegato relativo a que se le rechazaron "...deducciones por falta de retención...", no es procedente, toda vez que el rechazo de deducciones está referido a facturas por compras y gastos de registro sin comprobación satisfactoria; gastos de registro y de intereses sin comprobación y finalmente, se le rechazaron gastos por ventas clasificadas como ingresos omisos, pero a los efectos de salvaguardar el derecho al debido proceso y a obtener adecuada respuesta, esta juzgadora analizara el alegato haciendo la salvedad de que el mismo es improcedente toda vez que no hubo un rechazo de deducciones por falta de retención del Impuesto sobre la Renta sobre los pagos efectuados por alquiler del inmueble donde funciona la recurrente. A tal efecto, se considera aplicable el criterio de la Sala Político Administrativa en sentencia No. 00741 de fecha 22 de julio de 2010, respecto a la "... deducibilidad o no de los gastos por falta de retención..." y en la cual expuso lo siguiente:

Sobre el particular, adujo el apoderado judicial ...que resulta improcedente el rechazo de los gastos por falta de retención, en razón de detentar efectos confiscatorios, puesto que incrementa la renta gravable, aún cuando el gasto se haya realizado efectivamente, siendo que el vigente Código Orgánico Tributario derogó expresamente en su artículo 342, el párrafo sexto del artículo 87 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta vigente "cuyo contenido es igual a la del párrafo sexto del artículo 78 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994, vigente *ratione temporis*.

En razón a lo anterior, esta Alzada procede a realizar la siguiente consideración:

El contenido del párrafo sexto del artículo 78 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994, a cuya interpretación y alcance se contrae el presente punto, es del tenor siguiente:

Artículo 78.- ...omissis...

PARÁGRAFO SEXTO.- Los egresos y gastos objeto de retención, por disposición de la Ley o su Reglamento sólo serán admitidos como deducción cuando el pagador de los mismos haya retenido y enterado el impuesto correspondiente, de acuerdo con los plazos que establezca la Ley o su Reglamento".

La norma antes transcrita establece que en aquellos casos en que por disposición del legislador o del reglamentista exista la obligación de efectuar la retención del impuesto sobre la renta sobre un egreso o gasto cuya deducción es permitida, tal deducción se encuentra condicionada al cumplimiento del deber de retener y enterar el monto correspondiente de acuerdo con los plazos establecidos en el texto normativo (Ley o Reglamento).

En esos supuestos, en los cuales la Ley o el Reglamento señalan a un sujeto como agente de retención, éste tiene según la letra de la disposición antes transcrita, que cumplir con su deber de retener y enterar el tributo detraído para poder deducir de la base imponible del impuesto sobre la renta el egreso o gasto y admitir los costos correspondientes.

Surge así la vinculación de la noción de agente de retención como mecanismo creado por el legislador tributario, quien con el fin de facilitar la recaudación impositiva, dirige sus esfuerzos a garantizar la realización del crédito tributario, ampliando el campo de los sujetos obligados al pago de las deudas tributarias, con la actuación de dicho agente en su esfera propia de contribuyente, ya que la ley supedita la posibilidad de deducir los gastos y admitir los costos, a que se haya efectuado la retención correspondiente sobre ellos.

Ahora bien, para asegurar el funcionamiento de la retención como mecanismo de control fiscal y de anticipo recaudatorio... el legislador ha establecido una serie de consecuencias aplicables a aquellos casos en que el agente de retención deja de cumplir con su deber de realizar la detracción correspondiente, la efectúa parcialmente o con retardo. En efecto, existen sanciones previstas en el Código Orgánico Tributario para las distintas modalidades de incumplimiento en las que puede incurrir el agente de retención, encontrándose previstas, otras consecuencias que, si bien en primer término no poseen naturaleza sancionatoria, producen un efecto gravoso sobre el sujeto, como lo sería el caso de la responsabilidad solidaria entre el agente de retención y el contribuyente. (Negrillas de este Tribunal)

En sentencia dictada en fecha 25 de septiembre de 2001, número 01996 (Caso: Inversiones Branfema, S.A.), sostuvo la Sala que la exigencia de retención y enteramiento del impuesto por parte de la contribuyente pagadora de egresos, constituye un requisito legal, que al igual que la normalidad, necesidad, territorialidad y finalidad del egreso causado, debe ser observado por la contribuyente para tener y ejercer el derecho a deducir el gasto, a los efectos de determinar la renta neta sujeta al gravamen establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta. Así, es menester señalar una vez más que el rechazo de la deducción de un gasto por falta de retención o enteramiento tardío, representa la consecuencia de no haber cumplido con uno de los múltiples requisitos de admisibilidad que, de manera concurrente, establece la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994 a fin de obtener el beneficio fiscal de la deducción.

Por otra parte, no debe olvidarse que el derecho a realizar deducciones y admitir costos, como cualquier otro derecho en el ámbito jurídico de los administrados, no puede estimarse como un derecho absoluto, incondicional e ilimitado, sino que por el contrario, se encuentra condicionado y restringido en su ejercicio a determinadas circunstancias preestablecidas en forma clara en la legislación pertinente.

En virtud de lo anterior, se hace necesario igualmente analizar la aludida norma, a fin de determinar si constituye una sanción o un requisito de procedencia de la deducción del gasto y de la admisibilidad de costos y si contraviene el principio de la capacidad contributiva. (Negrillas de este Tribunal)

Al efecto, esta Sala observa que el criterio asumido hasta el presente, de forma pacífica y reiterada ha sido el esbozado en la sentencia N° 216 dictada por la Sala Político-Administrativa Especial Tributaria de la entonces Corte Suprema de Justicia, en fecha 5 de abril de 1994 (Caso: La Cocina, C.A.), posteriormente confirmada por los fallos Nos. 00886 de fecha 25 de junio de 2002 (Caso: Mecánica Venezolana, C.A., MECAVENCA), 00764 de fecha 22 de marzo de 2006, (Caso: Textilana, S.A.) y 00726 de fecha 16 de mayo de 2007 (Caso: Controlca, S.A.), entre otros, según el cual, el rechazo de la deducción de un gasto por falta de retención o enteramiento tardío no tiene carácter punitivo, porque no es un castigo o sanción, sino que es la

consecuencia de no haber cumplido con un requisito de admisibilidad de la deducción consagrado en la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994, a los efectos de lograr una exacta determinación de la renta sujeta a impuesto.(Negrillas de este Tribunal)

No puede sostenerse, que por la circunstancia de que la retención del gasto y del costo sea un fenómeno independiente de las características intrínsecas del mismo (como lo serían los conceptos de necesidad y normalidad, o de vinculación con el proceso de producción de rentas), no deba ser considerado como un requisito de admisibilidad de la deducción, ya que el legislador, mientras respete el bloque de la constitucionalidad, tiene libertad para establecer los requisitos que considere necesarios para alcanzar los fines tanto fiscales como extrafiscales de la tributación. Así se declara.

Asimismo, esta Alzada considera conveniente advertir que las referidas normas al someter como requisito de admisibilidad de la deducción, la obligación de retener y enterar en el tiempo debido, no desconoce la capacidad contributiva del sujeto ni los principios de proporcionalidad o razonabilidad y no confiscatoriedad del tributo, ya que éstos son elementos tomados en cuenta por el legislador en el momento de configurar el hecho y la base imponible del impuesto sobre la renta. (Negrillas de este Tribunal)

En efecto, al rechazarse la admisibilidad de los gastos y la deducción de egresos efectivamente pagados, normales, necesarios y realizados en el país con el objeto de producir la renta, por el hecho de no haberse efectuado la retención o haberse enterado el importe dinerario retenido, dentro de los lapsos establecidos en el ordenamiento jurídico, no puede suponer la violación de los referidos principios.

En tal sentido, es criterio reiterado de esta Sala que una vez efectuada por el legislador la escogencia del hecho imponible con todos los elementos necesarios para llegar a la determinación de la obligación tributaria, no le corresponde al intérprete escudriñar o deducir más allá de la norma legal a los fines de determinar si en un caso concreto, se analizó o no la capacidad contributiva del contribuyente. (...)

Con fundamento en lo antes expuesto, considera esta Sala que la norma prevista en el artículo 78, párrafo sexto, de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994 constituye un requisito de procedencia para la deducción de los gastos y la admisión de costos que lleven a cabo los contribuyentes, en consecuencia, no poseen naturaleza sancionatoria ni violan los principios constitucionales arriba mencionados, por lo que se desestima la pretensión de desaplicación por vía de control difuso de constitucionalidad del dispositivo consagrado en el mencionado párrafo sexto del citado artículo 78. Así se declara.

Comentario: el rechazo de la deducción de un gasto por falta de retención o enteramiento tardío no tiene carácter punitivo, porque no es un castigo o sanción, sino que es la consecuencia de no haber cumplido con un requisito de admisibilidad de la deducción consagrado en la Ley, a los efectos de lograr una exacta determinación de la renta sujeta a impuesto. Tratándose en consecuencia de un requisito para que proceda la deducción de los gastos.

5. Deducción de gastos de alquiler

En Sentencia definitiva N° 0991 de fecha 12 de abril de 2011 el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, Caso Autoyota, C.A. se pronuncio en relación a la deducción de gastos de alquiler señalando:

La administración tributaria afirma que AUTOYOTA, C. A. presentó a la fiscalización un documento que no muestra señal de registro o autenticación notarial, fechado en la ciudad de Valencia el 1 de julio de 1994 en el cual se describe una operación de comodato entre Servicios y Arrendamiento, C. A. e Inversiones Meñe, C. A. por el inmueble distinguido con la sigla A-10-2 ubicado en la Urbanización La Granja, en Valencia, Jurisdicción del Municipio Naguanagua sede del establecimiento comercial de AUTOYOTA, C.A., el cual solo tiene efectos entre las partes que lo suscriben por lo cual fue rechazado por el SENIAT, todo de conformidad con los artículos 14 y 15 del Código Orgánico Tributario.

Afirma la contribuyente que la empresa Inversiones Meñe, C. A. al momento en que suscribió el contrato de arrendamiento del inmueble donde funciona AUTOYOTA, C.A., era usufructuaria del mismo. Siendo así basta con sólo señalar que para el momento en que el inmueble era propiedad de la empresa Servicios y Arrendamientos, C.A., esta empresa dio en comodato a la empresa Inversiones MEÑE C.A., en los términos establecidos en el contrato.

El ciudadano Moisés Herrera en su carácter de representante de la empresa Servicios y Arrendamientos, C. A. quien era propietaria del inmueble objeto de la presente investigación protocoliza su venta a la empresa 1110, C. A., el 3 de noviembre de 1998.

La contribuyente presentó contrato de arrendamiento entre la arrendadora Inversiones Meñe C. A. y Autoyota C. A. con fecha 01 de julio de 2004. El SENIAT afirma que para esa fecha Inversiones Meñe C. A. no usufructuaba el inmueble dado en arrendamiento. Inversiones Meñe C.A. no es propietaria del inmueble arrendado sino que lo recibió en comodato de 1110, C. A., según contrato del 3 de noviembre de 1998 (folio 191 de la segunda pieza) según acta fiscal y no notariado, aspecto que no objetó la contribuyente.

Servicios y Arrendamientos C. A. protocolizó la venta del inmueble a 1110, C. A. el 3 de noviembre de 1998.

Todas las compañías involucradas en esta transacción tienen como representantes o accionistas a los miembros de la familia propietaria de AUTOYOTA, C. A.

Verifica el Juez los recibos de los pagos a Inversiones Meñe, C. A. por el arrendamiento del inmueble para los años 2001 y 2002 (folios 217 a 279 de la segunda pieza) en los cuales se muestran las retenciones de impuesto hechas por Autoyota C. A. a la referida empresa.

Verifica el Juez en los folios 280 a 282 vto. el contrato de arrendamiento entre Inversiones Meñe, C. A. y Autoyota, C. A. con vigencia partir del 1 de julio de 1994,

rechazado por el SENIAT por no estar debidamente autenticado y por lo tanto sólo produciría efectos entre las partes.

Visto las explicaciones de las partes y los documentos analizados, en primer lugar, previo a verificar la realidad del egreso, el thema decidendum es decidir si los contratos de comodato y arrendamiento, no protocolizados, suscritos por las partes y rechazados por el SENIAT, son suficientes para justificar el egreso.

El inmueble objeto de esta causa fue vendido por Servicios y Arrendamientos C. A. a 1110, C.A., el 3 de noviembre de 1998 y en esa misma fecha esta empresa lo cedió en comodato a Inversiones Meñe C.A., reconocida esa fecha por la fiscalización (ver folio 191 de la segunda pieza), por lo cual no es materia controvertida la existencia del contrato de comodato y la veracidad de las firmas del mismo. La fiscalización objeta solamente que al no estar protocolizado no tiene validez sino entre las partes y no ante un tercero como el SENIAT.

En el acta fiscal textualmente se expresa:

...Realmente la fiscalización no tenía hasta esos momento elementos importantes para rechazar el gasto de arrendamiento. Es a posteriori cuando a través de un cruce de información con la empresa Inversiones Meñe, C. A. y mediante el suministro de un contrato de 'Comodato' de fecha 03-11-98 'suscrito' entre ella (como Comodante) e Inversiones 1110, C. A. (comodataria) que la fiscalización entra a conocer de la naturaleza del arrendamiento.

La fiscalización basa el reparo realmente por considerar que el contrato de arrendamiento entregado es falso, mas no por que considere si el gasto procede o no, por cuanto aparentemente si fue a Inversiones Meñe, C. A. a quien se le pagó o por lo menos esta sí declaró como ingreso las cuotas de arrendamiento (esta última información no es precisa por cuanto no se le hizo auditoria aI. Meñe); sin embargo como se dijo anteriormente esta empresa arrastra pérdidas fiscales considerables, razón por la cual los ingresos declarados por este concepto no aporta ningún beneficio al Fisco Nacional...

El SENIAT no reconoce los contratos de comodato y mantenimiento únicamente por no estar autenticados, es decir, por tratarse de instrumentos privados, sin embargo ni el contrato de comodato ni el contrato de arrendamiento requieren esta

autenticación. El SENIAT afirma que en todo caso solo tienen efecto entre las partes. Al respecto establece el Código Civil.

Artículo 1363. El instrumento privado reconocido o tenido legalmente por reconocido, tiene entre las partes y respecto de terceros, la misma fuerza probatoria que el instrumento público en lo que se refiere al hecho material de las declaraciones, hace fe, hasta prueba en contrario, de la verdad de esas declaraciones.

Artículo 1364. Aquel contra quien se produce o a quien se exige el reconocimiento de un instrumento privado, está obligado a reconocerlo o negarlo formalmente. Si no lo hiciere, se tendrá igualmente como no reconocido.

Se desprende del contenido de las actas que el SENIAT no reconoce la validez de estos contratos a los efectos de que los gastos de arrendamiento puedan ser deducibles. Se deduce que con los documentos privados pueden probarse todos los contratos que por disposición de la ley, no requieran ser extendidos en escritura pública o revestir solemnidades especiales. Estos instrumentos no valen por si mismos mientras no son reconocidos por la parte a quien se oponen o sean tenidos como legalmente reconocidos. En cuanto a la forma de celebración, la única exigencia que se impone en el comodato, por su carácter real, es la de la entrega de la cosa al comodatario.

Los artículos 445 y 448 del Código de Procedimiento Civil disponen:

Artículo 445. Negada la firma o declarado por los herederos o causahabientes no conocerla, toca a la parte que produjo el instrumento probar su autenticidad. A este efecto, puede promover la prueba de cotejo, y la de testigos, cuando no fuere posible hacer el cotejo.

Si resultare probada la autenticidad del instrumento, se le tendrá por reconocido, y se impondrán las costas a la parte que lo haya negado, conforme a lo dispuesto en el artículo 276.

Artículo 448. Se considerarán como indubitados para el cotejo:

1° Los instrumentos que las partes reconozcan como tales, de común acuerdo.

2° Los instrumentos firmados ante un Registrador u otro funcionario público.

3° Los instrumentos privados reconocidos por la persona a quien se atribuya el que se trate de comprobar, pero no aquellos que ella misma haya ,negado o, no reconocido, aunque precedentemente se hubieran declarado como suyos.

4° La parte reconocida o no negada del mismo instrumento que se trate de comprobar.

A falta de estos medios, puede el presentante del instrumento cuya firma se ha desconocido o si se ha declarado por los herederos o causahabientes no conocerla, pedir, y el Tribunal lo acordará, que la parte contraria escriba y firme en presencia del Juez lo que éste dicte. Si se negara a hacerlo, se tendrá por reconocido el instrumento, a menos que la parte se encuentre en la imposibilidad física de escribir.

(Subrayado por el Juez).

El contrato de comodato es consensual y se perfecciona con la entrega de la cosa sin el requisito de la autenticación. En el caso del contrato de arrendamiento (folios 280 y siguientes de la segunda pieza) está suscrito por el ciudadano Moisés Herrera Luyando, cédula de identidad N° 4.129.812 en representación de Inversiones Meñe, C. A. y por el ciudadano Armando Herrera Luyando, cédula de identidad N° 4.868.115 en representación de Autoyota, C. A.

Verifica el Juez en el folio 25 de la tercera pieza que el ciudadano Moisés E. Herrera Luyando, cédula de identidad N° 4.129.812, en comunicación dirigida a este Tribunal, reconoce como verdadero del contrato de arrendamiento suscrito con Autoyota, C. A. y haber recibido los cánones de arrendamiento correspondientes a los ejercicios 2001 y 2002.

Verifica el Juez que el ciudadano Armando Herrera Luyando es vicepresidente de Autoyota, C. A. (folio 39 de la tercera pieza) y aparece firmando el contrato de arrendamiento, firma no objetada por el SENIAT.

De conformidad con el artículo 448 del Código de Procedimiento Civil, se consideran indubitados (cierto y que no admite duda), los instrumentos que las partes reconozcan como tales, de común acuerdo.

Por otro lado, los numerales 5 y 6 del artículo 1920 del Código Civil disponen:

Artículo 1.920 Además de los actos que por disposiciones especiales están sometidos a la formalidad del registro, deben registrarse:

(...)

5°. Los contratos de arrendamiento de inmuebles que excedan de seis años.

6°. Los contratos de sociedad que tengan por objeto el goce de bienes inmuebles, cuando la duración de la sociedad exceda de seis años o sea indeterminada.

(...)

Verifica el Juez que la cláusula tercera del contrato de arrendamiento (folio 280 vto de la segunda pieza) establece: "...TERCERA: La duración de este contrato será de un año (01), contado desde el 01 de julio de 1994. Se renovará automáticamente por un (1) año a menos que las partes decidan lo contrario con treinta (30) días de antelación...". (Subarayado por el Juez).

En los requisitos de deducibilidad del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999, aplicable a esta causa *rationae temporis* se establece en su numeral 12 lo siguiente:

Artículo 27. Para obtener el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta las deducciones que se expresan a continuación, las cuales, salvo disposición en contrario, deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento:

(...)

12. Los cánones o cuotas correspondientes al arrendamiento de bienes destinados a la producción de la renta.

(...)

No contiene la ley otro requisito para deducir los cánones de arrendamiento y se complementa con el artículo 14 de la Ley de Simplificación de Trámites Administrativos, redactado en los siguientes términos:

Artículo 14. Los órganos y entes de la Administración Pública deberán identificar y disponer la supresión de requisitos y permisos no previstos en la ley, que limiten o entraben el libre ejercicio de la actividad económica o la iniciativa privada.

Sin embargo, el SENIAT fundamenta su pretensión en que la recurrente anexa un documento que no muestra señal de registro o autenticación notarial de una

operación de comodato entre Servicios y arrendamientos, C. a. e Inversiones Muñe, C. A. Arguyen que dicho documento tiene efectos entre las partes que lo suscriben, en virtud de su prescindencia de registro como documento público para servir como prueba, lo cual ha sido desvirtuado por el Juez en el análisis de la normativa relacionada, por lo cual el Tribunal descarta este argumento del SENIAT y así se declara.

No obstante, el legislador patrio a previsto que al calificar los actos o situaciones que configuran los hechos impositivos del impuesto, la Administración Tributaria, conforme al procedimiento de determinación establecido en el Código Orgánico Tributario, podrá desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos, y, en general, la adopción de forma y procedimientos jurídicos, aun cuando estén conformes con el derecho, siempre que existan fundados indicios de que con ellas, el contribuyente ha tenido el propósito de evadir, eludir o reducir los efectos de aplicación del impuesto.

Al respecto aduce el SENIAT:

...Es así como en el presente caso, que para demostrar lo alegado en su escrito recursorio, a fin de desvirtuar el acto objeto de impugnación, la parte recurrente debió esclarecer los diversos aspectos sobre una operación comercial de implicaciones jurídicas, como en este caso lo representa el arrendamiento del bien que sirve de establecimiento comercial de AUTOYOTA, C. A., por cuanto la parte recurrente no argumenta en forma concreta, sucinta y expresa, la propiedad del mencionado bien y la titularidad del beneficiario de los pagos realizados, ni presenta pruebas objetivas que desvirtúen los reparos fiscales, prevaleciendo ante esta instancia el principio de legalidad de que gozan los actos administrativos, y confirmando de esta manera las objeciones fiscales así como el contenido de la Resolución impugnada, de conformidad con los principios y razonamientos antes señalado. Así se declara...

El SENIAT rechaza la deducibilidad de los gastos de arrendamiento por la no demostración de la propiedad del inmueble, el cual pertenece a otro contribuyente y en este contrato se actúa de buena fe y es evidente que el inmueble no es de Autoyota, C. A., que lo está utilizando y que efectivamente está pagando un canon de

arrendamiento permitido por la ley como deducción. En el mismo orden de ideas el SENIAT fundamenta su pretensión en que el contrato no está autenticado, haciendo una referencia general a la posibilidad de que la administración tributaria desconozca los contratos por tratarse los accionistas de los mismos accionistas en las tres empresas involucradas en la transacción de comodato y arrendamiento (supuestamente el levantamiento del velo corporativo), pero no rechaza las deducciones con fundamento en ese supuesto sino en la falta de autenticación del documentos y la propiedad del inmueble. Es cierto que el inmueble no es propiedad de Autoyota, C.A. que mantiene un contrato de arrendamiento con Inversiones Meñe, C. A., que a su vez recibió el inmueble en comodato 1110, C. A. empresa que adquirió el inmueble de Servicios y Arrendamiento, C. A., situación que verificó la administración tributaria según consta y confirmó en la Resolución Culminatoria del Sumario, página 7 (folios 8 y 9 de la primera pieza) en los siguientes términos:

...Ahora bien, la fiscalización a objeto de verificar la procedencia del inmueble hizo la solicitud del documento de propiedad ante la Oficina Subalterna de Registro del Municipio Naguanagua, detallándose en él, que el Sr. Moisés Herrera en su carácter de representante o factor mercantil de la empresa SERVICIOS Y ARRENDAMIENTO, C. A., quien era la propietaria del inmueble objeto de la presente investigación, protocoliza su venta a la empresa 1110, C. A., en fecha 03-11-98...

Es evidente que Autoyota, C.A. no es la propietaria del inmueble y que paga un canon de arrendamiento a Inversiones Meñe, C. A. que recibió el inmueble en comodato de 1110, C.A., por lo cual la justificación del alquiler y la propiedad del inmueble están claramente determinados y justificados. Así se declara.

Comentario: De esta manera queda verificado, el numeral 12 del artículo 27 de la Ley d e Impuesto Sobre La Renta referido a: Los cánones o cuotas correspondientes al arrendamiento de bienes destinados a la producción de la renta.

6. Gastos no admisibles por falta de comprobación, falta de retención o retención parcial.

La administración tributaria rechazó a la contribuyente gastos no admisibles por falta de comprobación correspondientes a los ejercicios fiscales 1996, 1997, 1998 y 1999, por los siguientes montos: Bs. 4.856.444.794,00; Bs. 10.410.208.495,00; Bs. 8.558.350.580,00 y Bs. 18.382.834.579,00 respectivamente, en razón de que dichas erogaciones no reunieron los requisitos exigidos por el artículo 82 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1994 vigente rationae temporis. El artículo 82 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta expresa:

Artículo 82. Los contribuyentes están obligados a llevar en forma ordenada y ajustados a principios de contabilidad generalmente aceptados, los libros y registros que esta Ley, su Reglamento y las demás leyes especiales determinen, de manera que constituyan medios integrados de control y comprobación de todos sus bienes activos y pasivos, muebles e inmuebles, corporales e incorporeales, relacionados o no con el enriquecimiento que se declara, a exhibirlos a los funcionarios fiscales competentes y a adoptar normas expresas de contabilidad que con ese fin se establezcan.

Las anotaciones o asientos que se hagan en dichos libros y registros deberán estar apoyados en los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que estos merezcan surgirá el valor probatorio de aquellos.

Los representantes de la Administración Tributaria añaden que la contribuyente violentó el contenido de dicho artículo al no suministrar las pruebas o documentos suficientes y capaces para determinar la naturaleza del gasto. De conformidad con la experticia contable se constató que estos gastos fueron realmente erogados, que corresponden fielmente a la alícuota de 10% asignada por la Casa Matriz a las filiales, que fueron realmente pagadas y que es un procedimiento normal en la industria pública de electricidad, por lo cual el juez debe descartar forzosamente el alegado de la administración tributaria de falta de comprobación. Así se decide.

Por otra parte observa el juez, en primer lugar, que la pretensión de la contribuyente de que se trata de gastos no reembolsables es improcedente por cuanto

el pago del 10% a la casa matriz es una suma global, calculada como el 10% de los ingresos brutos, no identificada con un gasto en particular y sólo justificable como "...alícuota para cubrir los gastos de la casa matriz...", también llamados por la Casa Matriz, costos de funcionamiento. Asimismo, según instrucciones de CADAFE en comunicación de la División de Presupuesto a la Dirección de coordinación contable el 02 de marzo de 1998, según comunicación que riel en el folio setenta y seis de la pieza décima sexta, la partida en cuestión debe ser contabilizada como "...gastos en la subcuenta 443 de la ERDC, los costos que le imputan por concepto de alícuota para la Casa Matriz, así como también, que una cantidad equivalente se refleje como ingreso por transferencias en la Casa Matriz...". Es evidente que la Casa Matriz registra estas partidas como ingresos y la filial como gastos. Aún en ausencia de un verdadero contrato de regalías, es indudable y se desprende de los autos que existe la obligación del egreso por parte de ELECENRO. Por otra parte, consta en el expediente en el folio ciento quince (115) de la pieza DECIMA QUINTA, en comunicación dirigida a este tribunal por el Ing. Miguel León, Vicepresidente Ejecutivo de Finanzas de CADAFE, que esta empresa ciertamente si recibió los montos clasificados como gastos en la subcuenta 443 procedentes de ELECENRO, para los años 1996, 1997, 1998 y 1999. Toda esta argumentación y evidencias lleva al juez a determinar que realmente el egreso se causó, que no existe contrato formal entre matriz y filial, que tampoco no existen comprobante aunque los reembolsos corresponden ciertamente a transferencias de la alícuota del 10% pero que no se hizo retención de impuesto sobre la renta tal cual lo corrobora la propia afirmación del recurrente cuando afirma no lo hizo por que son gastos reembolsables. Sólo falta por decidir si es obligatoria la retención en estos casos y si la falta de la misma origina la no deducibilidad del gasto.

Parece al tribunal contradictorio que ELECENRO deduzca estos montos de los ingresos como gastos normales y necesarios y pretenda no efectuar la retención de impuestos, beneficiándose de la deducción, pero sin cumplir con los deberes formales que le impone la misma ley. Es evidente que si el gasto es normal y necesario y por lo

tanto deducible debería ELECENRO haber efectuado la retención de impuesto, cuestión que no hizo, pues indudablemente no existen los comprobantes y por consiguiente tampoco se hizo la retención. Así se declara.

Comentario: Cuando el gasto es normal y necesario, se debe hacer la respectiva retención, a fin de que proceda la deducción; debiendo asimismo tener comprobantes que demuestren dicho gasto.

De conformidad con el artículo 200 del Código de Comercio, las compañías o sociedades de comercio son aquellas que tienen por objeto uno o más actos de comercio sin perjuicio de los dispuesto en leyes especiales, las sociedades anónimas y las de responsabilidad limitada tendrán siempre carácter mercantil, cualquiera que sea su objeto, salvo cuando se dediquen exclusivamente a la explotación agrícola o pecuaria.

Al respecto, el numeral uno (1) del artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente (similar al numeral uno del artículo 12 de la Ley de 1994, vigente rationae temporis expresa:

Artículo 14. Están exentas de impuesto:

1. Las entidades venezolanas de carácter público, el Banco Central de Venezuela y Banco de Desarrollo Económico y Social de Venezuela, así como los demás Institutos Autónomos que determine la Ley.
- 2....(omissis)...

Para que una sociedad o institución de derecho privado pueda ser considerada como una entidad pública es necesario que una ley someta su organización y funcionamiento, en todo o en parte a un régimen de derecho público, aspecto que no ocurre en el caso de CADAPE, así como tampoco en otros entes en las mismas circunstancias como la C. A. Metro de Caracas, al igual que PDVSA y sus empresas filiales, por lo cual mal podría CADAPE considerar como empresa exenta del pago de impuestos y sometida a los requisitos de todas las leyes fiscales, por lo cual concluimos que CADAPE se encuentra sometida a las obligaciones exigidas por la

Ley de Impuesto sobre la Renta y por consiguiente con las obligaciones inherentes a los agentes de retención. Así se decide.

Es necesario que el juez determine ahora si la falta de retención convierte al gasto en no deducible a la luz de los requisitos legales. La interpretación que haga el tribunal de este requisito es igualmente válida para el rechazo de otros gastos sin retención o con retención parcial por el mismo motivo de acuerdo a las explicaciones que se hacen a continuación.

El rechazo de otros gastos por Bs. 278.943.230,52 también por falta de retención o retención parcial del impuesto sobre la renta para el año 1998 y Bs. 529.668.647,00 para el año 1999, de conformidad con el párrafo sexto del artículo 78 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, es refutado por la recurrente con base en que dicha normativa es inconstitucional por violar de manera directa principios fundamentales de derecho tributario consagrados en los artículos 316 y 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Por otra parte, afirman que el artículo 230 del Código Orgánico Tributario de 1994, vigente *rationae temporis*, deroga al párrafo sexto del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la renta de 1994 y además una ley especial no puede disponer sanciones sobre infracciones que impliquen un aumento o recargo en los tributos a pagar por un determinado contribuyente.

Respecto al artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, es opinión continua y pacífica de nuestro Máximo Tribunal que está referida a la aptitud de las personas para pagar impuestos o a su capacidad contributiva como deber ineludible en el contexto de las cargas públicas siendo su principal indicativo la obtención de rentas que resulten gravables de acuerdo a la respectiva normativa legal. En relación el contenido de este artículo en concordancia con el párrafo sexto del artículo 39 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1994 vigente *rationae temporis*, la Sala Político Administrativa en ponencia del Magistrado Levis Ignacio Zerpa en la sentencia N° 671 del 17 de junio de 2003, caso Refinadora de Maíz Venezolana, C. A., expresó textualmente: "...se entiende que para obtener el

enriquecimiento neto de un contribuyente en un ejercicio determinado, se restarán a su renta bruta (ingresos brutos menos costos) las deducciones permitidas por la misma ley, siendo que, salvo disposición legal en contrario, dichos gastos deben reunir ciertos requisitos generales a los efectos de su deducibilidad (causado, norma, necesario, hecho en el país y con el objeto de producir el enriquecimiento). Aunado a estas exigencias, en aquellos casos en que por disposición del legislador o del reglamentista exista, además la obligación de efectuar la retención del impuesto a la renta sobre tales egresos o gastos, su deducibilidad se encuentra condicionada a que se haya cumplido con el deber de retener y enterar el monto de impuesto correspondiente, de acuerdo con los plazos que establezcan dicha Ley o Reglamento...”.

“Así las cosas y según deduce esta Sala de la disposición contenida en el supra transcrito párrafo sexto del artículo 39 eiusdem, cuando por Ley o Reglamento se señale a un sujeto como un agente de retención, este deberá cumplir con el ineludible deber de retener y enterar el tributo detraído, para así poder deducir de la base imponible del impuesto sobre la renta el egreso o gasto correspondiente ante cuyo incumplimiento además le será imputable la respectiva sanción, equivalente a otro tanto del tributo dejado de retener, a la luz de las previsiones establecidas sobre el particular por el Código Orgánico Tributario”

De acuerdo a todo lo expuesto, se aprecia evidente la intención del legislador tributario en procura de asegurar el funcionamiento de la retención como mecanismo de control fiscal y de anticipo recaudatorio (en aquellos casos donde la retención opera como un anticipo a cuenta), de donde surge inexplicable por esta alzada cómo pudo el juzgador de instancia desaplicar al caso de autos la norma referida, bajo la errónea premisa de considerar que el referido requisito para la admisibilidad de la deducción del gasto retención) transgredió el principio constitucional de la capacidad contributiva”.

Es así, siendo además que el derecho a realizar deducciones no puede estimarse como un derecho absoluto, sino que, por el contrario, se encuentra condicionado y

restringido en su ejercicio a determinadas circunstancias y exigencias preestablecidas por el legislador, debe la Sala una vez más señalar que el rechazo de la deducción de un gasto por falta de retención del impuesto correspondiente, tal y como fue advertido en el presente caso por la Administración Tributaria, representa para la contribuyente la consecuencia obligada de no haber cumplido con uno de los requisitos de admisibilidad que, de manera concurrente, establecía la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable *rationae temporis*, a fin de poder ésta obtener el referido beneficio de la deducción, criterio el cual ha sido reiteradamente asumido por esta Sala a partir de sus fallos signados N° 01996 de fecha 25 de septiembre de 2001 (Caso. Inversiones Branfema, S. A.) y N° 00886 del 25 de junio de 2002 (Caso: Mecánica Venezolana /MECAVENCA). Así también se declara.

En relación con la responsabilidad solidaria por la falta de retención o retención parcial, el artículo 28 del Código Orgánico Tributario de 1994 vigente *rationae temporis* establece:

Artículo 28. Son responsables directos en calidad de agentes de retención o de percepción, 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 las cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

Los agentes de retención o de percepción que lo sean por razón de sus actividades privadas, no tendrán el carácter de funcionarios públicos. Efectuada la retención o percepción, el agente es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido. De no realizar la retención o percepción, responderá solidariamente con el contribuyente.

El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen. Si el agente enteró a la Administración lo retenido, el contribuyente podrá solicitar de la Administración Tributaria el reintegro o la compensación correspondiente.

Es indudable para este juzgador según se desprende de la interpretación del artículo supra transcrito, que CADAFE es responsable solidario ante el SENIAT en

su condición de agente de retención, de conformidad con lo ya suficientemente explicado. Así se decide.

Por las razones ampliamente expuestas, este tribunal considera sin lugar la pretensión de los recurrentes y debe forzosamente concluir que los montos de todas las cifras de gastos sin comprobantes o sin retención son partidas no deducibles. Así se declara.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

De la revisión doctrina, jurídica, legal y jurisprudencial realizada en relación al tratamiento fiscal de las deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, se pueden hacer las siguientes observaciones:

Para el objetivo específico **“identificar los elementos que condicionan las deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta”**, se concluye que los elementos que condicionan a las deducciones son a su vez los requisitos que las deducciones deben cumplir para ser deducible de la renta de fuente territorial, correspondiendo los mismos a:

- Causalidad del Gasto: es suficiente que el gasto esté causado, para la deducción del mismo, aún cuando ese gasto no se haya pagado, realmente en el ejercicio en que se incurra. El concepto de “causado” comporta que se haya recibido efectivamente el bien o el servicio correspondiente al gasto de que se trate, bien sea que éste haya sido incurrido y contabilizado, o bien que haya sido incurrido, contabilizado y pagado. Es recomendable tener presente que hay excepciones expresamente contempladas en la ley, entre las que pueden mencionarse los gastos que se registren como creación de provisiones o reservas genéricas o estimadas no constituyen deducciones admisibles fiscalmente hasta tanto no constituyan una erogación o un pasivo cierto a cargo del contribuyente, es decir, un gasto pérdida realmente causada. Asimismo es importante tener en cuenta que cuando se trate de ingresos que se consideren disponibles en la oportunidad de su pago, conforme al

artículo 5 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, las respectivas deducciones deberán corresponder a egresos efectivamente pagados en el año gravable.

- Normalidad del Gasto: el gasto no debe ser extraordinario, debe ser aquel gasto habitual o normalmente vinculado al negocio, en base a consideraciones objetivas y no en base a la situación particular de cada empresario. El concepto de normalidad del gasto ha venido variando con el tiempo a nivel doctrinario y jurisprudencial por lo que en algunos casos puede ser muy subjetivo, por lo que es recomendable que la Administración Tributaria establezca lineamientos puntualizando cada caso y de esta manera tener mayor claridad y minimizar esta subjetividad,

- La Necesidad del Gasto: por gasto “necesario” se ha venido entendiendo aquel que es indispensable para la producción del enriquecimiento. Cierta corriente jurisprudencial ha venido apuntando que los gastos para que sean deducibles necesitan ser imprescindibles; esto es, que exista una relación de causalidad entre la producción de la renta y la causación del gasto. Con este criterio, la doctrina ha venido apuntando a un criterio poco lógico basado en que si el enriquecimiento o renta fiscal puede producirse sin que se incurra en el gasto, el gasto no claudicaría como necesario. No obstante lo anterior, una reciente sentencia del Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Región Capital, apuntó que las deducciones deben guardar perfecta correspondencia con el giro o actividad propia del contribuyente, estableciéndose así una relación de causalidad propia del contribuyente y jamás de imprescindibilidad (Sentencia de fecha 3 de septiembre de 2003, Expediente N° 1.752, Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Región Capital; caso Motores Venezolanos, C. A. Motorvenca); por lo que se evidencia que continua prevaleciendo la subjetividad ante estas situaciones, motivo por el cual se están sancionando cada vez a mas contribuyentes en la actualidad.

- No imputables al Costo: Esto es, que las partidas a ser tomadas como deducciones no sean de aquéllas que constituyan elementos de costos considerados a los efectos de la determinación de la renta bruta fiscal.

- La territorialidad del gasto: todo gasto para ser deducible, salvo las excepciones que expresamente señala la Ley, debe ser hecho en el país.

- La finalidad del gasto: Sólo se puede deducir el gasto hecho con el objeto de producir la renta.

En relación al objetivo específico **“señalar los tipos de deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta”**; se concluye que en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, establecen los veintidós (22) tipos de deducciones para obtener la renta neta fiscal global, debiendo corresponder las mismas a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento. Consistiendo dichas deducciones en:

1. Deducciones sujetas a retención, es decir aquellos gastos sujetos a retención aún cuando no hubiesen sido objeto de retención, son deducibles si se corresponden con gastos efectivamente incurridos y causados con el objeto de producir la renta.

2. Deducciones sujetas a limitación, como:

- Servicios personales; no se admite la deducción de remuneraciones por servicios personales prestados por el contribuyente, su cónyuge o sus descendientes menores.

- Sueldos y demás remuneraciones similares pagados a los comanditarios, a los administradores de compañías anónimas, y a los contribuyentes asimilados a éstas, así como a sus cónyuges y descendientes menores; en ningún caso podrá exceder del 15% del ingreso bruto global de la empresa.

- Gastos de administración y conservación realmente pagados por razón de inmuebles dados en arrendamiento; los gastos de administración están limitados al 10% de los ingresos brutos fiscales percibidos por tales arrendamientos.

- Los gastos de administración y conservación realmente pagados por razón de inmuebles dados en arrendamiento, están limitados al 10% de los ingresos brutos fiscales percibidos por tales arrendamientos.

- Las liberalidades efectuadas en cumplimiento de fines de utilidad colectiva y de responsabilidad social del contribuyente y las donaciones efectuadas a favor de la Nación, los Estados, los Municipios y los Institutos Autónomos; no podrán exceder del diez por ciento (10%) cuando la renta neta no exceda del diez mil unidades tributarias (10.000 U.T.) y ocho por ciento (8%), por la porción de renta neta que exceda de diez mil unidades tributarias (10.000 U.T.)

- Los gastos de traslado de empleados entre el exterior y Venezuela, que correspondan a nuevos empleados, incluidos los gastos de su cónyuge e hijos menores

3. Deducciones sujetas al requisito del pago, como:

- Contribuciones distintas al impuesto sobre la renta (INCE, SSO);
- Donaciones y liberalidades;
- Ingresos disponibles en el momento del pago;
- Gastos de administración de inmuebles dados en arrendamiento;
- Gastos de investigación y desarrollo.

4. Deducciones sujetas a otros requisitos, como:

- Indemnizaciones correspondientes a los trabajadores con ocasión del trabajo;
- depreciación de activos permanentes y la amortización del costo de otros elementos invertidos en la producción de la renta.

5. Deducción por concepto de depreciación y/o amortización; como:

- Depreciación de bienes afines de una misma duración probable;
- Depreciación de activos permanentes con una duración distinta de la tomada originalmente como base, previa solicitud a la Administración de la modificación de la cuota de depreciación
- Cantidades correspondientes al costo de las construcciones que deban hacer los contribuyentes en acatamiento de la Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras o de disposiciones sanitarias.

Con respecto al objetivo específico **“describir los deberes formales vinculados a las deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en**

el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta”, se concluye que los deberes formales en materia de Impuesto sobre la Renta, corresponden a aquellas actuaciones explícitas que impone la Administración Tributaria, a los Administradores o Contribuyentes, en virtud de las disposiciones que el Código Orgánico Tributario y en los preceptos previstos en las leyes y reglamentos. En este sentido; los deberes que pudiesen tomarse como formales por estar directamente ligados a ciertas obligaciones contempladas en la Ley de ISLR y que además están contempladas en el artículo 99 del Código Orgánico Tributario, relacionados a la obligación de presentar y mantener las declaraciones de ISLR y por tanto deben cumplir los contribuyentes, serían :

- Obligación de inscribirse ante la administración tributaria:
- Presentar la declaración definitiva de ISLR,
- Presentar la declaración estimada de ISLR como anticipo de la declaración anual.
- Llevar los registros contables debidamente sellados y conservarlos por un período no menor de siete años; además de mantener los comprobantes que respaldan las operaciones contables.

En lo que respecta al objetivo específico **“indicar criterio jurisprudencial sostenido por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia con respecto al tratamiento fiscal de las deducciones por conceptos de gastos regulados y establecidos en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta”,** se concluye que la dinámica que registran las personas jurídica en relación a las consultas que frecuentemente elevan a la Administración Tributaria en materia de deducciones, igualmente se registra en la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, vinculándose las mismas con interpretación errónea de la norma, gastos no deducibles por retenciones de impuesto no efectuados, gastos no deducibles por retenciones de impuesto enteradas fuera del plazo establecido, gastos sin comprobación, costos sin comprobación y reajuste regular por inflación no procedente, entre otros. Revelándose de dichos criterios que el contenido del artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en el que se hace referencia expresa a las

deducciones es una norma que por su falta de claridad, pareciera estar favoreciendo la aplicación de multas e infracciones a las personas jurídicas.

Recomendaciones

Tomando en consideración los resultados de la investigación, se sugiere realizar otras investigaciones que profundicen el tema de las deducciones establecidas en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, por cuanto se opuso en evidencia que se trata de un dispositivo jurídico con falta de claridad para que las personas jurídicas desde el punto de vista práctica las deduzcan y les den el tratamiento que requieren para evitar sanciones por dicho concepto.

Se debe evitar abusar de las formas jurídicas, no adecuarse a la legislación, o ser contraria a la jurisprudencia; planear estratégicamente y de manera efectiva el cumplimiento de éstas en el ámbito fiscal, ya que sólo así se podrá enfrentar cualquier eventualidad que pudiera suscitarse.

Se recomienda tanto a los contribuyentes como a la Administración Tributaria, unificar criterios en relación a los conceptos “normalidad y necesidad” del gasto, aclarar si los mismos son incluyentes o excluyentes, para de esta manera dejar de usar la subjetividad al momento de aplicarlos, tener bien claro el concepto de causalidad y sus limitaciones.

A los contribuyentes se les recomienda estar en constante actualización de las normativas nuevas que emite el Seniat, tales como providencias, decretos, resoluciones, doctrinas.

A la Administración Tributaria se le recomienda adoptar mecanismos que lleven a las personas jurídicas a comprender los alcances y las limitaciones del artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta en materia de deducciones.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Acedo, M., y Acedo, L. (1991). **La Sociedad Anónima**. Caracas: Editorial Vadell Hermanos.
- Acosta, D. (2009). Ilícitos Tributarios. Legislación Fiscal. Documento en línea. Disponible en: <http://dacostacamevali21.blogspot.com/2009/08/ilicitos-tributarios.html>
- Alva, M. (2010). **El Principio de Causalidad y su Implicancia en el Sustento de los Gastos en el Impuesto a La Renta**. Documento en línea. Disponible en: <http://blog.pucp.edu.pe/item/83734/el-principio-de-causalidad-y-su-implicancia-en-el-sustento-de-los-gastos-en-el-impuesto-a-la-renta>
- Arroyo, E. (2004). Un enfoque practico de la planeación fiscal. **Revista de consulta fiscal PUNTOS Finos**. Vol. I (46): 2. Enero.
- Asamblea Nacional Constituyente. (2001). Código Orgánico Tributario. **Gaceta Oficial No. 37.305** de fecha 17 de Octubre de Caracas: Ediciones Legis, Versión Comentada y Comparada.
- Asamblea Nacional Constituyente (1999) Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. **Gaceta Oficial N°. 36.860**. Caracas: Distribuidora Escolar, S.A.
- Barrios, A. (2009). **El sistema tributario venezolano**. Documento en línea. Disponible en: <http://sistemasderecaudacion.blogspot.com/2009/10/el-sistema-tributario-venezolano.html>
- Barry S. (1992) **Derecho Financiero**. Caracas.
- Bravo, R., González, N., y Silva, Y. (2011). **Estrategias Fiscales del Impuesto Sobre La Renta para al Empresa “Inversiones El Rosario, C.A” ubicada en el Municipio Bemúdez del Estado Sucre (Período 2010-2011)**. Trabajo de Grado Modalidad Cursos Especiales de Grado presentado como requisito para optar al Título de Licenciados en Contaduría Pública. Universidad de Oriente, Núcleo de Sucre-Carúpano. Carúpano, Estado Sucre. Venezuela.
- Calvo, E. (1977). **Tratado del Impuesto Sobre la Renta**. Tomo I. México: Editorial Unión Gráfica.

- Carrasco, H. (2002). **Diccionarios Jurídicos Temáticos. Derecho Fiscal**. Primera parte. Volumen 2 A-J. (2ª ed.). México: Editorial Oxford.
- Candal, M. (2005). **Régimen Impositivo Aplicable a Sociedades en Venezuela**. Caracas: Universidad Católica Andrés Bello; Espiñera, Shelson y Asociados; Academia de Ciencias Políticas y Sociales.
- Candal, M. (2003). **Aspectos Fundamentales de la Imposición a la Renta de Sociedades en Venezuela**. Caracas: Publicaciones UCAB
- Corona, J. (2004). **Planeación fiscal 100 estrategias fiscales**. México: Editorial Gasca Sicco.
- De Barros, P. (2002). **Derecho Tributario. Fundamentos Jurídicos de la Incidencia**. Argentina: Editorial Abaco de Rodolfo de Palma.
- Diep, D. (2004). **La Planeación Fiscal Hoy**. (2da. ed.). San Luis Potosí, S.L.P. Editorial Pac.
- Cheves, O., Chyrikins, H., Ricardo P., Dealecsandris, R., Pahlen, J., Acuña, J. y Viegas, C. (2009). **Teoría Contable**. Ediciones Machi.
- García, J. (1980). **Manual del Impuesto a la Renta**. Santo Domingo..
- Giuliani, C. (1992). **Derecho Financiero**. Buenos Aires-Argentina Ediciones Depalma
- Gordillo, A. (2001). "La personalidad jurídica". **Introducción al Derecho Administrativo**. Documento en línea. Disponible en: http://www.gordillo.com/pdf_tomo5/01/01-capitulo1.pdf
- Guerrero, J. (2008). **Aspectos Legales del Impuesto Sobre La Renta**. Documento en línea. Disponible en: <http://jakelinguerreroangarita.blogspot.com/2008/02/aspectos-legales-del-impuesto-sobre-la.html>
- Gutiérrez, C. (2011). **Cumplimiento de los Deberes Formales en Materia de Impuesto Sobre La Renta de las Personas Naturales Intermediarias de la Actividad Aseguradora. Caso Corredores de Seguros de la Sociedad de Corretaje Lebran, S.A.**. Trabajo Especial de grado presentado como requisito previo para optar al grado de Especialista en Tributación. Universidad del Zulia. Maracaibo, Venezuela.

- Hernández, B., Rodríguez, Y., Díaz, G., Muñoz, E., Coraspe, R., y Vera, J. (2012). **El Seniat**. Instituto Universitario de Tecnología Industrial "Rodolfo Loero Arismendi". Cumaná, Estado Sucre, Venezuela.
- Hidalgo, A. (2009). "Aspectos Generales de la Planificación Tributaria en Venezuela". **Comercium et tributum**, Vol. II, julio. Universidda Dr. Rafael Belloso Chacín. Maracaibo, Venezuela.
- Kohler, E. (2000). **Diccionario para Contadores**. México: Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana, S.A. de C.V.
- Ley de Impuesto Sobre La Renta. **Gaceta Oficial N° 38.628** de fecha 16/02/2007.
- Ley de Impuesto Sobre la Renta. **Gaceta Oficial N° 38.529** del 25/09/06.
- Ley de Impuesto Sobre La Renta. **Gaceta Oficial N° 5.566** Extraordinario de fecha 28 de diciembre de 2001.
- Leza, D. (1999). **Beneficios Fiscales de las Instituciones sin Fines de Lucro en Venezuela**. Caracas: Sinergia Ediciones.
- Londón, C. (2012). "Los Deberes Formales Tributarios en Venezuela". **Gerencia y Tributos**. Documento en línea. Disponible en: http://gerenciaytributos.blogspot.com/2012_07_01_archive.html
- Martínez, J. (2002). **Análisis de las Deducciones Autorizadas para efectos de ISR 2002**. México: ISEF
- Moya, E. (2009). **Elementos de finanzas públicas y Derecho Tributario**. (5ta ed.). Aumentada y corregida. Caracas Editorial Mobil-Libros.
- Moya E. (2006). **Derecho Tributario Municipal**. Caracas Editorial Mobil-Libros
- Nava, R. (2007). **Incidencia de la indexación judicial en los derechos de los trabajadores**. Proyecto de Tesis de Grado presentado ante la División de Estudios para Graduados de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas para optar al grado de Magíster Scientiarum en Derecho Laboral. Universidad del Zulia. Maracaibo, Venezuela.
- Ortigoza, D. (2009). **La Aplicación del Principio de Progresividad en el Impuesto Sobre la renta y su Contribución a la justicia Tributaria en Venezuela**".

Trabajo de Grado presentado como requisito previo para optar al título de Magíster en Gerencia Tributaria. Universidad del Zulia. Maracaibo, Venezuela.

Palacios, L. (2008). “Breves consideraciones sobre la procedencia de trasladar el Impuesto a las transacciones Financieras de las personas jurídicas y Entidades económicas sin personalidad jurídica”. **Revista Derecho Tributario** N° 118. Caracas: Legis Editores

Paredes, C. (2002). **El Principio de la Territorialidad y el Sistema de Renta Mundial en la Ley de Impuesto Sobre La Renta Venezolana**. Caracas: Andersen legal.

Picón, J. (2007). **Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial: ¿Quién se llevó mi gasto?. La ley, la SUNAT o lo perdí yo....** Lima: Dogma ediciones..

Plascencia, J. (1997). “Las Deducciones en el ISR: la Revisión de las Compras”. Artículo citado de la **Revista Indetec** N° 106 Julio-Agosto.

Plascencia, J. (1996). “Las deducciones en ISR: un análisis del requisito de su estricta indispensabilidad” **Nuevo Consultorio Fiscal**. Num. 169. Año 10. 1ª. Qna. De septiembre.

Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta. Gaceta Oficial N° 5.662 Extraordinario del 24 de septiembre de 2003.

Rodríguez, A. (2009). “Consideraciones sobre impuestos”. En **Noticias y Publicaciones**. Pérez Burelli & Calzadilla. Despacho de Abogado. Caracas.

Romero, Y. (2009). **Los Tributos en Venezuela**. Conceptos de Derechos Tributario. Documento en línea. Disponible en: <http://unimet-derechotributario.blogspot.com/>

Rosas, A., y Santillán, R. (1962). **Teoría General de las Finanzas Públicas y el Caso de México**. Escuela Nacional de Economía, México D. F.

Rosenberg, J. (1992). **Diccionario de Administración y Finanzas**. Barcelona, España: Editorial Océano.

Ruiz, J. (2002). Impuesto sobre la Renta Manual Didáctico y de Consulta. 2da. Edición. Caracas, Venezuela. Legis Editores, C.A. (2004).

Ruiz, J. (1998). Guía Práctica Fiscalizaciones Tributarias. (1er. Ed.). (2da. Reimpresión). Caracas, Venezuela.

Salazar, N. (2009). **Cumplimiento de los Deberes Formales Establecidos en al Ley de Impuesto al Valor Agregado en la Empresa de Capacitación Shipping and Port Training, C.A.** Trabajo Especial de Pasantía presentado como requisito parcial al título de Licenciado en Administración de Empresas. Universidad Nacional Experimental de Guayana. Ciudad Guayana, Venezuela.

Sánchez, R. (2011). **Guía Práctica del Impuesto Sobre La Renta.** Documento en línea. Disponible en: <http://es.scribd.com/doc/76134231/Guia-Practica-Del-ISLR>

Seniat. (2007). **Providencia Administrativa 0754** del 13/11/2007 según Gaceta Oficial 38.809. Memorias de Eventos

Seniat, (1998). **Libro de Doctrina Tributaria** N° 6. Caracas.

Sentencia de fecha 29 de enero del 2013, Expediente N° 2009 533, Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia; Caso Oterca Maquinarias, C.A.

Sentencia N° 0991 de fecha 12 de abril de 2011, Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central; Caso Autoyota, C.A.

Sentencia de fecha 1 de marzo de 2011, Expediente 2060, Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central.

Sentencia N° 009 2012 del 3 de abril de 2012, Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental; caso Corporación Boanerge Y Asociados, C.A.

Sentencia de fecha 3 de septiembre de 2003, Expediente N° 1.752, Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Región Capital; Caso Motores Venezolanos, C.A.-Motorvenca.

Sentencia de fecha 9 de enero del 2003, Expediente 2000-0712, Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, Caso Sural C.A.

Sucre, A. (2008). **La deducibilidad a efectos del impuesto sobre la renta venezolano de las pérdidas cambiarias generadas en operaciones de permuta de bonos de la deuda pública nacional destinadas a la obtención de divisas**. Trabajo Especial de Grado presentado como requisito parcial para optar al grado de Especialista en Derecho Financiero. Universidad Católica Andrés Bello. Caracas, Venezuela.

Valdes, R. (1996). **Curso de Derecho Tributario**. (2da. ed.). Madrid: Editorial Marcial Pons

Villanueva, W. (2013). “El Principio de Causalidad y el Concepto de Gasto Necesario” **Themis, Revista de Derecho**. N° 64. Documento en línea. Disponible en:
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9575/9979>

Villegas, E. (2007). **La Planeación Fiscal en Nuestros Días**. Documento en línea. Disponible en:
http://www.uaeh.edu.mx/campus/icea/revista/num1_07/articulo4.htm

Villegas, H. (2002). **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. (3era. Ed.). Buenos Aires, Argentina.

Viloria, D. (2008). **Las Deducciones en el Impuesto Sobre La Renta**. Documento en línea. Disponible en: <http://deliaviloriat.blogspot.com/2008/12/impuesto-sobre-la-renta-captulo-vi.html>

www.bdigital.ula.ve