



**“Análisis detallado de los deberes jurídicos particulares que imponen las normas jurídicas legales y sublegales relativas al Impuesto Sobre la Renta venezolano”**

**Alfredo J. Martínez G.**

# Abreviaturas

En esta presentación se usan las siguientes abreviaturas:

- **ISLR: Impuesto Sobre la Renta;**
- **IVA: Impuesto al Valor Agregado;**
- **LISLR: Ley de Impuesto Sobre la Renta**
- **RIF: Registro de Información Fiscal;**
- **RRISLR: Reglamento de retenciones en materia de ISLR**
- **SENIAT: Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria.**
- **UT: Unidad Tributaria:**



# Justificación conceptual

# Sobre los deberes jurídicos particulares

- **De la obligación tributaria:**

**La obligación tributaria puede tener o no contenido patrimonial;**

- **Tiene contenido patrimonial cuando existe un sujeto activo que es titular de un derecho subjetivo de crédito tributario, mientras que el sujeto pasivo está obligado a cumplir con un deber jurídico correlativo de contenido patrimonial, que se resume en el pago del tributo;**
- **Esa conexión intersubjetiva entre un derecho y un deber, no existe cuando nos encontramos frente a una obligación tributaria sin contenido patrimonial, pues el sujeto activo no dispone de derecho de crédito tributario alguno, sino que en virtud de la potestad tributaria que detenta, exige al sujeto pasivo el cumplimiento de otras prestaciones, que no consisten en el pago de tributo alguno;**

# Sobre los deberes jurídicos particulares

- Es así como nos encontramos con una importante diferencia entre un deber jurídico particular y un deber jurídico general, pues el primero incide directamente y en concreto sobre el sujeto pasivo en su actuación del derecho, mientras que el segundo debe entenderse como el acoplamiento de la conducta externa del sujeto a la predeterminada en la norma jurídica.
- Siempre en el contexto del principio de causalidad jurídica, que parte de un supuesto normativo general y abstracto al cual se le asocia una consecuencia jurídica, la cual luego hay que subsumir para lograr una relación entre el hecho particular y concreto y el hipotético normativo, produciéndose así una consecuencia jurídica que se traduce en el nacimiento de un derecho y un deber jurídico correlativo, finalizando con la verificación práctica de la realización o no de la consecuencia jurídica producida antes.



# Los deberes jurídicos particulares en materia de ISLR

# Caracterización de los deberes jurídicos particulares

- A los fines de esta presentación utilizamos el siguiente esquema para caracterizar a cada uno de los deberes jurídicos particulares en materia de ISLR:
  - Norma jurídica;
  - Sujetos tributarios pasivos;
  - Caracterización del deber jurídico;
  - Plazo;
  - Consecuencias del incumplimiento;
  - Formato.
- Siendo que en virtud del tiempo de que disponemos para efectuar esta presentación nos dedicaremos a caracterizar cada uno de los deberes jurídicos particulares que consideramos especialmente relevantes en materia de ISLR.

# Agente de retención .

Comprobante por pago o abono en cuenta y comprobante anual:

## Caracterización del deber jurídico:

- **Entregar un comprobante de retención al contribuyente beneficiario del enriquecimiento gravable con este impuesto directo por cada pago o abono en cuenta.**
- **Entregar un comprobante resumen de las retenciones practicadas en el ejercicio fiscal del agente de retención , a cada contribuyente beneficiario con los enriquecimientos gravables abonados o pagados.**

# Agente de retención.

Determinación del porcentaje de retención:

## Caracterización del deber jurídico:

- **Determinar el porcentaje de retención por el contribuyente cuando cumplidos los lapsos previstos en la norma jurídica de carácter sub legal, este último no cumple con su deber de determinar su porcentaje de retención al inicio del ejercicio gravable o cuando se produzca una variación en la información usada para determinar el porcentaje de retención inicial. Se ha discutido en la práctica si el agente de retención debe considerar en la determinación efectuada en nombre del contribuyente, el denominado desgravámen único, pues no requiere comprobación alguna, en tal sentido estamos completamente convencidos que en una interpretación sistemática del RRISLR y mejor aún de la LISLR, se puede concluir que el agente de retención debe efectivamente considerarlo en la determinación del porcentaje de retención, pues éste es de aplicación automática y no requiere de ningún tipo de comprobación por parte del contribuyente**

# Agente de retención.

## Determinación del porcentaje de retención:

### Caracterización del deber jurídico:

- **El agente de retención deberá considerar la rebaja de 10 UT que le corresponde al contribuyente por ser persona natural, más no ningún tipo de rebaja adicional (verbigracia: rebaja por hijos) aún cuando esté completamente informado de su existencia y que constituyen una carga familiar.**
- **Por último, el agente de retención está obligado a informar al contribuyente, lo cual comúnmente se realiza suministrándole copia fotostática del formato usado por el agente de retención para efectuar el cálculo ya sea que lo haga al principio del ejercicio fiscal del contribuyente o cuando se produzca una variación y en cualesquiera de los dos casos el contribuyente no cumpla con su deber jurídico.**

# Agente de retención.

## Enajenación de acciones y fondos de comercio:

### Caracterización del deber jurídico:

- **Consignar ante el Juez, Notario o Registrador Subalterno o Mercantil copia fotostática de la planilla en la que consta que efectuó la retención de ISLR ya sea que se trate de la enajenación de un fondo de comercio o de acciones cotizadas fuera de la bolsa de valores.**

# Agente de retención.

## Relación anual:

### Caracterización del deber jurídico:

- **Informar a la Administración Tributaria sobre las retenciones efectuadas durante su ejercicio fiscal a contribuyentes de este impuesto directo.**
- **En el caso de personas jurídicas o entes económicos que se dediquen a actividades petroleras, mineras y conexas, se requiere además, que presenten al SENIAT una relación con los pagos o abonos en cuenta efectuados por concepto de asistencia técnica y servicios tecnológicos .**



# Agente de retención.

## Sistemas de datos:

### Caracterización del deber jurídico:

- **Conservar los programas, medios magnéticos o similares utilizados en el cumplimiento de sus deberes jurídicos como agente de retención mientras no esté prescrito el tributo.**

# Aplicación de los beneficios previstos en los Convenios para Evitar la Doble Tributación:

## Caracterización del deber jurídico:

- **Obtención de un comprobante emitido por la autoridad del país de residencia del beneficiario de la renta, que demuestre que este último está residenciado fiscalmente en esa jurisdicción. El comprobante así obtenido debe traducirse oficialmente, se entiende al español, y legalizarse.**
- **Por autoridad extranjera debe entenderse la que tiene la competencia atribuida para emitir el comprobante de residencia fiscal, siendo que comúnmente dicha competencia ha sido atribuida a la Administración Tributaria del país de que se trate.**
- **La traducción oficial implica que deben solicitarse los servicios de un intérprete público, así reconocido en Venezuela, para su traducción al castellano.**

# Aplicación de los beneficios previstos en los Convenios para Evitar la Doble Tributación:

## Caracterización del deber jurídico:

- La legalización supone el cumplimiento de lo previsto en la Convención de la Haya del cinco (5) de octubre de 1961 que suprimió la exigencia de legalización de documentos públicos extranjeros, de la cual Venezuela es signataria.
- La forma de legalizar un documento público extranjero se limita entonces a una simple formalidad, que consiste en que los funcionarios diplomáticos o consulares del país en cuyo territorio deba ser presentado el documento, están obligados a:
  - Certificar la autenticidad de la firma;
  - Establecer el carácter con que actuó el signatario del documento y, de corresponder,
  - Establecer la identidad del sello o timbre que lleva el documento.

# Aplicación de los beneficios previstos en los Convenios para Evitar la Doble Tributación:

## Caracterización del deber jurídico:

- **Se requiere así, que los funcionarios diplomáticos o consulares de Venezuela presentes en el país en el cual se encuentre residenciado el beneficiario de la renta, cumplan con la formalidad prevista antes, que supone que una vez verificado los tres aspectos anteriores, de ser procedentes los tres, se incluya una acotación en el propio certificado de residencia fiscal o en una extensión del mismo. A continuación presentamos el modelo de acotación previsto en la Convención en referencia:**

# Aplicación de los beneficios previstos en los Convenios para Evitar la Doble Tributación:

## Caracterización del deber jurídico:

- **Modelo de Acotación.** La acotación tendrá la forma de un cuadrado de 9 centímetros de lado como mínimo.

Apostille. (Convención de La Haya del 5 de Octubre de 1961).

1. País..... El presente documento público.
2. Ha sido firmado por.....
3. Actuando en calidad de .....
4. Lleva el sello timbre de .....Certificado
5. En.....
6. El día .....
7. Por .....
8. Bajo el N.....
9. Sello-Timbre
10. Firma: .....

# Cambio de ejercicio fiscal:

## Caracterización del deber jurídico:

- **Solicitar a la Administración Tributaria su autorización para modificar su ejercicio fiscal en materia de ISLR.**
- **El contribuyente debe dejar transcurrir completamente el plazo del ejercicio fiscal ya iniciado, lo que supone que si cierra su ejercicio fiscal en diciembre y efectúa la solicitud tres meses antes de dicho mes, septiembre, debe dejar que transcurra completamente el plazo del ejercicio que ya se está ejecutando, y una vez obtenida la autorización, supongamos para un ejercicio que estará comprendido entre abril y marzo, tendrá entonces un ejercicio irregular que estará comprendido entre enero y marzo del año siguiente y el regular que se iniciará en abril de ese año y finalizará en marzo del año entrante.**

# Comprobación de la asistencia técnica:

## Caracterización del deber jurídico:

- Disponer de los elementos que permitan comprobar que al contribuyente no le fue posible obtener los mismos servicios contratados a una empresa domiciliada en el exterior, antes indicados, de una persona natural, persona jurídica o ente económico residenciado fiscalmente en Venezuela.
- Nótese que nosotros hemos definido la obligación como de disposición de la información y no de presentación de documento alguno, en el sentido de entrega de documentación sin que medie requerimiento alguno por parte del SENIAT, pues entendemos que lo que se pretende es que el contribuyente disponga de los elementos de comprobación ante una eventual acción de fiscalización o verificación, según sea el caso.

# Comprobación de costo:

## Caracterización del deber jurídico:

- Disponer de los comprobantes que soportan la deducción del costo, siendo necesario al menos que los comprobantes en referencia presenten la siguiente información, en el caso de operaciones con vendedores de bienes o prestadores de servicios residenciados fiscalmente en Venezuela:
  - Registro Único de Información Fiscal (R.I.F.) del vendedor de los bienes.
- En el caso de compras en el exterior no se establece requisito formal alguno en la factura, sino que exista la misma a los fines de comprobar el costo que se pretende imputar.
- Pero nótese que el artículo 92 de la LISLR aplicable a todos los casos previstos en la misma, sea que se trate de costos o gastos de fuente territorial, claramente exige que los comprobantes además del número de Registro de Información Fiscal (RIF) deben incluir los requisitos de **facturación previstos por la Administración Tributaria.**

# Comprobación de costo:

## Caracterización del deber jurídico:

- Vale decir aquí, que antes de la reforma parcial de la LISLR de 1999, sólo se exigía que el comprobante del costo o gasto mostrara el RIF, siendo que como resultado de dicha reforma se incluyó expresamente la referencia a la normativa sobre facturación dictada por la Administración Tributaria, siendo que dado que dicha normativa, aún vigente, era sólo aplicable a los contribuyentes ordinarios del Impuesto al Valor Agregado por disposición expresa de su artículo 1, se mantuvo la exigencia exclusiva y única del RIF hasta que fue efectuada la reforma parcial del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en el 2003, la cual en su artículo 175 dispone lo siguiente:

# Comprobación de costo:

## Caracterización del deber jurídico:

- **“Los contribuyentes y responsables a que se refiere el artículo 7 de la Ley, que emitan facturas u otros documentos equivalentes que autorice la Administración Tributaria, órdenes de entrega o guías de despacho, notas de débito, notas de crédito, soportes o comprobantes, relacionados con la ejecución de operaciones correspondiente (sic) a la actividad del contribuyente, deberán cumplir con las disposiciones vigentes establecidas por la Administración Tributaria sobre Impresión y Emisión de facturas en materia de Impuesto al Valor Agregado y las demás disposiciones que a tal efectos ésta dicte. Los ilícitos formales relacionados con la obligación de emitir y exigir comprobantes serán sancionados de acuerdo a la normativa prevista en el Código Orgánico Tributario.”**

# Comprobación de costo:

## Caracterización del deber jurídico:

- **Aquí quedo definitivamente previsto que la disposición del artículo 92 de la LISLR ahora era exigible para el contribuyente del ISLR, pues además del RIF, tenía que cumplir con las disposiciones de la Resolución 320 y con las disposiciones que en la materia expresamente prevé el artículo 57 de la LIVA, claro está, siempre que se trate de un contribuyente ordinario del Impuesto al Valor Agregado**

# Comprobación del gasto de fuente extraterritorial

## Caracterización del deber jurídico:

- **Disponer de los comprobantes traducidos al castellano que soporten la deducción de los gastos de fuente extraterritorial, siendo necesario al menos que los comprobantes en referencia presenten la siguiente información:**
  - **Nombre del vendedor de los bienes o del prestador del servicio;**
  - **Domicilio del vendedor de los bienes o del prestador del servicio;**
  - **Fecha de la operación;**
  - **Naturaleza de la operación;**
  - **Monto de la operación.**
- **Nótese que a diferencia de lo requerido en el caso del comprobante de residencia fiscal, cuya traducción debe ser oficial, puede efectuarse una traducción libre de los documentos que soportan el **gasto de fuente extraterritorial****

# Comprobación del gasto de fuente extraterritorial

## Caracterización del deber jurídico:

- Consideramos que el deber de traducir los documentos que soportan el gasto extraterritorial al castellano resulta excesiva, pues en el caso de una empresa que disponga de importantes operaciones de fuente extranjera, tendrá que traducir gran cantidad de documentos, lo cual en nuestra opinión resulta además innecesario.
- No consideramos que sea un deber jurídico para el contribuyente asegurarse que los documentos sean emitidos en conformidad con lo previsto en el ordenamiento jurídico tributario de cada jurisdicción extranjera en la que realiza operaciones, pues en nuestra opinión la misma no llega a constituirse como tal por ser de imposible cumplimiento para cualquier tipo de contribuyente, debe existir entonces una presunción de validez del documento, salvo que se compruebe lo contrario, lo cual quedaría a cargo de la Administración

**Tributaria.**

# Contabilidad de jurisdicciones de baja imposición fiscal:

## Caracterización del deber jurídico:

- Disponer de la información contable que sea demostrativa de las operaciones realizadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal
- En nuestra opinión ello supone que el contribuyente podría optar por dos posibles alternativas, una de ellas en la que secciona en su contabilidad todas las operaciones realizadas en la jurisdicción considerada de baja imposición fiscal, y la segunda en la que lleva una contabilidad alterna exclusivamente para este tipo de operaciones, como si se tratara de una sucursal la cual combina con sus estados financieros que no incluyen tales operaciones.

# Declaración informativa de jurisdicciones de baja imposición fiscal

## Caracterización del deber jurídico:

- **Presentar una declaración informativa sobre las inversiones efectuadas durante en el ejercicio o que aún se mantengan en jurisdicciones consideradas como de baja imposición fiscal, respaldada por los estados de cuenta o recibos que permitan comprobar las mismas.**
- **Debe presentarse en conjunto con la declaración definitiva de rentas.**
- **Resulta necesario señalar, que se presenta un inconveniente práctico en este caso en virtud de la categorización de contribuyentes que ha efectuado el SENIAT, pues existe la figura de contribuyentes especiales y la que podemos llamar: contribuyentes no especiales, pues cuando se trata de un contribuyente no especial, debe presentar su declaración ante cualesquiera de los banco nacionales que son agentes de percepción del SENIAT, siendo que estos han adoptado como política no recibir ningún tipo de documento adicional, sino solamente la declaración de rentas así como el pago, si aplica.**

# Dividendo presunto de las sucursales:

## Caracterización del deber jurídico:

- **Probar que reinvertió en Venezuela el excedente entre la renta neta financiera y la renta neta fiscal gravada.**
- **Esto puede comprobarse con el dictamen a ser emitido por los auditores externos en conformidad con la Declaración de Normas Tributarias No. 2 (DNT-2) dictada por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, de la cual valga decir, fuimos co-redactores.**

# Documentación en materia de consorcios:

## Caracterización del deber jurídico:

- **Designar a un representante a efectos fiscales que se encargará de efectuar la determinación de la comunidad o consorcio así como cumplir con las formalidades a que haya lugar, especialmente con su deber de informar a la Administración Tributaria de lo siguiente:**
  - **Manera como se repartieron las utilidades o las pérdidas;**
  - **Identificar a cada una de las partes contratantes con su respectivo número de Registro de Información Fiscal (R.I.F.);**
  - **Indicar el domicilio fiscal de cada uno de los integrantes del consorcio o comunidad.**
- **Tal designación del representante, debe notificarse a la Administración Tributaria.**

# Exhibición de la declaración definitiva de rentas:

## Caracterización del deber jurídico:

- **Exhibir en el lugar más visible del lugar de su domicilio fiscal, el comprobante de haber presentado la declaración de rentas del ejercicio inmediatamente anterior al ejercicio en curso.**
- **Este comprobante no es otro que el formato en el cual se consigna la declaración definitiva de rentas. Vale decir, que aun cuando la norma jurídica precitada no señala si debe estar disponible en original o copia fotostática, la Administración Tributaria ha aceptado pacíficamente que se exhiba una copia fotostática del original, pues evidentemente se corre el riesgo de que el original pueda extraviarse.**

# Gastos de representación:

## Caracterización del deber jurídico:

- Disponer de los comprobantes que soportan cada uno de los gastos de representación que se pretenden imputar en la determinación de la declaración definitiva de rentas del contribuyente que pretende su deducción, así como aquel que en su condición de empleado del mismo, debe considerar como no gravable el ingreso obtenido por este concepto.
- Nótese que en ambos casos, debe demostrarse que tales gastos fueron hechos en beneficio de la empresa pagadora, contribuyente del ISLR que pretende su deducción, y que cumplen con los principios fundamentales para su deducción, esto es, debe tratarse de gastos normales, necesarios, hechos en el país y no imputados al costo efectuados con el fin de producir un enriquecimiento para dicho contribuyente pagador.

# Presentación de la declaración definitiva de rentas en el caso de personas naturales no residentes:

## Caracterización del deber jurídico:

- **Presentar declaración definitiva de rentas por los enriquecimientos de fuente venezolana, siendo que si el contribuyente se encuentra en el país, debe hacerlo a su salida del mismo, mientras que si nunca estuvo en Venezuela, deberá hacerlo en las oficinas del consulado.**

# Frase final

**“NINGUNA CONSIDERACIÓN PERSONAL SE DEBE INTERPONER EN LA REALIZACIÓN DE UN DEBER PÚBLICO”**

**ULYSSES S. GRANT**

**“ME ACOSTE Y SOÑE QUE LA VIDA ERA BELLEZA, CUANDO ME DESPERTÉ ME DI CUENTA QUE LA VIDA ES UN DEBER”**

**ELLEN S. HOOPER**

[www.tlconsultores.com](http://www.tlconsultores.com)

Brito, D'Arrigo, Martínez & Asociados