



ELIMINACIÓN DE EXENCIONES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN REFORMA TRIBUTARIA NOVIEMBRE DE 2014

1. COMENTARIOS GENERALES SOBRE LA REFORMA
2. AFECTACIÓN DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS:
 - ❖ Comentarios varios.
 - ❖ Protección Constitucional.
 - ❖ Algunos aspectos contenidos en Ley Especial de Asociaciones Cooperativas.
3. ELIMINACIÓN NUMERAL 10 ARTÍCULO 14 ANTERIOR LISLR
 - ❖ Entes afectados
 - ❖ Aspectos conceptuales básicos.
4. RECOMENDACIONES Y CONCLUSIONES
5. BIBLIOGRAFÍA

LIC. JESUS ENRIQUE FERNANDEZ PRESILLA

Licenciado en Contaduría Pública Universidad Santa María, Caracas 1977, Magister en Gerencia Tributaria Universidad Dr. Rafael Belloso Chacín (URBE), Maracaibo 2007.

Inicialmente se desarrolló en firmas internacionales de auditoría: Arthur Andersen & Co (Krigier, Morales y Asociados) y Ernest & Young (Pérez Mena & Everts) en las que alcanzó niveles supervisorios, ex socio de las firmas de contadores públicos Polanco, Arévalo, Fernández & Asociados; Araujo, Fernández, Guanipa & Asociados; Fernández, Guanipa & asociados. Actualmente socio ejecutivo de la firma de contadores públicos Fernández, Machín & Asociados.

Secretario de Estudios e Investigaciones de la Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos del Estado Zulia (1994 – 1996); Presidente de la Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos del Estado Zulia (1996 – 1998); Miembro Fundador del Instituto de Desarrollo Profesional del Colegio de Contadores Públicos del Estado Zulia (1998); Miembro del Comité Permanente de Asuntos Tributarios del Colegio de Contadores Públicos del Estado Zulia en varios períodos; Miembro del Comité Permanente de Asuntos Tributarios de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela en varios períodos; Miembro de la Comisión Interamericana de Asuntos Tributarios de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) (1997 – 1999); PROFESOR UNIVERSITARIO EN PREGRADO Y POSTGRADO EN LA UNIVERSIDAD RAFAEL BELLOSO CHACÍN (URBE) EN CONTABILIDAD Y MATERIA TRIBUTARIA (1996 – 1998); Facilitador y Expositor en diversos cursos, seminarios, jornadas, simposios y congresos en materia tributaria, de contabilidad de inflación, principios de contabilidad y auditoría, nacionales y regionales; Autor de los libros “La Reforma Fiscal en Venezuela” 1994; “Los Impuestos en Venezuela. Resumen de Aspectos Principales” 1997, “Reexpresión de Estados Financieros en Venezuela” 2002, “Un Enfoque Práctico Sobre los Ajustes por Inflación en el Impuesto Sobre la Renta en Venezuela, y algunas consideraciones sobre el Impuesto Diferido Contable” 2012; Coautor del libro “La Responsabilidad del Contador Público Venezolano y otras actuaciones profesionales” 2001; Asistente a diversas Jornadas Nacionales de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT); Asistente a Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario en Margarita; Condecorado con la Orden Mérito al Contador Público por la Junta Directiva de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, presidida por el Lic. Reinaldo Navas Bolívar en septiembre de 1998; Condecorado con la Orden Lucas Pacioli, en octubre de 2013, durante el período que la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, estuvo presidida por el Lic. Diego Mendoza.



1. COMENTARIOS GENERALES SOBRE LA REFORMA

El primer comentario que debemos hacer se refiere a la salida a circulación de las Gacetas Oficiales Extraordinarias, aun cuando esta reforma fue anunciada en la Gaceta Oficial N° 40.543 del 18 de noviembre de 2014, no conocemos la fecha exacta en que salieron de la Imprenta Nacional los números extraordinarios que contienen las leyes reformadas, a este respecto, incluimos un comentario de la Dra. María Amparo Grau en artículo de prensa publicado en el Diario El Nacional: "A pesar de que corresponde a la Asamblea hacer las leyes y que el artículo 203 prevé la posibilidad excepcional de habilitar al Presidente para que lo haga por decreto, de acuerdo con un marco específico. Estas normas fueron violadas cuando la Asamblea realizó una delegación general ilimitada, y por el Presidente cuando se violentó el plazo de la habilitación al aparecer la mayoría de los decretos en gacetas predatadas después del 19 de noviembre de 2014, fecha en la que expiró el plazo".

Igualmente, Fraga Pittaluga menciona en su obra Principios Constitucionales de la Tributación – Jurisprudencia (Caracas 2006) que en su opinión, cuando se permite al Poder Ejecutivo dictar, reformar o derogar leyes tributarias por la vía habilitante, se violenta el principio de la legalidad y reserva legal, sobre todo estando en juego dos derechos humanos fundamentales tales como la propiedad y la libertad. Asumiendo que el poder tributario no es un poder inherente al estado, sino un poder derivado del consentimiento dado por el pueblo a través del pacto constitucional en la admisión de su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, haciéndose cuesta arriba admitir que un poder distinto del legislativo, pueda satisfacer el principio de la reserva legal tributaria, porque sólo a través del cuerpo legislativo pueden los ciudadanos intervenir, aunque sea indirectamente, en la creación y aplicación de los tributos. Continúa Fraga Pittaluga exponiendo que una adecuada relación jurídica tributaria debe suponer que la Ley está por encima tanto del ente estatal gestor del tributo como del contribuyente, no existiendo relación de poder sino una relación obligacional de derecho público sometida en forma absoluta e incondicional al imperio de la Ley. Sí el ente gestor del tributo y el que lo crea coinciden la relación de igualdad entre la Administración Tributaria y los contribuyentes podría convertirse en un fraude, pudiendo degenerar en las siguientes patologías:

- El ente gestor del tributo diseñaría la Ley según sus particulares intereses, los cuales, a veces, están divorciados del interés público y en muchas ocasiones se concentran en la consecución de una meta fiscalista de recaudación a ultranza, porque el poder administrador necesite balancear un presupuesto deficitario, en mérito del gasto público improductivo, echando mano para ello del incremento exagerado de los tributos.
- El desarrollo de los derechos y garantías de los ciudadanos frente a los abusos del ente gestor, no suele ser por definición la preocupación principal de quienes elaboran los decretos-leyes correspondientes. Por el contrario, el fortalecimiento exagerado y rayano en la inconstitucionalidad, de las potestades y competencias del ente gestor es uno de los cometidos de estos decretos-leyes, todo lo cual crea el campo propicio para el despotismo fiscal. Similares opiniones tienen otros eminentes tributaristas tales como Leonardo Palacios, Gabriel Ruan Santos y Jesús Aranaga entre otros.



Fernández Machin & Asociados

Contadores Públicos - Asesores Gerenciales
R.I.F. J-31368152-0

Personalmente pensamos que se perdió una oportunidad única de hacer una verdadera y profunda reforma. Consideramos, al igual que muchos excelentes profesionales dedicados al área tributaria que esta reforma solo persigue fines puramente recaudatorios, sacrificando derechos básicos de los contribuyentes que a fin de cuentas somos los que llevamos en nuestros hombros la carga de los tributos.

Derechos que en nuestra opinión se vulneran con la exageración de sanciones pecuniarias, exacerbación de cierres (irrespetando el debido proceso, el derecho a la defensa y la presunción de inocencia, entre otras garantías constitucionales) y aumento de sanciones penales.

Adicionalmente, a diferencia de recientes reformas tributarias efectuadas en Colombia y Chile, solamente por mencionar a dos países latinoamericanos, la reforma fue inconsulta, no se hizo participar, tal y como lo establece la Carta Magna cuando se refiere a la democracia participativa, a la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT) la cual pudo realizar aportes invalorable, tampoco tuvo participación el Gremio de Contadores Públicos a través de los Comités Permanentes de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) y de los Colegios Federados, y muchos otros Gremios Profesionales y Empresariales que hubiesen podido aportar mucho de sus conocimientos y experiencias buscando consensos para lograr lo que debiera ser el norte de un eficiente y adecuado sistema tributario, **LOGRAR EL MÁXIMO CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO DE LOS DEBERES TRIBUTARIOS DE LOS CIUDADANOS.**

2. AFECTACIÓN DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS:

El Decreto Ley N° 1.435 de fecha 17/11/2014, publicado en G.O. extraordinaria N° 6.152 del 18/11/2014 reformó la Ley de Impuesto sobre la Renta publicada en G.O. N° 38.628 del 16/02/2007.

En cuanto a la exención a las Sociedades Cooperativas el numeral 11 del art. 14 de la anterior Ley indicaba "Están exentos de impuesto:... 11. Las instituciones de ahorro y previsión social, los fondos de ahorros, de pensiones y de retiro por los enriquecimientos que obtengan en el desempeño de las actividades que les son propias. Igualmente, las sociedades cooperativas cuando operen bajo las condiciones generales fijadas por el Ejecutivo Nacional."

La nueva Ley suprimió el numeral 10 de la anterior y el 11 pasó a ser el 10 redactado en los términos siguientes: "Las instituciones de ahorro y previsión social, los fondos de ahorros, de pensiones y de retiro por los enriquecimientos que obtengan en el desempeño de las actividades que les son propias.", como se observa se eliminó la mención a las sociedades cooperativas.

Consideramos, y así lo hemos mencionado en Foros sobre la Reforma Tributaria dictados en Maracaibo y Punto Fijo que la eliminación de la exención se produce por múltiples fraudes a la Ley, con la creación de nuevas Cooperativas que en su mayoría representaban a empresas disfrazadas de tales para obtener beneficios de contratación y beneficios fiscales. No hemos cambiado en mucho esta creencia, sin



Fernández Machin & Asociados

Contadores Públicos - Asesores Gerenciales
R.I.F. J-31368152-0

embargo, profundizando a raíz de compartir conocimientos con otro expositor en el Foro realizado en Punto Fijo, el Lic. Gilberto Martínez – Especialista y Mcs en Gerencia Tributaria y Profesor Universitario en Materia Tributaria, hemos llegado a la conclusión que la incapacidad del estado en regular a las Sociedades Cooperativas para que no exista simulación y engaño (incumplimiento del art. 141 CRBV) no debe afectar a las verdaderas Cooperativas que tienen mucho tiempo operando, cumpliendo su rol cooperativista, poseen gran cantidad de asociados, y además, tienen protección constitucional como se puede observar a continuación y consideraciones especiales en materia tributaria en su Ley especial.

Protección Constitucional (CRBV):

Artículo 70. Son medios de participación y protagonismo del pueblo en ejercicio de su soberanía, en lo político: la elección de cargos públicos, el referendo, la consulta popular, la revocatoria del mandato, las iniciativas legislativa, constitucional y constituyente, el cabildo abierto y la asamblea de ciudadanos y ciudadanas cuyas decisiones serán de carácter vinculante, entre otros; y en lo social y económico, las instancias de atención ciudadana, la autogestión, la cogestión, las cooperativas en todas sus formas incluyendo las de carácter financiero, las cajas de ahorro, la empresa comunitaria y demás formas asociativas guiadas por los valores de la mutua cooperación y la solidaridad.

La ley establecerá las condiciones para el efectivo funcionamiento de los medios de participación previstos en este artículo.

Artículo 118. Se reconoce el derecho de los trabajadores y trabajadoras, así como de la comunidad para desarrollar asociaciones de carácter social y participativo, como las cooperativas, cajas de ahorro, mutuales y otras formas asociativas. Estas asociaciones podrán desarrollar cualquier tipo de actividad económica, de conformidad con la ley. La ley reconocerá las especificidades de estas organizaciones, en especial, las relativas al acto cooperativo, al trabajo asociado y su carácter generador de beneficios colectivos.

El estado promoverá y protegerá estas asociaciones destinadas a mejorar la economía popular y alternativa.

Artículo 184. La ley creará mecanismos abiertos y flexibles para que los Estados y los Municipios descentralicen y transfieran a las comunidades y grupos vecinales organizados los servicios que éstos gestionen previa demostración de su capacidad para prestarlos, promoviendo:

1. La transferencia de servicios en materia de salud, educación, vivienda, deporte, cultura, programas sociales, ambiente, mantenimiento de áreas industriales, mantenimiento y conservación de áreas urbanas, prevención y protección vecinal, construcción de obras y prestación de servicios públicos. A tal efecto, podrán establecer convenios cuyos contenidos estarán orientados por los principios de interdependencia, coordinación, cooperación y corresponsabilidad.
2. La participación de las comunidades y de ciudadanos o ciudadanas, a través de las asociaciones vecinales y organizaciones no gubernamentales, en la formulación de propuestas de inversión ante las autoridades estatales y municipales encargadas de la elaboración de los respectivos planes de



Fernández Machin & Asociados

Contadores Públicos - Asesores Gerenciales
R.I.F. J-31368152-0

- inversión, así como en la ejecución, evaluación y control de obras, programas sociales y servicios públicos en su jurisdicción.
3. La participación en los procesos económicos estimulando las expresiones de la economía social, tales como cooperativas, cajas de ahorro, mutuales y otras formas asociativas.
 4. La participación de los trabajadores y trabajadoras y comunidades en la gestión de las empresas públicas mediante mecanismos autogestionarios y cogestionarios.
 5. La creación de organizaciones, cooperativas y empresas comunales de servicios, como fuentes generadoras de empleo y de bienestar social, propendiendo a su permanencia mediante el diseño de políticas en las cuales aquellas tengan participación.
 6. La creación de nuevos sujetos de descentralización a nivel de las parroquias, las comunidades, los barrios y las vecindades a los fines de garantizar el principio de la corresponsabilidad en la gestión pública de los gobiernos locales y estadales y desarrollar procesos autogestionarios y cogestionarios en la administración y control de los servicios públicos estadales y municipales.
 7. La participación de las comunidades en actividades de acercamiento a los establecimientos penales y de vinculación de éstos con la población.

Artículo 308. El Estado protegerá y promoverá la pequeña y mediana industria, las cooperativas, las cajas de ahorro, así como también la empresa familiar, la microempresa y cualquier otra forma de asociación comunitaria para el trabajo, el ahorro y el consumo, bajo régimen de propiedad colectiva, con el fin de fortalecer el desarrollo económico del país, sustentándolo en la iniciativa popular. Se asegurará la capacitación, la asistencia técnica y el financiamiento oportuno.

Ley Especial de Asociaciones Cooperativas

Artículo 89. El Estado, mediante los organismos competentes, realizará la promoción de las cooperativas por medio de los siguientes mecanismos:

1. El apoyo a los planes de desarrollo que las cooperativas y organismos de integración elaboren y presenten.
2. El establecimiento de sistemas de formación y capacitación y de prácticas cooperativas, en todos los niveles y expresiones del sistema educativo nacional, público y privado, así como en los centros de trabajo, y en las expresiones organizativas de la sociedad, como soporte para la promoción de la cultura, de la participación responsable y de la solidaridad.
3. El reconocimiento y la acreditación de la acción educativa que realicen las cooperativas y en especial las cooperativas de carácter educativo, cuando se cumplan los requisitos de la normativa que regula la materia.
4. El estímulo a todas las expresiones de la Economía Social y Participativa, particularmente las cooperativas.
5. El impulso a la participación de los trabajadores y la comunidad en la gestión de las empresas públicas y privadas, mediante fórmulas cooperativas, autogestionarias o cogestionarias.
6. La difusión amplia, por los diferentes medios de comunicación, de experiencias nacionales e internacionales de organización de la población, para enfrentar la



Fernández Machin & Asociados

Contadores Públicos - Asesores Gerenciales
R.I.F. J-31368152-0

- solución de sus problemas, mediante cooperativas y otras empresas asociativas.
7. La realización de compras de bienes y servicios, con preferencia a las cooperativas.
 8. El establecimiento de preferencias en las concesiones que el Estado otorgue para actividades productivas y de servicios que realicen las cooperativas.
 9. El establecimiento de condiciones legales, sociales y económicas que faciliten el desarrollo y fortalecimiento de los sistemas financieros propios de las cooperativas.
 10. El fortalecimiento de los fondos que los entes financieros del sector público y privado destinen al financiamiento cooperativo y el establecimiento de condiciones preferenciales en el otorgamiento de todo tipo de financiamiento.
 11. La exención de impuestos nacionales directos, tasas, contribuciones especiales y derechos registrales, en los términos previstos en la ley de la materia y en las disposiciones reglamentarias de la presente Ley.
 12. En igualdad de condiciones, las cooperativas serán preferidas por los institutos financieros y crediticios del Estado; de igual manera se preferirá a las cooperativas en la adquisición y prestación de bienes y servicios por parte de los entes públicos.
 13. El fortalecimiento de los sistemas y mecanismos de protección social que desarrollen el Sector Cooperativo y las cooperativas.

Los estados y municipios, con el fin de contribuir con la promoción y protección que de las cooperativas hace el Estado, y, en consideración del carácter generador de beneficios colectivos de estas asociaciones, en sus leyes y ordenanzas, establecerán disposiciones para promover y proteger a las cooperativas en coherencia con lo establecido en esta Ley.

Se está planteando un movimiento para solicitar la nulidad de la eliminación de esta exención de ISLR, consideramos que debería prosperar y en todo caso, la Superintendencia de Cooperativas (SUNACOO) y el SENIAT deberían mejorar sus controles y fiscalizaciones para evitar el fraude.

Mientras opere esta eliminación de la exención, aparte de las propias Cooperativas, se verán afectados todas aquellas personas jurídicas que mantienen relaciones con Cooperativas en cuanto a facturación de IVA por parte de Cooperativas, y retenciones de IVA y de ISLR a las mencionadas Cooperativas en los casos aplicables. Igualmente, deberán evaluarse en las Cooperativas como Sociedad Civil la aplicación de ISLR en cabeza de los socios y el tratamiento fiscal de los apartados obligatorios para fondos de emergencia, de protección social y de educación, asimismo, deberá evaluarse la gravabilidad de los anticipos societarios los cuales de acuerdo a la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas no constituyen salario.



3. ELIMINACIÓN NUMERAL 10 ARTÍCULO 14 ANTERIOR LISLR

El numeral 10 del artículo 14 de la Ley reformada fue suprimido totalmente y establecía lo siguiente: "Están exentos de impuesto:...10. Las instituciones dedicadas exclusivamente a actividades religiosas, artísticas, científicas de conservación, defensa y mejoramiento del ambiente, tecnológicas, culturales, deportivas y las asociaciones profesionales o gremiales, siempre que no persigan fines de lucro, por los enriquecimientos obtenidos como medios para lograr sus fines, que en ningún caso distribuyan ganancias, beneficios de cualquier índole o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros de cualquier naturaleza y que sólo realicen pagos normales y necesarios para el desarrollo de las actividades que les son propias.

Igualmente, y bajo las mismas condiciones, las instituciones universitarias y las educacionales, por los enriquecimientos obtenidos cuando presten sus servicios dentro de las condiciones generales fijadas por el Ejecutivo Nacional".

Consideramos, que esta reforma se produce también por circunstancias similares a lo planteado para la Sociedades Cooperativas, fraudes a la ley por existencia de Fundaciones y Asociaciones Civiles que violentando sus estatutos han generado enriquecimiento para los asociados y promotores, y no son adecuadamente supervisadas, lo cual representa igualmente violación del artículo 141 Constitucional.

Sin embargo a continuación hacemos un análisis más profundo de la situación planteada:

- En primer lugar, hay que indicar que se mantiene vigente la exención establecida en el numeral 3 del artículo 14 de la anterior Ley y en la Ley reformada, que establece lo siguiente: "Están exentos de impuesto:...3. Las instituciones benéficas y de asistencia social, siempre que sus enriquecimientos se hayan obtenido como medio para lograr los fines antes señalados; que en ningún caso, distribuyan ganancias, beneficios de cualquier naturaleza o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros y que no realicen pagos a título de reparto de utilidades o de su patrimonio."

Ese mismo artículo 14, incluye un párrafo único que indica: "Los beneficiarios de la exención prevista en el numeral 3 de este artículo, deberán justificar ante la Administración Tributaria que reúnen las condiciones para el disfrute de la exención, en la forma que establezca el Reglamento. En cada caso, la Administración Tributaria otorgará la calificación y registro de la exención correspondiente."

El Reglamento de la LISLR de 2003 (aún vigente) indica lo siguiente

"Artículo 17. A los solos fines de la Ley se entenderá por:

- a) Instituciones benéficas, las que sin fines de lucro tengan por objeto prestar servicios médicos, docentes o suministrar alimentos, vestidos o albergues a los desvalidos, o suministrar fondos para los mismos objetivos, en el país.
- b) Instituciones de asistencia social, las que sin fines de lucro, tengan por objeto realizar actividades en el país dirigidas ala prevención o disminución de



enfermedades, la miseria, el vicio y otros males sociales, al igual que las que se dediquen a la protección de los derechos humanos o a suministrar fondos para estos mismos fines.

Parágrafo Primero. Las instituciones a que hacen referencia los numerales 3 y 10 del artículo 14 de la Ley, deberán demostrar su carácter de tales ante la Administración Tributaria, y al efecto dirigir a ésta una representación acompañada de copia de su acta constitutiva, reglamento interno, estatutos y de cualquier otro documento similar.

Parágrafo Segundo. A los efectos de verificar si las instituciones a que hacen referencia los numerales 3 y 10 del artículo 14 de la Ley cumplen los fines que le son propios, éstas serán objeto de fiscalización y quedan obligadas a cumplir con los deberes y obligaciones formales previstos en las leyes y demás reglamentos, e informar a la Administración Tributaria, cualquier modificación que efectúen al acta constitutiva, estatutos y demás reglamentos o documentos inherentes a su constitución y funcionamiento.

Parágrafo Tercero. Las instituciones a que hacen referencia los numerales 3 y 10 del artículo 14 de la Ley llevarán y tendrán siempre a disposición de los funcionarios fiscales los libros de contabilidad y registros donde aparezcan sus operaciones, así como los comprobantes correspondientes."

Recomendamos actualizar los certificados de exención ante la Administración Tributaria.

Hemos observado que generalmente al tener la exención de ISLR las instituciones benéficas y de asistencia social y las que se incluían en el numeral 10 de la anterior Ley, no prestaban atención a llevar de manera adecuada su contabilidad, lo cual en nuestra opinión, es un gran error, ya que el peso de la prueba recae sobre el sujeto pasivo y en muchos casos, no pueden demostrar las condiciones para su exención a ese respecto, en un artículo, denominado "Importancia de la Contabilidad" escrito por mi persona en septiembre de 2014 hago las siguientes acotaciones: "La Abogado Mery Bóveda en su artículo "Tratamiento Fiscal de las Instituciones sin Fines de Lucro", Revista de Derecho Público N° 38, 1989, páginas 26 al 33, hace un análisis muy completo sobre la obligación de las entidades exentas de llevar contabilidad, el cual es muy pertinente a pesar de las modificaciones ocurridas en las diversas Leyes Tributarias desde esa fecha.

De igual manera, consideramos que en lo relativo a las Sociedades Civiles (Con o sin fines de lucro), si hay obligación de llevar contabilidad, por interpretación nuestra del contenido de los artículos 1662, 1663 y 1664 del Código Civil, aparte de las normas que establecen la rendición de cuentas establecidas en el Código de Procedimiento Civil, además de la supervisión de las Fundaciones sin fines de lucro por parte del Estado establecida en el artículo 21 del referido Código Civil. No concebimos la mencionada rendición de cuentas sin la existencia de una adecuada contabilidad. Dejamos a salvo las sociedades civiles que se constituyen como sociedades mercantiles las cuales se regirán por las disposiciones del Código



de Comercio, tal y como lo indican el artículo 1651 del Código Civil y el artículo 200 del Código de Comercio."

A raíz de la reforma, se ha generado una matriz de opinión sobre los efectos de la eliminación de la exención que se establecía en el artículo 14 numeral 10 de la Ley anterior, consideramos que antes de prender las alarmas deben en primer lugar, actualizar las contabilidades y adecuar sus códigos contables a las operaciones reales de la institución que se trate, asimismo, recomendamos revisar los estatutos y adecuarlos de ser necesario.

Entes afectados: De la lectura del numeral suprimido, podemos extraer lo siguiente: instituciones dedicadas exclusivamente a actividades religiosas, artísticas, científicas de conservación, defensa y mejoramiento del ambiente, tecnológicas, culturales, deportivas y las asociaciones profesionales o gremiales, siempre que no persigan fines de lucro. En principio debemos asumir que deben ser privadas ya que de ser públicas, tendrían la exención establecida en el numeral 1 del artículo 14 de la LISLR.

Mencionando también el hecho que la Constitución establece también protección expresa a las actividades culturales y deportivas, además de los deberes del estado en materia de educación y salud, debemos considerar en cada caso en particular hacer un análisis exhaustivo de la actividad a la cual se dedica realmente cada institución y a la fuente de sus recursos, por ejemplo: los recursos que se obtengan por donaciones y/o subvenciones del mismo estado están exentos de ISLR (por estar gravados por la Ley sobre Sucesiones, Donaciones y Demás ramos Conexos) de conformidad con el numeral 7 del art. 14 de LISLR que indica: "Están exento de impuesto: ...7 Los donatarios, herederos y legatarios, por las donaciones, herencias y legados que perciban", entendiéndose por donaciones lo que establece el Código Civil a ese respecto. Las donaciones para entidades que se dediquen a las actividades indicadas en el Decreto 2001 publicado en G.O. N° 36.287 del 09/09/97, y que se mantengan sin fines de lucro, están exoneradas del impuesto establecido en la Ley sobre Sucesiones, Donaciones y Demás ramos Conexos. Estas instituciones podrían tener también otros enriquecimientos distintos a donaciones y/o subvenciones y entonces tendrían que considerar prorratear costos y egresos comunes. Similar situación se presenta con las entidades educacionales privadas.

En cuanto a las asociaciones laborales (sindicatos), gremiales y profesionales, los cuales representan entes privados de derecho público, como lo menciona Allan Brewer Carías en trabajo denominado "Las Formas de la Actividad Administrativa", presentado en las Segunda Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo realizadas en Caracas en 1996, y de manera análoga a los clubes sociales y a los condominios residenciales y comerciales podría considerarse que las cuotas de mantenimiento son reembolsos de gastos y en ningún caso significan enriquecimientos desde el punto de vista del principio constitucional tributario que se refiere a la capacidad contributiva y/o capacidad económica, sin embargo, sería materia de consultas a la Administración Tributaria.



4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

- En cuanto a las Sociedades Cooperativas, recomendamos actualicen su información ante SUNACOOB, obtengan su correspondiente certificado de cumplimiento y se plieguen a la solicitud de nulidad que seguramente interpondrán grupos de Cooperativas.
- En cuanto a las instituciones que estaban en el suprimido numeral 10 del art. 14 de LISLR anterior, consideramos que al eliminárseles la exención absoluta tendrán que cumplir con el deber formal de declarar rentas, aun cuando en muchos casos no se genere impuesto a pagar, por supuesto, partiendo de un adecuada contabilidad.

5. BIBLIOGRAFÍA

Constitución República Bolivariana de Venezuela 1999 con enmienda N° 1, publicada en G.O extraordinaria N° 5.908 19/02/2009.

Ley de Impuesto Sobre la Renta 2007, publicada G.O. N° 38.628 16/02/2007.

Ley de Impuesto Sobre la Renta 2014, Decreto N° 1.435, publicado G.O. extraordinaria N° 6.152 18/11/2014.

Reglamento de Ley de Impuesto Sobre la Renta 2003, Decreto N° 2.507 11/07/2003, publicado G.O. extraordinaria N° 5.662 24/09/2003.

Ley de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y Ramos Conexos, Decreto N° 360 05/10/1999, publicado G.O. extraordinaria N° 5.391 22/10/1999.

Ley Especial de Asociaciones Cooperativas, Decreto 1.440 30/08/2001, publicado G.O. 37.285 18/09/2001

ARANAGA, JESUS GERARDO, Artículos varios y presentaciones en eventos.



BOVEDA, MERY: "Tratamiento Fiscal de las Instituciones sin Fines de Lucro", páginas 26 al 33, Revista de Derecho Público N° 38, 1989,

BREWER CARIAS, ALLAN RANDOLPH: "Las Formas de la Actividad Administrativa", trabajo presentado en las Segunda Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo realizadas en Caracas en 1996

COLMENARES MARTINEZ, JORGE: "Régimen Legal de las Personas Jurídicas sin Fines de Lucro", Vadell Hermanos, Caracas Marzo 2001.

COLMENARES ZULETA, JUAN CARLOS: "Temas de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos", LizcaLibros, Caracas Febrero 2011.

FRAGA PITTALUGA, LUIS: "Principios Constitucionales de la Tributación, Jurisprudencia", Fraga Sánchez & Asociados, Caracas 2006.

GRAU, MARÍA AMPARO: Artículos varios de opinión en Prensa Venezolana.

MARTINEZ, GILBERTO: Presentación sobre Cooperativas e ISLR e IVA en Foro efectuado en Marzo 2015 Colegio de Contadores Públicos del Estado Falcón.

PALACIOS MARQUEZ, LEONARDO: Artículos varios de opinión en Prensa Venezolana.

RUAN SANTOS, GABRIEL: Artículos varios de opinión en Prensa Venezolana.