



*Fernández Machin & Asociados*  
Contadores Públicos - Asesores Gerenciales  
R.I.F. J-31368152-0

## **RESUMEN DE ASPECTOS PRINCIPALES SOBRE SUJETOS PASIVOS ESPECIALES (CONTRIBUYENTES ESPECIALES)**

### **ANTECEDENTES HISTÓRICOS:**

Su creación en la normativa legal venezolana se inicia con el Decreto N° 0863 de fecha 27 de septiembre de 1995, publicado en la Gaceta Oficial N° 35.816 del 13 de octubre de 1995 denominado “**REGLAMENTO SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES Y PAGO DE TRIBUTOS PARA DETERMINADOS SUJETOS PASIVOS CON SIMILARES CARACTERÍSTICAS**”, promulgado por el Presidente de la Republica en aquel momento, el Dr. Rafael Caldera, Decreto que aún está vigente y que a continuación transcribimos:

**Artículo 1.** Cuando el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria, mediante providencia administrativa, califique a determinados grupos de sujetos pasivos con características similares **deberá notificar en forma expresa de tal condición, los que quedarán sujetos a partir de la fecha que se señale en la respectiva notificación a las normas contenidas en el presente Reglamento sobre el cumplimiento de deberes formales y pago de tributos.**

**Artículo 2.** Los sujetos pasivos calificados como especiales deberán presentar sus declaraciones ante la oficina o dependencia de la Administración Tributaria de la Jurisdicción de su domicilio fiscal a la cual le haya sido atribuida la competencia. Para tales efectos, en la notificación que se les haga en su condición de contribuyente especial, deberá indicarse, en forma expresa, la dirección de la oficina o dependencia en la cual les corresponda cumplir con sus obligaciones tributarias y las formas o modalidades establecidas para ese fin.

Los sujetos pasivos calificados como especiales que posean más de un establecimiento donde realicen operaciones estarán obligados a presentar sus declaraciones y efectuar el pago de sus tributos en la oficina o dependencia de la Administración Tributaria ubicada en jurisdicción del domicilio fiscal de su respectiva oficina principal.

**Artículo 3.** Las declaraciones y pagos de los sujetos pasivos calificados como especiales relativas al Impuesto sobre la Renta, al



*Fernández Machin & Asociados*  
Contadores Públicos - Asesores Gerenciales  
R.I.F. J-31368152-0

Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor (**cambiada por IVA**) y al Impuesto a los Activos Empresariales (**derogada**) deberán ser presentadas y efectuados los pagos respectivos, en las fechas y conforme a las condiciones establecidas por la Administración Tributaria mediante providencia administrativa. (**calendarios especiales**)

**Artículo 4.** Los impuestos a la producción nacional establecidos en la Ley de Impuesto sobre Alcohol y Especies Alcohólicas y en la Ley de Impuesto sobre Cigarrillos y Manufacturas de Tabaco, se declararán y pagarán en la jurisdicción donde se encuentren ubicadas las fábricas o plantas productoras de dichas especies, en los términos establecidos en las normas legales respectivas. Los que se causen con ocasión de su importación se declararán y pagarán en la jurisdicción de la aduana correspondiente.

**Artículo 5.** El Ministerio de hacienda podrá celebrar convenios con instituciones bancarias o financieras para la recaudación de tributos de los sujetos pasivos calificados, cuando así se justifique.

**Artículo 6.** Las disposiciones contenidas en este Reglamento serán igualmente aplicables a los Institutos Autónomos y demás entes descentralizados de la República, de los Estados y de los Municipios, a los fines de la declaración y pago de los impuestos retenidos o percibidos, en su condición de agentes de retención o percepción de tributos.

**Artículo 7.** Este Reglamento se aplicará desde el momento mismo de entrada en vigencia, aún en los procesos que se hallaren en curso.

Posteriormente, se han emitido y modificado varias Providencias sobre Sujetos Pasivos Especiales (**SPE**), pudiendo mencionar a la N° 0296, publicada en la Gaceta Oficial N° 37.970 del 30 de junio de 2004 y vigente a partir del 1° de julio de 2004, y N° 0685 de fecha 6 de noviembre de 2006, publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 38.622 del 8 de febrero del 2007, la cual fue derogada por la actual norma vigente al respecto, **N° SNAT/2023/00005 de fecha 14 de febrero de 2023, publicada en la Gaceta Oficial N° 42.588 del 14 de marzo de 2023**, la cual anexamos y analizaremos en esta presentación:



*Fernández Machin & Asociados*  
Contadores Públicos - Asesores Gerenciales  
R.I.F. J-31368152-0

El cambio más significativo, es la sustitución de la Unidad Tributaria (**U.T.**) como unidad de medida para cuantificar el monto mínimo a partir del cual se puede efectuar la designación de **SPE**. A partir de esta reforma, la cuantificación se hará en función del tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor (**TCMV**) publicada por el Banco Central de Venezuela.

(Si bien de conformidad con la página web del Banco Central de Venezuela la moneda de mayor valor es el dinar jordano y existe una sentencia que establece que la moneda de mayor valor es la libra esterlina, el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), al aplicar la normativa, normalmente utiliza el tipo de cambio del euro).

#### **QUIENES PODRAN SER CALIFICADOS COMO SPE EN LAS GERENCIAS REGIONALES DE TRIBUTOS INTERNOS Y SECTORES DE TRIBUTOS INTERNOS DE SU DOMICILIO FISCAL (EXCEPTO REGION CAPITAL)**

<b>TIPO DE CONTRIBUYENTE</b>	<b>INGRESOS BRUTOS ANUALES ULTIMA DECLARACION RENTAS</b>	<b>INGRESOS BRUTOS MENSUALES ALGUNAS 6 ULTIMAS DECL IVA</b>
<b>2a)</b> Personas naturales	7.500 TCMV	625 TCMV
<b>2b)</b> Personas Jurídicas	30.000 TCMV	2.500 TCMV

Igualmente, podrán ser calificados como especiales las personas naturales que laboren exclusivamente bajo relación de dependencia y hayan obtenido enriquecimientos netos iguales o superiores a siete mil quinientas (7.500) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela, conforme a lo señalado en su última declaración del impuesto sobre la renta presentada.

**2c)** Los entes públicos nacionales, estatales y municipales, los institutos autónomos y demás entes descentralizados de la República, de los Estados y de los Municipios, con domicilio distinto de la Región Capital que actúen exclusivamente en calidad de agentes de retención o percepción de tributos.

A efectos de establecer los montos de ingresos brutos, ventas, prestación de servicios o enriquecimientos netos a los que se refieren los literales a) y b) del presente artículo, privará, de ser el caso, la estimación efectuada por la Administración Tributaria a partir de los



*Fernández Machin & Asociados*  
Contadores Públicos - Asesores Gerenciales  
R.I.F. J-31368152-0

procedimientos de verificación, fiscalización y determinación, así como la información obtenida por la Administración Tributaria de terceros con los que el sujeto pasivo especial guarde relación.

### **QUIENES PODRAN SER CALIFICADOS COMO SPE EN LAS GERENCIA REGIONAL DE TRIBUTOS INTERNOS DE LA REGION CAPITAL**

<b>TIPO DE CONTRIBUYENTE</b>	<b>INGRESOS BRUTOS ANUALES ULTIMA DECLARACION RENTAS</b>	<b>INGRESOS BRUTOS MENSUALES ALGUNAS 6 ULTIMAS DECL IVA</b>
<b>3a) Personas naturales</b>	15.000 TCMV	1.250 TCMV
<b>3b) Personas Jurídicas</b>	120.000 TCMV	10.000 TCMV

Igualmente, podrán ser calificados como especiales las personas naturales que laboren exclusivamente bajo relación de dependencia y hayan obtenido enriquecimientos netos iguales o superiores a quince mil (15.000) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela, conforme a lo señalado en su última declaración del impuesto sobre la renta presentada.

**3c)** Los entes públicos nacionales, estatales y municipales, los institutos autónomos y demás entes descentralizados de la República, de los Estados y de los Municipios que actúen exclusivamente en calidad de agentes de retención o percepción de tributos.

**3d)** Las personas naturales o jurídicas que fueren socios, directores, gerentes, administradores o representantes de sociedades y demás entes calificados como sujetos pasivos especiales por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital, con independencia del monto anual de ingresos brutos o volúmenes anuales de ventas o prestaciones de servicios y no obstante la denominación que se hubiera otorgado en los estatutos o actas de los entes calificados con [como] sujetos pasivos especiales.



*Fernández Machin & Asociados*  
Contadores Públicos - Asesores Gerenciales  
R.I.F. J-31368152-0

A efectos de establecer los montos e ingresos brutos, ventas, prestación de servicios o enriquecimientos netos a los que se refieren los literales a y b del presente artículo, privará, de ser el caso, la estimación efectuada por la Administración Tributaria a partir de los procedimientos de verificación, fiscalización y determinación, así como la información obtenida por la Administración Tributaria de terceros con los que el sujeto pasivo especial guarde relación.

**QUIENES PODRAN SER CALIFICADOS COMO SPE EN LAS GERENCIA REGIONAL DE TRIBUTOS INTERNOS DE LA REGION CAPITAL, INDEPENDIENTEMENTE DEL LUGAR DE UBICACIÓN DE SU DOMICILIO FISCAL**

- 4a)** Los dedicados a las actividades primarias, industriales y de transporte de hidrocarburos, o a la comercialización de hidrocarburos y sus derivados para su exportación; los que en virtud de la transición de los Convenios Operativos a empresas mixtas, hayan asumido las operaciones de los campos petroleros; y los constituidos en empresas mixtas que se creen de conformidad con lo previsto en la Ley Orgánica de Hidrocarburos;
- 4b)** Los accionistas de las empresas mixtas que se dediquen a las actividades primarias, industriales y de transporte de hidrocarburos o a la comercialización de hidrocarburos y sus derivados para su exportación;
- 4c)** Los que realicen operaciones en materia de hidrocarburos o actividades conexas en virtud de Convenios Operativos, de Exploración y Explotación a Riesgo bajo el Esquema de Ganancias Compartidas o de Asociaciones Estratégicas, celebrados conforme a lo dispuesto en la Ley que Reserva al Estado la Industria y el Comercio de Hidrocarburos;
- 4d)** Los que en razón de su actividad se constituyan en los principales proveedores, contratistas y prestadores de servicios, de los sujetos mencionados en los literales a), b) y c) de este artículo;
- 4e)** Los que se constituyan en tenedores de acciones de los sujetos mencionados en los literales a) y c) de este artículo;
- 4f)** Los que realicen operaciones de exploración, explotación, procesamiento, industrialización, transporte, distribución y comercio interno o externo de gas natural;



*Fernández Machin & Asociados*  
Contadores Públicos - Asesores Gerenciales  
R.I.F. J-31368152-0

**4g)** Los dedicados a actividades de explotación de minas o actividades conexas;

Las interpretaciones acerca de las actividades y operaciones a que se refiere el presente artículo se sujetarán a las definiciones que al respecto contengan las leyes especiales que regulen cada materia.

#### **QUIENES NO PODRAN SER CALIFICADOS COMO SPE**

**5ª)** Los que se constituyeron en el marco de nuevos emprendimientos y se encuentren debidamente registrados ante el órgano rector de conformidad con la Ley que rige la materia para el fomento y desarrollo de nuevos emprendimientos. Esta exclusión aplicará durante dos (2) años contados a partir de la inscripción en el Registro Nacional de Emprendimiento.

**5b) Los que se dediquen exclusivamente a la explotación primaria de las actividades agrícolas, en los sub-sectores vegetal, avícola, pecuario, forestal, pesquero y acuícola.** A los efectos de esta Providencia Administrativa se entiende por explotación primaria sólo aquellos contribuyentes que realicen la simple producción de frutos, productos o bienes que se obtengan de la naturaleza, así como la cría de animales para la producción de carne y subproductos proteicos de origen animal para el consumo humano, siempre que éstos no se sometan a ningún proceso de transformación o de industrialización.

Por considerarlo muy importante, a continuación, transcribimos lo que establece el decreto de exoneración de ISLR a los enriquecimientos originados por la explotación primaria de actividades agrícolas, Decreto 3.920, publicado en Gaceta Oficial N° 41.678, de fecha 19 de julio de 2019, y vigente hasta el 31/12/2023:

**“Artículo 2°.** A los efectos de este Decreto, se entiende por explotación primaria la simple producción de frutos, productos o bienes que se obtengan de la naturaleza, siempre que éstos no se sometan a ningún proceso de transformación o de industrialización.

Se considerarán incluidos dentro de la actividad agrícola primaria los procesos que se enumeran a continuación:

1. En el caso de las actividades agrícolas, los procesos de cosechado, trillado, secado, conservación y almacenamiento. Se incluyen en esta categoría los procesos de almacenamiento realizados por cooperativas de productores primarios, a las cuales pertenezca la persona registrada como beneficiaria.



*Fernández Machin & Asociados*  
Contadores Públicos - Asesores Gerenciales  
R.I.F. J-31368152-0

2. En el caso de las actividades forestales, los procesos de tumbado, descortezado, aserrado, secado y almacenamiento. Se incluyen en esta categoría los procesos realizados por cooperativas de productores primarios a las cuales pertenezca la persona registrada como beneficiaria.
3. En el caso de las actividades pecuarias, los procesos de matanza o beneficio, conservación y almacenamiento. Se incluyen en esta categoría los procesos de almacenamiento realizados por cooperativas de productores primarios, a las cuales pertenezca la persona registrada como beneficiaria. Se excluyen de esta categoría y por lo tanto no gozan del beneficio establecido en este Decreto, los procesos de elaboración de subproductos, de despresado, troceado y cortes de los animales.
4. En el caso de las actividades pesqueras y acuícolas, los procesos de conservación y almacenamiento de las especies de este subsector. Se incluyen en esta categoría los procesos de almacenamiento realizados por cooperativas de productores primarios a las cuales pertenezca la persona registrada como beneficiaria.

Se excluyen de esta categoría y por lo tanto no gozan del beneficio establecido en este Decreto, los procesos de elaboración de subproductos, troceado y cortes.

**Artículo 3°.** La explotación se reputará como primaria sólo cuando se ajuste a los siguientes parámetros:

1. Corresponda a actividades agrícolas, en los sub-sectores vegetal, pecuario, forestal, pesquero y acuícola.
2. Si se refieren a actividades pesquera, éstas se realicen en buques, naves o embarcaciones matriculadas en el país,
3. Quienes pretendan beneficiarse de la exoneración realicen la explotación en forma directa y además sean propietarios de la unidad de producción; o hayan sido autorizados en forma escrita por éstos para la realización de tales actividades, sin que medie lucro alguno para quien otorgue la autorización; o hayan sido beneficiarios de una regularización sobre la misma, de conformidad con la Ley de Tierras y Desarrollo Agrario. La exoneración no aplicará en caso de tercerización para el titular del derecho de propiedad o de la regularización.”

**En este punto, recomendamos que las empresas cuya actividad principal sea la explotación primaria, y que también realicen en menor grado otras actividades no consideradas como tales, evalúen la posibilidad de transferir a otras personas jurídicas de su mismo grupo aquellas otras no primarias, para efectos de que se dediquen exclusivamente al ejercicio de actividades primarias, y se amparen en esta Providencia N° SNAT/2023/00005 para no ser designado como sujeto pasivo especial con todas las consecuencias que dicha designación conlleva.**



*Fernández Machin & Asociados*  
Contadores Públicos - Asesores Gerenciales  
R.I.F. J-31368152-0

**5c)** Las organizaciones comunitarias, las comunidades organizadas y todas las instancias del Poder Popular debidamente constituida en Comunas, conforme a [la] Ley Orgánica de Comunas e inscritos en el Registro Único de Información Fiscal con la letra (C).

**5d)** Los sujetos pasivos que tengan menos de un (1) año de haber iniciado las operaciones comerciales debidamente comprobada; quedan excluidos de este supuesto los sujetos pasivos que inicien actividades como instituciones financieras, seguros, reaseguros y aquellas que ejecuten proyectos de obras y de construcción.

La Administración Tributaria podrá calificar antes del tiempo señalado en este literal, sólo en el caso que, en un procedimiento de fiscalización y determinación, se compruebe que el sujeto pasivo cumple con lo establecido en los artículos 2 o 3 de esta Providencia Administrativa, para su calificación como especial.

## **DE LA PERDIDA Y REVOCACION DE LA CALIFICACION COMO SPE**

**9.1** Los sujetos pasivos personas naturales, con su muerte.

**9.2** Los sujetos pasivos personas jurídicas, con el cese de operaciones y liquidación. No obstante, continuarán bajo el control de la Gerencia Regional que hubiere notificado la calificación de sujeto pasivo especial. (**¿SOLICITAR REVOCATORIA?**)

**10.** Las Gerencias Regionales de Tributos Internos previa autorización de la Intendencia Nacional de Tributos Internos, podrán revocar la calificación de especial a los sujetos pasivos señalados en los literales a) y b) de los artículos 2 y 3 de esta Providencia Administrativa, en los casos que hayan registrado durante los dos (2) últimos ejercicios anuales, ingresos brutos inferiores al mínimo establecido para su calificación. A tal efecto, la Administración Tributaria podrá efectuar las verificaciones y fiscalizaciones que estime necesarias, salvo que hayan sido objeto de fiscalización respecto a los dos (2) últimos ejercicios anuales. (**¿SOLICITAR REVOCATORIA?**)

**11.** En los casos de disolución de sociedades mercantiles de acuerdo a lo dispuesto en la legislación aplicable, el sujeto pasivo deberá presentar copia del Acta de Asamblea debidamente registrada y publicada, en la que se declare la disolución. En tales casos la



*Fernández Machin & Asociados*  
Contadores Públicos - Asesores Gerenciales  
R.I.F. J-31368152-0

calificación asignada se mantendrá hasta tanto se verifique la distribución final del patrimonio. En los casos de quiebra, el sujeto pasivo deberá presentar copia certificada de la sentencia definitiva de declaratoria de quiebra. (**¿SOLICITAR REVOCATORIA?**)

**12.** Cuando se produzca la fusión de un sujeto pasivo especial con otro sujeto pasivo que tuviere o no dicha calificación, deberá notificarse a las respectivas Gerencias Regionales de los sujetos fusionados, dentro del plazo de cinco (5) días hábiles de producida.

Cuando por efecto de la fusión se produzca la extinción del sujeto pasivo especial, la Gerencia Regional del domicilio fiscal del sujeto pasivo resultante de la fusión, calificará de especial al sujeto resultante de la fusión, dentro del plazo de tres (3) días hábiles de notificada la misma.

No se requerirá una nueva calificación cuando el sujeto subsistente de la fusión tuviere ya la calificación de sujeto pasivo especial. El control de los sujetos extinguidos o absorbidos corresponderá a la Gerencia Regional del domicilio fiscal del sujeto pasivo especial subsistente o resultante de la fusión.

En tales casos, deberá acompañarse a la respectiva notificación, la copia certificada del registro y publicación del respectivo acuerdo de fusión, teniendo ésta efectos en los plazos y previo el cumplimiento de los requisitos que exija la normativa aplicable.

**13.** En los casos de liquidación de institutos autónomos deberá presentarse copia del acto administrativo publicado en la Gaceta Oficial en la que se acuerde su liquidación.

**14.** Cuando se produzca la muerte de un sujeto calificado como especial, sus causahabientes o herederos deberán presentar copia certificada del acta de defunción.

**15.** Las Gerencias Regionales [de] Tributos Internos y Sectores de Tributos Internos que hubieren calificado como sujetos pasivos especiales, a los contribuyentes señalados en los literales a), b) y c) del artículo 5, antes de la entrada en vigencia de esta Providencia Administrativa, procederán a revocar la calificación de especial, previa autorización de la Intendencia Nacional de Tributos Internos,



*Fernández Machin & Asociados*  
Contadores Públicos - Asesores Gerenciales  
R.I.F. J-31368152-0

sin menoscabo de las facultades de verificación y fiscalización de esta Administración Tributaria, a los fines de constatar las condiciones para la exclusión de la calificación. (¿SOLICITAR REVOCATORIA?)

### **DE LOS DEBERES DE LOS SUJETOS PASIVOS CALIFICADOS COMO ESPECIALES**

6. Los sujetos calificados y notificados como especiales, deberán presentar sus declaraciones por medios electrónicos u otros que establezca la Administración Tributaria y efectuar los pagos a que haya lugar por concepto de tributos, multas, intereses y demás accesorios, en cualquier Oficina Receptora de Fondos Nacionales.

7. Las declaraciones relativas al impuesto sobre la renta, a excepción de las correspondientes a los sujetos pasivos mencionados en el literal a) del artículo 4, deberán ser presentadas y efectuados los respectivos pagos, en las fechas que se indiquen en el calendario que publicará anualmente el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, (SENIAT), sin perjuicio del establecimiento de mecanismos de declaración y pagos por medios electrónicos u otros que disponga la Administración Tributaria.

Las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos mencionados en esta Providencia Administrativa, correspondiente al impuesto al valor agregado, impuesto a los grandes patrimonios, impuesto a las grandes transacciones financieras o a cualquier otro tributo administrado por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, SENIAT, no mencionado expresamente en este artículo, así como las relativas a retenciones o percepciones, deberán ser presentadas y efectuados los respectivos pagos, en las fechas que se indiquen en el calendario que publicará anualmente el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), sin perjuicio del establecimiento de mecanismos de declaración y pagos por medios electrónicos.

8. Los sujetos pasivos calificados y notificados como especiales deberán presentar sus recursos, realizar cualquier trámite propio de su condición de sujeto pasivo, así como las notificaciones de pérdida o traslado y solicitudes de revocación de calificación, en la dirección señalada en la respectiva notificación, sin perjuicio de la utilización del domicilio electrónico en los términos establecidos en el Código Orgánico Tributario.



*Fernández Machin & Asociados*  
Contadores Públicos - Asesores Gerenciales  
R.I.F. J-31368152-0

## **DEL CAMBIO DE DOMICILIO DE LOS SUJETOS PASIVOS ESPECIALES**

**16.** El sujeto calificado como especial deberá notificar el cambio de su domicilio fiscal conforme a lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario.

**17.** El cambio de domicilio no modifica la calificación de sujeto pasivo especial, pero la Gerencia Regional de Tributos Internos de su nuevo domicilio fiscal deberá notificar el lugar en el que deberán cumplirse sus deberes y obligaciones indicados en esta Providencia Administrativa.

Hasta tanto la Gerencia Regional de Tributos Internos de su nuevo domicilio fiscal no efectúe la notificación a la que se refiere el encabezamiento de este artículo, el sujeto pasivo especial deberá continuar cumpliendo sus deberes y obligaciones ante la Gerencia Regional que le hubiere calificado como tal.

**18.** En los casos en que un sujeto pasivo calificado como especial por otra Gerencia Regional de Tributos Internos, sea posteriormente calificado y notificado como especial por la Gerencia Regional de Tributos Internos de su nuevo domicilio fiscal, aplicarán las siguientes disposiciones:

18a) Si el cambio de domicilio se produce durante el procedimiento de verificación, continuará realizando el mismo la Gerencia Regional que lo hubiere iniciado, debiendo, una vez notificada la resolución respectiva, remitir el expediente a la Gerencia competente para tramitar y decidir el recurso jerárquico, en el caso de que dicho recurso hubiera sido interpuesto.

18b) Si el cambio de domicilio se produce durante el procedimiento de fiscalización, continuará realizando el mismo la Gerencia Regional que lo hubiere iniciado, debiendo, una vez notificada el acta de reparo, remitir el expediente a la Gerencia Regional del nuevo domicilio fiscal, en la que se iniciará el sumario administrativo, siempre y cuando el sujeto pasivo especial no hubiere aceptado el reparo y pagado la totalidad del tributo omitido dentro del plazo indicado en el artículo 195 del Código Orgánico Tributario, en cuyo caso la Gerencia Regional de Tributos Internos que inició el procedimiento emitirá la resolución y calculará los intereses moratorios, conforme a lo indicado en el artículo 196 del referido Código. En los casos en que el sujeto especial acepte parcialmente el reparo, la Gerencia Regional de Tributos Internos que hubiere iniciado el procedimiento, deberá remitir el expediente a la Gerencia Regional de



*Fernández Machin & Asociados*  
Contadores Públicos - Asesores Gerenciales  
R.I.F. J-31368152-0

Tributos Internos del nuevo domicilio fiscal, a los fines de que ésta emita la resolución y liquide los intereses moratorios conforme a lo indicado en el artículo 196 del Código Orgánico Tributario y conozca del sumario administrativo.

18c) Si el cambio de domicilio se produce durante el sumario administrativo, continuará conociendo del mismo la Gerencia Regional que lo hubiere iniciado, debiendo, una vez notificada la Resolución Culminatoria del Sumario, remitir el expediente a la Gerencia competente para tramitar y decidir el recurso jerárquico, en caso de que dicho recurso hubiere sido interpuesto.

**18d)** Si el cambio de domicilio se produce después de la interposición de recursos administrativos y judiciales, continuará en conocimiento de los mismos la Gerencia que, de acuerdo a las normas aplicables, ostentaba la competencia antes de efectuarse el cambio de domicilio. Si el cambio se produce durante el juicio ejecutivo continuará conociendo del mismo la Gerencia Regional que lo hubiere iniciado.

**18e)** Cuando el cambio de domicilio se produzca en el transcurso del procedimiento de repetición de pagos o de recuperación de tributos, continuará conociendo del mismo la Gerencia Regional ante la cual se hubiere iniciado, hasta su resolución definitiva.

Las reglas contenidas en este artículo serán aplicables, igualmente, en los casos en que un sujeto pasivo calificado como especial por otra Gerencia Regional de Tributos Internos, sea posteriormente calificado y notificado como especial por la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital, en virtud de lo establecido en la presente Providencia Administrativa.

**Observamos que fue suprimido de esta nueva Providencia el supuesto del cambio de domicilio de un contribuyente especial hacia una Gerencia Regional de Tributos Internos en la que no exista unidad de sujetos pasivos especiales. Esta normativa nada indica sobre los pasos a seguir en caso de que se presente esta situación.**

## **DISPOSICIONES TRANSITORIAS Y FINALES**

**21.** No perderán su condición de contribuyentes especiales, los sujetos calificados y notificados como tales con anterioridad a la entrada en vigencia esta Providencia Administrativa, salvo los sujetos pasivos señalados en los artículos 5 y 15 de esta Providencia Administrativa.



*Fernández Machin & Asociados*  
Contadores Públicos - Asesores Gerenciales  
R.I.F. J-31368152-0

24. Se deroga la Providencia N° 0685 de fecha 06 de noviembre de 2006, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.622 de fecha 08 de febrero de 2007.

25. Esta Providencia Administrativa entrará en vigencia al día siguiente de su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.

## **OBLIGACIONES TRIBUTARIAS QUE ATAÑEN ÚNICAMENTE A LOS SUJETOS PASIVOS ESPECIALES (SPE)**

### **EN MATERIA DE CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO**

- Establece en su artículo 108 sanción del 200%, cuando el sancionado sea un sujeto pasivo especial.

### **EN MATERIA DE IVA:**

- Obligación de retener el IVA pagado a sus proveedores de conformidad a la Providencia N° SNAT/2015/0049 publicada en Gaceta Oficial N° 40.720 del 10 de agosto de 2015, sobre pagos o abonos en cuenta (lo que ocurra primero). Obligación de entregar un comprobante de retenciones que cumpla con los requisitos establecidos en art. 16 Prov. 0049, puede ser electrónico y enviarse por esa vía.
- Obligación de declarar (mediante archivo TXT) y pagar quincenalmente el IVA retenido a sus proveedores de conformidad a la fecha indicada en el calendario de contribuyentes especiales. **(Sin ningún tipo de deducción – no afecta la declaración propia del agente de retención). N° SNAT/2015/0049 y Decreto Constituyente Régimen Temporal de Pago de Anticipos IVA e ISLR para los SPE (G.O. N° 6.396 21/08/2018)**
- Declaración quincenal de IVA y pago (si aplicase) a la fecha indicada en el calendario de contribuyentes especiales. **(incluirá retenciones de IVA que le hayan realizado sus clientes) Decreto Constituyente Régimen Temporal de Pago de Anticipos IVA e ISLR para los SPE (G.O. N° 6.396 21/08/2018)**



*Fernández Machin & Asociados*  
Contadores Públicos - Asesores Gerenciales  
R.I.F. J-31368152-0

**Aun cuando en el decreto constituyente estaba contemplado el anticipo de IVA, dejó de aplicarse, sin haber sido modificado el mismo.**

#### **EN MATERIA DE ISLR:**

- El párrafo segundo del art. 2 de Decreto Constituyente menciona que los anticipos de impuestos a que se refiere este Decreto Constituyente, se determinan, para el ISLR, sobre los ingresos brutos producto de las ventas de bienes y prestaciones de servicios, obtenidos del periodo de imposición del mes anterior dentro del Territorio Nacional. Sin embargo, el calendario de sujetos pasivos especiales y agentes de retención para aquellas obligaciones que deben cumplirse para el año 2023 indica que habrán que realizarse pagos quincenales de anticipos de ISLR, para los días 1 a 15 de cada mes (entendemos que sobre los compromisos de 1% de anticipos ISLR determinados sobre la 1ª declaración quincenal de IVA de cada mes) y para los días 16 y últimos de cada mes (entendemos que sobre los compromisos de 1% de anticipos ISLR determinados sobre la 2ª declaración quincenal de IVA de cada mes). Recomendamos que se registren contablemente los compromisos en una cuenta contable para esos efectos y allí se carguen los pagos correspondientes.  
**Existe un gran problema que se presenta para los sujetos que tienen rentas exoneradas de ISLR a los cuales les calculan compromisos de pago de anticipos de ISLR sin estar obligados a ellos.**
- El artículo 15 del Decreto Constituyente indica que, a los solos efectos de los sujetos pasivos calificados como especiales, el Régimen establecido en este Decreto Constituyente tiene carácter temporal y sustituirá las disposiciones de anticipos contenidas en el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, mientras se encuentre vigente este Decreto, o sea que para los SPE no estará vigente la obligación de presentar y pagar la correspondiente declaración estimada de ISLR.
- La modificación de la LISLR de diciembre de 2015 desaplicó para los SPE la obligación de cumplir la normativa relativa al ajuste fiscal por inflación.

#### **EN MATERIA DE IGTF:**

De acuerdo al Decreto N° 2.169 de fecha 30 de diciembre de 2015, publicado en Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.210 de la misma fecha, se estableció un impuesto que grava las grandes transacciones financieras realizadas por sujetos pasivos calificados como especiales por la administración tributaria, el cual entró en vigencia el 1º de febrero de 2016. la primera alícuota comenzó con 0,75%. (sigue vigente, ha sido reformada más no derogada – art. 218 constitución nacional)



*Fernández Machin & Asociados*  
Contadores Públicos - Asesores Gerenciales  
R.I.F. J-31368152-0

El 21 de agosto de 2018 fue publicado en Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.396 la reforma de la Ley de Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras, la cual establece que la alícuota de este impuesto podrá ser modificada por el ejecutivo nacional y estará comprendida de un límite mínimo del 0% hasta un máximo del 2%. hasta tanto el ejecutivo nacional establezca esta alícuota de impuesto, esta se fija en 1% a partir de la publicación en gaceta oficial y entró en vigencia a partir del 1 de septiembre de 2018.

Posteriormente esta alícuota fue aumentada hasta el 2% según decreto N° 3.654 de fecha 08 de noviembre de 2018, publicado en Gaceta Oficial N° 41.520 de la misma fecha y entró en vigencia el día hábil siguiente después de transcurridos diez (10) días continuos desde la publicación en gaceta oficial (19/11/2018).

Reforma parcial publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.687 de fecha 25/02/2022

#### **QUIENES SON CONTRIBUYENTES DE ACUERDO A LA LIGTF:**

**4.1** Las personas jurídicas y las entidades económicas sin personalidad jurídica, calificadas como sujetos pasivos especiales, por los pagos que hagan con cargo a sus cuentas en bancos o instituciones financieras. **Los bancos les hacen los cargos directamente en sus cuentas;**

**4.2** Las personas jurídicas y las entidades económicas sin personalidad jurídica, calificadas como sujetos pasivos especiales, por los pagos que hagan sin mediación de instituciones financieras. Se entiende por cancelación la compensación, novación y condonación de deudas. **Deben declarar y pagar quincenalmente al SENIAT según lo indicado en calendario para sujetos pasivos especiales. Deben incluir en declaración quincenal el IGTF cobrado como agente de percepción. También deben establecer controles para no incluir en su declaración y pago quincenal de IGTF los pagos que hayan realizado a otros SPE que hayan percibido IGTF por pagos realizados.**

**4.3** Las personas jurídicas y las entidades económicas sin personalidad jurídica, vinculadas jurídicamente a una persona jurídica o entidad económica sin personalidad jurídica, calificada como sujeto pasivo especial, por los pagos que hagan con cargo a sus cuentas en bancos o instituciones financieras o sin mediación de instituciones financieras. **Deben declarar y pagar quincenalmente al SENIAT según lo indicado en calendario para sujetos pasivos especiales.**



*Fernández Machin & Asociados*  
Contadores Públicos - Asesores Gerenciales  
R.I.F. J-31368152-0

**4.4** Las personas naturales, jurídicas y entidades económicas sin personalidad jurídica, que sin estar vinculadas jurídicamente a una persona jurídica o entidad económica sin personalidad jurídica, calificada como sujeto pasivo especial, realicen pagos por cuenta de ellas, con cargo a sus cuentas en bancos o instituciones financieras o sin mediación de instituciones financieras. **Deben declarar y pagar quincenalmente al SENIAT según lo indicado en calendario para sujetos pasivos especiales.**

**4.5** Las personas naturales, jurídicas y las entidades económicas sin personalidad jurídica, por los pagos realizados en moneda distinta a la de curso legal en el país, o en criptomonedas o criptoactivos diferentes a los emitidos por la República Bolivariana de Venezuela, dentro del sistema bancario nacional, sin intermediación de corresponsal bancario extranjero, de conformidad con las políticas, autorizaciones excepcionales y parámetros establecidos por el Banco Central de Venezuela. **Existe una exoneración, primeramente, estuvo vigente de conformidad a Decreto N° 4.647, publicado en Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.689 del 25/02/2022 que venció el 25/02/2023 y fue renovada según Decreto N° 4.784 publicado en Gaceta Oficial N° 42.575 del 23/02/2023 con vencimiento de un (1) año.**

**4.6** Las personas naturales, jurídicas y las entidades económicas sin personalidad jurídica, por los pagos realizados a personas calificadas como sujeto pasivo especial, en moneda distinta a la de curso legal en el país, o en criptomonedas o criptoactivos diferentes a los emitidos por la República Bolivariana de Venezuela, sin mediación de instituciones financieras. **Soportan el pago de IGTF, pero el que recibe el pago, es agente de percepción y deberá declarar y pagar en su declaración quincenal subsiguiente de IGTF a la que recibió el pago.**

#### **AGENTES DE PERCEPCION DE IGTF**

Con fecha 03 de marzo de 2022 el SENIAT emitió la **PROVIDENCIA ADMINISTRATIVA MEDIANTE LA CUAL SE DESIGNAN A LOS SUJETOS PASIVOS ESPECIALES COMO AGENTES DE PERCEPCIÓN DEL IMPUESTO A LAS GRANDES TRANSACCIONES FINANCIERAS**, la cual fue publicada en Gaceta Oficial N° 42.339 de fecha 17 de marzo de 2022 en la cual, en su artículo 1. se designan como responsables del impuesto a las grandes transacciones financieras, en calidad de agentes de percepción, a los sujetos pasivos calificados como especiales, por los pagos recibidos en moneda distinta a la de curso legal en el



*Fernández Machin & Asociados*  
Contadores Públicos - Asesores Gerenciales  
R.I.F. J-31368152-0

país, o en criptomonedas o criptoactivos diferentes a los emitidos por la República Bolivariana de Venezuela, sin mediación de instituciones financieras, de las personas naturales, jurídicas y las entidades económicas sin personalidad jurídica.

2. La percepción del Impuesto debe practicarse el mismo día en el que se verifique el hecho imponible sujeto a ésta.
3. Para proceder al enteramiento del impuesto percibido, los agentes de percepción deberán:
  - 3.1 Realizar transmisión quincenal de conformidad con las especificaciones previstas en el Instructivo técnico que a tal efecto establezca el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria.
  - 3.2 Declarar a través del Portal Fiscal y pagar en las Oficinas Receptoras de Fondos Nacionales de manera quincenal, conforme al Calendario de Pagos de las Retenciones del Impuesto al Valor Agregado para Contribuyentes Especiales, las cantidades percibidas, de acuerdo con las especificaciones previstas en el Instructivo Técnico que a tal fin dicte el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria.
4. Cuando se practique una percepción indebida o se entere cantidades superiores a las efectivamente percibidas, y el monto sea transferido a la cuenta del tesoro Nacional abierta para la recaudación de este impuesto, el agente de percepción deberá restituir al contribuyente el monto indebidamente percibido y solicitar posteriormente al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria el reintegro de dicho monto, conforme al procedimiento establecido en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario.
5. Los sujetos pasivos especiales que utilicen máquina fiscal, deben ajustarla a los fines de reflejar en la factura la alícuota impositiva y el impuesto a las grandes transacciones financieras correspondiente, por las operaciones señaladas en el artículo 1° de esta Providencia Administrativa.
6. Los sujetos pasivos especiales que emitan facturas en formato o forma libre, además de los requisitos previstos en la Providencia Administrativa que establece las normas Generales para la emisión de factura y otros documentos, deberán reflejar en la factura la alícuota impositiva y el monto del impuesto a las grandes transacciones financieras por las operaciones señaladas en el artículo 1° de esta Providencia Administrativa.



*Fernández Machin & Asociados*  
Contadores Públicos - Asesores Gerenciales  
R.I.F. J-31368152-0

En los casos de las facturas en formato impreso podrá reflejar la alícuota impositiva y el monto del impuesto a las grandes transacciones financieras de manera manual, hasta agotar su existencia.

7. Esta Providencia Administrativa entrará en vigencia el 28 de marzo de 2022.

**EN MATERIA DE IGP:**

La Ley del Impuesto a los Grandes Patrimonios vigente, grava el patrimonio neto de las personas naturales y jurídicas, calificadas como sujetos pasivos especiales por la Administración Tributaria Nacional, cuyo patrimonio tenga un valor igual o superior a 150 millones de unidades tributarias (150.000.000 U.T.), Bs. 1.350.000.000 al 30/09/2023. Este impuesto se declara entre octubre y noviembre de cada año de conformidad con el calendario de contribuyentes especiales.

Constituye su hecho imponible la propiedad o posesión del patrimonio atribuible a los sujetos pasivos de este impuesto, tomando como base el resultado de sumar el valor total de los bienes y derechos, determinados conforme a las reglas establecidas, excluidos los pasivos y el valor de las cargas y gravámenes que recaigan sobre los bienes, así como, los bienes y derechos exentos o exonerados.