



LAW BY EXPERTS

Los Tributos en Venezuela 2023

José Javier García

Febrero 2024



venamcham
CAMARA VENEZOLANO-AMERICANA DE COMERCIO E INDUSTRIA
RIF: J-00070146-6

Law By Experts, es una sección de carácter informativa que tiene como objetivo orientar a los lectores sobre la materia a tratar. Los comentarios contenidos en este documento, corresponden a la opinión profesional del autor y en ningún caso deberán ser tomados como una posición de VenAmCham

“La tasa efectiva impositiva promedio puede alcanzar un 57% del total de utilidad antes de tributos” nos escribe José Javier García

En los últimos años, Venezuela, ha estado conviviendo con dos fenómenos ya conocidos y vividos en una primera etapa en los años 90, la devaluación y la inflación. En el cuadro anexo podemos visualizar los porcentajes anuales de inflación y de desplazamiento de la tasa de cambio desde el año 2020:

Año	Inflación %	Desplazamiento Tasa de Cambio %
2020	2.959,84%	2.274,90%
2021	686,38%	315,21%
2022	234,08%	280,43%
2023 (Hasta septiembre 2023)	158,33%	96,84%

Fuente: Banco Central de Venezuela <http://www.bcv.org.ve>

Es importante resaltar el proceso de dolarización operativa en que ha estado inmersa la economía de Venezuela y que tiene su origen en el decreto de la Asamblea Nacional Constituyente que deja sin vigencia la Ley de Ilícitos Cambiarios estableciendo la derogatoria del Régimen Cambiario y sus Ilícitos¹, se profundizó a partir de marzo 2019 como consecuencia de la falla eléctrica que afectó al 80% de la población nacional. No obstante, a las dos características antes señaladas en que ha estado inmersa nuestra económica observamos que, desde el punto de vista de normativa tributaria en los últimos años, se han efectuados reformas que han traído como consecuencia un incremento de la carga tributaria y de los procesos tributarios a los que están sujetos las empresas, a manera ejecutiva se mencionan algunas reformas en vigencia a la fecha:

- Exclusión del Régimen de Ajuste por Inflación previsto en la Ley de Impuesto sobre la Renta de los contribuyentes que realicen actividades bancarias, financieras, de seguros, reaseguros y los sujetos pasivos calificados como especiales (SPE) por la Administración Tributaria.
- Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras.
- Régimen de anticipo de Impuesto Sobre la Renta aplicable a los SPE.
- Declaración de Impuesto al Valor Agregado (IVA) en periodos quincenales por parte de los SPE y la calificación de Agentes de Retención.
- Impuesto a los Grandes Patrimonios sujeción para los SPE.
- Reforma del Código Orgánico Tributario estableciendo como unidad de medida para las sanciones la moneda de mayor valor publicada por el Banco Central de Venezuela.
- Incremento en las sanciones pecuniarias aplicables a los ilícitos formales en un doscientos por ciento (200%) para el caso que sean incurridos por Sujetos calificados como especiales.
- Ley Orgánica de Coordinación y Armonización de las Potestades Tributarias de los Estados y Municipios.

¹ Gaceta Oficial N.º 41.452 del 2 de agosto de 2018.

- Reforma de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, modificando la frecuencia del aporte de anual a mensual.

La calificación de SPE por parte de la Administración Tributaria se corresponde a un Acto Administrativo cuya normativa está prevista en la Providencia Administrativa SNAT/2023/00005² y que genera, en forma práctica, un tratamiento diferenciado respecto a los contribuyentes que no hayan recibido dicha calificación, la cual básicamente se refiere a: i) las obligaciones adicionales o diferenciadas antes señaladas, ii) fechas para el cumplimiento de las obligaciones fiscales definidas de acuerdo al número terminal del RIF³ y iii) la cuantía de declaraciones a presentar en un periodo de 12 meses⁴, según se evidencia en el cuadro comparativo siguiente, en el que bajo la premisa asumida el número de declaraciones varía de aproximadamente 114 a 193 procesos tributarios:

Obligaciones Tributarias Contribuyentes Generales (SPNE) – No Especiales
Número de pagos al año

	Número de Declaraciones / Procesos / Pagos	Número de Declaraciones / Procesos / Pagos	
ISLR	1	0	Impuesto a los Grandes Patrimonios
Retenciones de ISLR	12*	0	IGTF
Estimada de ISLR	6	2	Aporte LODAFE
Aporte LOCTI	12**	4	Impuesto sobre Inmuebles Urbanos
INCES	4	12	Seguro Social
Régimen Prestacional de Empleo	12	24	Impuesto y Retenciones sobre Actividades Económicas
Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat	12	12	Impuesto al Valor Agregado (IVA)
Ley Orgánica de Drogas	1	0	Retenciones de IVA
Tributos Transaccionales	Variables	Variables	Tributos Sectoriales
	Total	114	

pwc

¹ Cálculo realizado para un Sujeto Pasivo No Especial (SPNE) domiciliado en el Municipio Chacao del Estado Miranda.
² Este número puede variar
³ Actualizado con Reforma LOCTI Abril 2022.

² Gaceta Oficial N° 42.588 de fecha 14 de marzo de 2023

³ Registro de Información Fiscal.

⁴ A los fines de esta publicación se entiende por declaración cualquier proceso manual o electrónico (webside) que corresponda a un trámite de carácter tributario.

Obligaciones Tributarias Contribuyentes Especiales (SPE)

Número de pagos al año

	Número de Declaraciones / Procesos / Pagos	Número de Declaraciones / Procesos / Pagos	
ISLR	1	1	Impuesto a los Grandes Patrimonios
Retenciones de ISLR	12*	24	IGTF
Anticipos del ISLR	24	2	Aporte LODAFEF
Aporte LOCTI	12**	4	Impuesto sobre Inmuebles Urbanos
INCES	4	12	Seguro Social
Régimen Prestacional de Empleo	12	24	Impuesto y Retenciones sobre Actividades Económicas
Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat	12	24	Impuesto al Valor Agregado (IVA)
Ley Orgánica de Drogas	1	24	Retenciones de IVA
Tributos Transaccionales	Variables	Variables	Tributos Sectoriales
Total		193	



* Cálculo realizado para un Sujeto Pasivo Especial (SPE) domiciliado en el Municipio Chacao del Estado Miranda.

*Este número puede variar

**Actualizado con Reforma LOCTI Abril 2022.

La calificación de un contribuyente como Sujeto Pasivo Especial genera un incremento de la carga tributaria (en términos monetarios y porcentuales), así como de las horas-hombre necesarias a ser incurridas para el cumplimiento de las diversas obligaciones a que estará sujeto. En el pasado el Banco Mundial con colaboración, de PwC⁵, entre otros preparo la Décima Quinta Edición del estudio llamado “Doing Bussines”, el cual tiene un apartado llamado “Paying Taxes 2020⁶”, en donde se comparaban los regímenes especiales de 192 economías y que género los siguientes resultados:

	En el Mundo	En Sud America y el Caribe	En Venezuela ⁷
Total, tasa de impuesto y contribuciones	40.5%	53.3%	73.3%
Tiempo para completar los procesos impositivos y de contribuciones	234 horas (29 días)	529 horas (66 días)	920 horas (115 días)
N° de Declaraciones	23	25	99

El porcentaje referido al total tasa de impuesto y contribuciones pudiere lucir excesivo, no obstante, en un ejemplo práctico preparado por PwC Venezuela puede observarse que dicho porcentaje pudiere estar alrededor del 57.11% del total de la utilidad antes de la carga tributaria.

⁵ <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2020.pdf> .

⁶ <https://archive.doingbusiness.org/en/data/exploretopics/paying-taxes>

⁷ Recientemente The 1841 Foundation en la publicación titulada “ Índices de Infiernos Fiscales 2022” ubico a Venezuela en el puesto N°2 como una jurisdicción de alta carga tributaria (<https://the1841foundation.com/wp-content/uploads/2022/11/Tax-Hells-Index-2022-The-1841-Foundation-SPANISH.pdf>)



Carga Tributaria en Venezuela Ejemplo referencial



Frecuencia de Pago	Tributo / Impuesto / Contribución	Alicuota	Base de Imposición	Activo	Pasivo	Patrimonio	Ingresos	Costos y Gastos	Nómina	Utilidad Antes de Carga Tributaria		
				15,000,000	7,200,000	7,800,000	11,000,000	5,700,000	2,000,000	3,300,000	30.00%	
Quincenal	IVA	16%	Ventas/Compras				1,760,000	912,000				
Quincenal	IGTF	2% y 3%	Compras					142,500	40,000	(182,500)		
Quincenal	Refelenciones de ISLR	2%	Compras					114,000	40,000			
Quincenal	Anticipo de ISLR	1%	Ventas				110,000					
Quincenal	Refelenciones IVA	12%	Ventas/Compras				1,320,000	684,000				
Mensual	Patente (Promedio de Alicuotas)	4%	Ventas				440,000			(440,000)		
Mensual	LOCTI	0.5%	Ventas				55,000			(55,000)		
Mensual	IVSS	(9% + 2%)	11% Nómina						220,000	(220,000)		
Mensual	INCES	2%	Nómina						40,000	(40,000)		
Mensual	FAOV	2%	Nómina						40,000	(40,000)		
Anual	IGP	0.25%	Patrimonio			19,500				(19,500)		
Anual	FONA	1%	Utilidad Operaciones							(33,000)		
Anual	ISLR	34%	Utilidad Neta							(840,480)		
Anual	LODAFEF	1%	Utilidad Neta							(14,295)		
										Carga Tributaria	(1,884,775)	57.11%
										Utilidad despues de CT	1,415,225	12.87%



Es importante señalar que el número de declaraciones antes señalado y el porcentaje de carga tributaria, pudiere incrementarse según la localización geográfica o el sector económico en el cual el contribuyente ejecute actividades. A continuación, se enumeran algunos de los impuestos, tasas o contribuciones (o leyes que contienen los mismos) a los cuales pudieren estar sujetas las compañías en Venezuela en virtud de su actividad económica:

Aduana	LOPCYMAT	Ley Contrataciones Publicas	Ley Orgánica del Turismo	Contribución Especial Precios Extraordinarios (Petróleo)	Ley de Pesca y Acuicultura	Ley de Aeronáutica Civil
Ley de Cinematografía Nacional	Ley de Responsabilidad Social en Radio y Televisión	Ley Orgánica de Telecomunicaciones	Ley de Actividad Aseguradora	Ley de Instituciones del Sector Bancario	Ley de Gestión Integral de Negocios de Riesgos Socios Naturales y Tecnológicos	Ley de Bomberos y Administración de Emergencia de Carácter Civil.

Un aspecto para no dejar pasar desapercibido esta referido a la dolarización transaccional de la económica venezolana y la imposibilidad de medir la capacidad económica o contributiva en divisas o ajustada a la realidad económica del contribuyente, en el ejemplo siguiente puede contemplarse el impacto y la distorsión causada al medir la rentabilidad en moneda nacional y en divisas, si observamos la transacción en divisas no existe enriquecimiento o incremento patrimonial alguno, no obstante al convertir dichos valores a moneda nacional se genera una “ganancia fantasma” o “ganancia por valoración contable” sobre la cual se causa Impuesto Sobre la Renta, apartándose de la naturaleza del tributo, ya que en la realidad económica del contribuyente no genera ganancia alguna:



Descripción	Fecha	Transacción en US\$	Transacción en Bs
Compra del bien	1-1-2023	1	17,4890
Venta de bien	7-11-2023	1	35,2360
Ganancia (Pérdida) antes del ISLR		0	17,747
ISLR 34%		34%	34%
ISLR Bs		0	6,03398

Las disposiciones legales que existen en Venezuela sobre la práctica contable que debe seguirse para la determinación del impuesto sobre la renta pudiesen resultar limitadas. En este sentido, el Código Orgánico Tributario⁸, la Ley de Impuesto sobre la Renta⁹ y el Reglamento de la Ley de ISLR hacen algunas referencias directas sobre el tema.

En un concepto más actualizado, el Código Orgánico Tributario, su Artículo 146, señala que los montos de la base imponible, de créditos y débitos de carácter tributario, de los tributos, accesorios y sanciones deben expresarse en bolívares aun cuando, bajo ciertas condiciones legales, se admita el pago de los referidos conceptos en moneda extranjera¹⁰ norma que está alineada con el Decreto 35¹¹ señalando que los sujetos pasivos que realicen operaciones en el Territorio Nacional en moneda extranjera, que constituyan hechos imposables generadores de tributos nacionales, deben determinar y pagar las obligaciones en moneda extranjera o criptodivisas¹²; no obstante lo anterior la operatividad del Decreto 35 no ha sido implementada.

El miércoles 8 de Noviembre entra en vigor la Ley Orgánica de Coordinación y Armonización de las Potestades Tributarias de los Estados y Municipios¹³, instrumento legal a través del cual se reconoce la necesidad de una armonización tributaria, previendo igualmente, el respeto a principios tributarios fundamentales tales como la capacidad económica, financiera y no confiscatoria, no obstante lo anterior dicha armonización tributaria no abarca los tributos nacionales y contribuciones parafiscales, la cual pudiera haber significado una gran oportunidad de organizar y reformar de manera profunda el sistema tributario de Venezuela, alineándolo a la necesidad de incentivar el sector productivo del país y a la consideración del Principio de Legalidad, Generalidad, Capacidad Económica y/o Contributiva, Progresividad, Igualdad, Justicia o Equidad y No Confiscatoriedad.

⁸ Publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 6.507 Extraordinaria de fecha 29 de enero de 2020.

⁹ Publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 6.210 Extraordinaria de fecha 30 de diciembre de 2015. En el transcurso de la presente comunicación nos referiremos a esta norma como la Ley de ISLR por cuanto es la que será aplicada al ejercicio fiscal que finaliza el 31 de diciembre de 2022 (sobre el cual se aplican los conceptos de esta consulta). Las referencias a la Ley de ISLR vigente en otros períodos fiscales previos serán precisadas adecuadamente.

¹⁰ Artículo 146 del COT. "Los montos de base imponible y de los créditos y débitos de carácter tributario que determinen los sujetos pasivos o la Administración Tributaria, en las declaraciones y planillas de pago de cualquier naturaleza, así como las cantidades que se determinen por concepto de tributos, accesorios o sanciones en actos administrativos o judiciales, se expresarán y pagarán en bolívares, sin perjuicio de las excepciones que establezca el Banco Central de Venezuela a requerimiento del Ministerio con competencia en materia de Finanzas".

¹¹ Decreto N° 3.719, mediante el cual los sujetos pasivos que realicen operaciones en el territorio nacional en moneda extranjera o criptodivisas, autorizadas por la Ley, deben determinar y pagar las obligaciones en moneda extranjera o criptodivisas publicado en Gaceta Oficial Extraordinario del 28 de diciembre de 2018.

¹² Los sujetos pasivos que realicen operaciones en el Territorio Nacional en monede extranjera o criptodivisas, autorizadas por la Ley, a través de los Convenios Cambiarios suscritos entre el Ejecutivo Nacional y el Banco Central de Venezuela o mediante Decreto Presidencial, que constituyan hechos imposables generadores de tributos nacionales, deben determinar y pagar las obligaciones en moneda extranjera o criptodivisas.

¹³ Gaceta Oficial N° 6.755 Extraordinario en fecha 10 de agosto de 2023.

El objetivo de la consideración, aplicación y vigencia de los Principios Tributarios es evitar el abuso del Estado en virtud de su poder de imposición, y deben ser considerados no como una guía, sino como elementos que conlleven a mantener y respetar los derechos y garantías de los ciudadanos frente al ejercicio del poder tributario; así mismo, estos principios buscan evitar también el abuso de la Administración Tributaria y de los contribuyentes en su aplicación, brindándole a su vez al juez un marco fundamental a los fines del soporte de las decisiones o fallos que sobre litigios tributarios se emitan. Los principios tributarios no deben ni pueden ser interpretados de manera aislada o individual, todos ellos se complementan y su aplicación conjunta es lo que determina el cumplimiento de estos; es decir, su aplicación conjunta y no excluyente es lo que garantiza que no se generen excesos por parte de los sujetos pasivos, o por parte de la propia Administración Tributaria como sujeto activo en su función de ente recaudador y administrador de los tributos.

Considerando la carga tributaria de las empresas en Venezuela es recomendable, entre otros, aspectos:

- Que la gerencia disponga de un cronograma de tributos a declarar y una planificación de caja para contar con los recursos financieros para pagar los tributos oportunamente.
- Ejecute programas de actualización al personal encargado de los temas tributarios.
- Efectué revisión del cumplimiento (adecuado y oportuno) de las diversas obligaciones tributarias y ejecute acciones de remediación sobre los incumplimientos detectados.
- Medir la madurez de la función o gerencia tributaria del contribuyente, a fin de establecer, definir, redefinir los procesos del compliance tributario y responsables de la función y cada proceso, entre otros.
- Mantener actualizados los manuales de procesos fiscales, para en caso de rotación de personal, la Entidad no quede inmersa en incumpliendo fiscales por desconocimiento de acciones a seguir.
- Establecer protocolos de atención / respuesta en caso de procesos de fiscalización.

En PwC Venezuela contamos con un equipo de profesionales multidisciplinarios que ponemos a su disposición para apoyarlo con las soluciones empresariales que su empresa necesita, a los fines de asistirles en la evaluación de los aspectos antes señalados adaptando los mismos a la realidad de cada contribuyente.

En caso de requerir más información o asistencia, por favor no dude en contactarnos y en caso de cualquier duda o pregunta adicional favor notificárnoslas a efectos de darle una pronta respuesta.



José Javier García

Licenciado en Contaduría Pública egresado de la Universidad Católica del Táchira (1993), Diplomado en Derecho de Hidrocarburos en la Universidad Monte Ávila (2008), Experto en Fiscalidad Internacional en la Universidad de Santiago de Compostela (España 2011), Magister Scientiarum en Ciencias Gerenciales Mención Finanzas en la Universidad Gran Mariscal de Ayacucho (2013), Abogado egresado de la Universidad de Los Andes (2017), Certificación en Compliance y Ética en el Centro de Gobernabilidad y Transparencia del IAE Business School en conjunto con el Ethics & Compliance Initiative en Buenos Aires, Argentina (2018). Miembro del Comité de Asuntos Tributarios de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, Miembro del Comité Ejecutivo de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario y de la Cámara de Comercio de Caracas y Profesor de Post Grado de Derecho Tributario en la Universidad Central de Venezuela