

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

**ANÁLISIS DE LA FIGURA DEL CONTRATO DE FIDEICOMISO Y
SUS IMPLICACIONES EN LA REGULACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE
LA RENTA**

Autor: Lcda. Vianet del Carmen Zambrano Lobo

Tutor: Abog. Esp. Belkis Albarrán

Mérida, Enero 2017

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

**ANÁLISIS DE LA FIGURA DEL CONTRATO DE FIDEICOMISO Y
SUS IMPLICACIONES EN LA REGULACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE
LA RENTA**

(Trabajo especial de grado presentado como requisito para optar al título
de Especialista en Ciencias Contables Mención Tributos Área Rentas Internas)

**Autor: Lcda. Vianet del Carmén Zambrano Lobo
Tutor: Abog. Esp. Belkis Albarrán**

Mérida, Enero 2017

INDICE GENERAL

	Pp.
LISTA DE CUADROS.....	vi
RESUMEN.....	vii
INTRODUCCIÓN.....	1
 CAPÍTULO I.....	 4
EL PROBLEMA.....	4
Planteamiento del Problema.....	4
Objetivos de la Investigación.....	8
Justificación de la Investigación.....	9
Alcance de la Investigación.....	10
 CAPÍTULO II.....	 11
MARCO TEÓRICO.....	11
Antecedentes de la investigación.....	11
Bases teóricas.....	13
Antecedentes epistemológicos del fideicomiso.....	14
Fideicomiso.....	16
Características del fideicomiso.....	17
Tipos de fideicomisos.....	18
Sujetos del contrato fideicomiso.....	19
Elementos del contrato de fideicomiso.....	20
Obligación tributaria.....	20
Elementos de la obligación tributaria.....	21

Potestad tributaria.....	22
Principios tributarios.....	22
Tributos.....	23
Evolución del Impuesto Sobre la Renta.....	24
Impuesto Sobre La Renta.....	25
Características del Impuesto Sobre La Renta.....	27
Exenciones del Impuesto Sobre La Renta.....	27
Exoneraciones del Impuesto Sobre La Renta.....	29
Rentas presuntas.....	29
Impacto tributario del contrato de fideicomiso.....	30
Principio de tratamiento fiscal.....	34
Bases Legales.....	35
Glosario de términos.....	39
Operacionalización de las Variables.....	50
 CAPÍTULO III.....	 51
MARCO METODOLÓGICO.....	51
Tipo de investigación.....	51
Diseño de la investigación.....	52
Técnica de recolección de datos.....	54
Validación de los instrumentos.....	55
CAPÍTULO IV.....	57
ANÁLISIS DE RESULTADOS.....	57
Análisis de Resultados.....	57
CAPÍTULO V.....	76
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	76

Conclusiones.....	76
Recomendaciones.....	79
REFERENCIAS.....	80
ANEXOS.....	84

LISTA DE CUADROS

	pp.
Cuadro N° 1: Operacionalización de las Variables.....	49
Cuadro N° 2 : Cambios significativos de la reforma de Ley de Impuesto Sobre La Renta.....	60
Cuadro N° 3 : Definición de Contrato de Fideicomiso y su regulación en el ISLR.....	61
Cuadro N° 4: Figuras responsables de la obligación tributaria en el contrato de fideicomiso.....	63
Cuadro N° 5: Determinación de Renta Neta Mundial gravable ...	65
Cuadro N° 6 : Determinación de la Obligación tributaria de un contrato de fideicomiso	69
Cuadro N° 7: Vacío legal entorno a la determinación del Impuesto.....	70
Cuadro N° 8: Técnicas contables.....	71
Cuadro N° 9: Reforma o ampliación del articulado referente a los fideicomiso.....	71
Cuadro N° 10: Desconocimiento del tratamiento contable y tributario de los contratos de fideicomisos.....	73
Cuadro N°11: Conocimiento de la Administración Tributaria de la figura de los contratos de fideicomiso.....	74

REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN TRIBUTOS
ÁREA RENTAS INTERNAS

**ANÁLISIS DE LA FIGURA DEL CONTRATO DE FIDEICOMISO Y
SUS IMPLICACIONES EN LA REGULACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE
LA RENTA**

Autor: Lcda. Vianet del Carmén Zambrano Lobo

Tutor: Abog. Esp. Belkis Albarrán

Año: 2016

RESUMEN

En Venezuela en los últimos períodos se han suscitado cambios relevantes en materia tributaria, sin embargo, la administración tributaria ha dejado de lado aspectos inherentes al tratamiento tributario de algunas actividades económicas, de allí surge el caso de estudio de esta investigación, siendo su objetivo general: “Analizar la figura del contrato de fideicomiso y sus implicaciones en la regulación del Impuesto Sobre la Renta”. Al respecto, se realizó una investigación de tipo documental y descriptiva; en la recolección de los datos se utilizó la técnica de la entrevista estructurada aplicada a expertos tributarios. En el avance de la investigación se obtuvo información de la aplicación del impuesto con respecto a los contratos de fideicomisos, encontrándose que no existen procedimientos para la determinación del Impuesto Sobre la Renta para este tipo de contratos; lo cual ocasiona que la responsabilidad de las obligaciones tributarias recaiga sobre los fiduciarios, quienes deben regirse por las normas vigentes establecidas por Ley, pudiendo incluso ser sancionados por incumplimiento de los deberes formales. Recomendándose enviar las propuestas aquí formuladas a los entes gubernamentales que rigen la materia tributaria en pro que se establezcan los procedimientos que deben aplicarse a los contratos de fideicomisos.

Descriptores: Fideicomiso, contratos, tributos, Impuesto Sobre La Renta.

INTRODUCCIÓN

Las reformas tributarias en Venezuela, han sido implementadas con el fin de que el Estado pueda generar mayores ingresos que soporten el gasto público, por medio de la recaudación, dejando a un lado la capacidad contributiva, las nuevas figuras jurídicas y contratos, que no están claramente definidos en la legislación tributaria y las normas que faciliten la recaudación, que de una u otra manera es el objetivo de la Administración Tributaria, gravar adecuadamente los resultados económicos de cualquier figura jurídica.

Con base a esto, surge la necesidad de estudiar la figura del contrato de fideicomiso y sus efectos fiscales, necesariamente sus implicaciones en el impuesto sobre la renta. En sus orígenes, este tipo de contrato fue concebido desde el derecho civil romano como aquel en virtud del cual el deudor garantizaba el cumplimiento de sus obligaciones mediante la transmisión de la propiedad de un bien al acreedor (fiduciario), quien podía mantenerlo en su poder hasta ver satisfecha la prestación. Esta figura recibía la denominación de *"fiducia cum creditore"* y se considera el antecedente de lo que hoy se llama fiducia en garantía. Así mismo, los Romanos entendieron la fiducia como un mecanismo de administración mediante el cual el fiduciario administraba y defendía los bienes mientras su propietario iba a la guerra o se ausentaba durante un largo tiempo denominándola *"fiduciae cum amico"*, conocida actualmente como la fiducia de administración.

En 1956 en Venezuela, entra en vigencia la Ley de fideicomiso y define en el artículo 1 el fideicomiso: "Es una relación jurídica por la cual una persona llamada fideicomitente transfiere uno o más bienes a otra persona llamada

fiduciario, quien se obliga a utilizarlo en favor de aquel o de un tercero llamado beneficiario”.

Cabe destacar, que los contratos de fideicomisos son negocios jurídicos con normativa que los rige, además la Ley de Impuesto Sobre La Renta LISLR (2015) en el capítulo de las Rentas Presuntas el legislador hace mención de este tipo de actividad. En las últimas reformas realizadas a la Ley de Impuesto Sobre La Renta, este tipo de contrato no ha sido considerado, dejando a un lado la actualización en materia tributaria de este tipo de figuras jurídicas estando en contra de los objetivos de la administración que es gravar adecuadamente los resultados económicos.

En este sentido, el presente estudio se enmarca en analizar las implicaciones tributarias de esta figura jurídica, teniendo en consideración las partes involucradas (fideicomitente, fiduciario y fideicomisario) obligados a enterar al fisco la parte correspondiente de la imposición tributaria, dada su condición de hecho imponible.

El propósito de esta investigación apunta a destacar el régimen impositivo con base en las operaciones vinculadas con el fideicomiso, partiendo de su objetivo general que es analizar la figura del contrato de fideicomiso y sus implicaciones en la regulación del Impuesto Sobre la Renta (2015). Para ello la investigación quedo constituida por los siguientes capítulos:

Capítulo I: Comprende el planteamiento del problema, objetivos, justificación y alcance de la investigación.

Capítulo II: Se refiere al marco teórico, incluido en este capítulo los antecedentes, bases teóricas, bases legales y el glosario de términos básicos.

Capítulo III: Contiene el marco metodológico, donde se establece la metodología de la investigación, el tipo de estudio, el diseño de la investigación, la técnica de recolección de datos y la operacionalización de las variables.

Capítulo IV: En este capítulo se desarrolló el análisis de los resultados, de entrevistas realizadas a expertos con respecto al tema de investigación.

Capítulo V: Comprende las conclusiones y recomendaciones con base al estudio realizado.

Finalmente se encuentran las referencias utilizadas en el desarrollo de la investigación y los anexos conformados por los instrumentos de recopilación de información junto a la validación de los expertos en el área.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

En Venezuela la actuación de la Administración Tributaria es regida por las leyes de carácter civil, penal y tributaria las cuales han sufrido reformas, tal es el caso del Código Orgánico Tributario (2001), que fue derogado por el nuevo Código Orgánico Tributario COT (2014), el cual entró en vigencia a los noventa (90) días continuos después de su publicación, es decir, el 16 de febrero de 2015. La reforma de este código según Herrera L. (2015):

Buscó mejorar, facilitar y ampliar las formas y mecanismos de recaudación (aumentar los ingresos por cobro de tributos y sanciones por incumplimientos), incrementar los poderes de la administración tributaria para lograr la recaudación, en especial, el poder de ejecutar lo decidido y ser juez y parte en sus propios litigios, (p. 5).

Los Abogados Integrales (2014), consideran que las principales innovaciones se refieren al alargamiento de las prescripciones extintivas o liberatorias de obligaciones tributarias, al reordenamiento y agravación de todas las sanciones que establece el Código Orgánico Tributario (COT) derogado y la clasificación de nuevos delitos tributarios, a la extensión de las facultades recaudatorias de la Administración Tributaria.

Sobre la base de las consideraciones anteriores, se destaca la aplicación de severas sanciones por ilícitos tributarios, de los cuales no están exentos los contratos de fideicomisos, y ninguna de las figuras que intervienen en este contrato debido a una aplicación de la determinación del impuesto errónea, es preciso señalar que los períodos de prescripción de las obligaciones tributarias que se contraen en este tipo de contrato se alargaron, por lo tanto el riesgo fiscal es mayor.

La Ley de Impuesto sobre la Renta (LISLR), sufrió modificaciones en el año 2014 y 2015, que a consideración de Soteldo (2016), lo más relevante se centra en un incremento en la recaudación tributaria, la modificación de las reglas de la disponibilidad de las rentas, la eliminación del ajuste por inflación para contribuyentes especiales y la implementación de nuevas reglas para la determinación de la renta estimada.

De igual manera Serrano (2016), expresa en su artículo “Impuesto sobre la Renta en Venezuela”, que la reforma del 2015 demuestra la necesidad de un incremento sustancial de los niveles de recaudación de este impuesto, sin considerar que con ello se violan principios constitucionales de la tributación, incurriendo en niveles de presión tributaria, pudiendo ocasionar que este impuesto sea confiscatorio.

De los anteriores planteamientos se deduce, que la reforma de la LISLR (2015), tiene como objetivo lograr una mayor recaudación, modificando la disponibilidad de la renta en lo referido a los contratos de fideicomiso, la obligación tributaria debe surgir en el momento en que se cause, estando forzados los beneficiarios a cumplir con dicha obligación si el contrato no llegara a ejecutarse en determinado momento.

Es preciso señalar, que el legislador no realizó pronunciamiento sobre el gravamen a los contratos de fideicomiso, este tipo de actividad solo se menciona en el capítulo de las rentas presuntas artículo 49, donde las rentas presuntas corresponden al resultado de la imposición de alícuotas sobre una base presuntiva dependiendo de la actividad que se ejerza, en lo relativo a los contratos de fideicomisos, el tratamiento fiscal a realizar no corresponde a la aplicación de alícuotas sobre base presuntiva, el artículo 49 trata de manera general la imposición de estas rentas, por lo tanto, se presume que la aplicación para la determinación tributaria es similar al procedimiento de la determinación de impuesto sobre la renta de una persona jurídica o natural, así mismo, no presenta en su articulado el tipo de contribuyentes, exenciones, ingresos brutos, costos y deducciones relacionados con este tipo de actividad.

Por ello, el propósito de la investigación es analizar la figura del contrato de fideicomiso y su tratamiento con el régimen impositivo actual, dando a conocer por una parte que el hecho imponible existe y por lo tanto trae consigo el deber que se tiene con la Administración Tributaria de pagar los respectivos impuestos, permitiendo a partir de estas consideraciones evitar las ambigüedades y subjetivas interpretaciones de la Administración Tributaria en cuanto a la figura del fideicomiso; por ende prevenir que una persona natural o jurídica se le imponga alguna sanción por desconocimiento e incumplimiento de la ley.

En otro sentido, desde el punto de vista meramente documental la investigación pretende descomponer en su semántica el contrato de fideicomisos; la Ley de Fideicomiso (1956), en su artículo 1 señala: “El Fideicomiso es una relación jurídica por la cual una persona llamada

fideicomitente transfiere uno o más bienes a otra persona llamada fiduciario, quien se obliga a utilizarlo en favor de aquel o de un tercero llamado beneficiario”, (p. 1).

En concordancia con lo expuesto anteriormente, la transferencia de bienes sean muebles o inmuebles, a un ente fiduciario, en beneficio de un tercero; produce efectos tributarios, tal como lo expresa Castillo (2014):

La precaria legislación de los efectos impositivos del contrato de fideicomiso contrasta con el desarrollo y avance de esta figura, divorciando el tratamiento fiscal de las consecuencias jurídicas y económicas que se derivan del contrato de fideicomiso. En este sentido, la Ley de Impuesto Sobre La Renta omite considerar dos importantes elementos: **i)** el control del fideicomitente pudiera tener sobre el fideicomiso y que ordinariamente se vincula con la facultad de revocar o modificar discrecionalmente el fideicomiso y, **ii)** la distribución efectiva de los enriquecimientos como presupuestos para la gravabilidad de los beneficiarios, (p. 515).

La LISLR (2015), indica que los ingresos por bienes dados en fideicomisos se gravarán en cabeza de los beneficiarios. Al respecto, Castillo (2014) expone:

Las circunstancias de que el fideicomitente controle directa o indirectamente los bienes fideicometidos, o se reserve la posibilidad de revocar el contrato en cualquier momento, o bien tenga la propiedad económica de los bienes pudiera comportar que el incremento patrimonial que determina la causación del Impuesto Sobre La Renta, se verifique respecto del fideicomitente y no en relación en la persona constituida como beneficiario, (p. 516).

Es decir, que el estudio de la figura del fideicomiso no puede limitarse a evaluar qué persona aparece nominalmente como beneficiario, sino que se debe determinar los aspectos señalados por Turuhpial (2013), “el control que

pudiera ejercer el fundador en particular, la posibilidad de revocar o no el fideicomiso y la transferencia de la propiedad económica del activo”, (p. 27).

El análisis de estos aspectos hace relevante el estudio que en líneas generales pretende dar respuestas a las siguientes interrogantes:

¿Cuáles son las disposiciones legales y normativas que rige la imposición tributaria de los contratos de fideicomiso?

¿Cuál es el proceso de determinación del Impuesto sobre la Renta en el caso de contratos de fideicomisos?

¿Qué consecuencias tendría el incumplimiento de las obligaciones tributarias en el caso de contratos de fideicomisos?

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Analizar la figura del contrato de fideicomiso y sus implicaciones en la regulación del Impuesto Sobre la Renta (2015).

Objetivos Específicos

- Determinar las normas que regulan el contrato de Fideicomiso en el ordenamiento jurídico tributario.
- Explicar los procesos de determinación de Impuesto Sobre La Renta en el caso de contratos de fideicomiso.
- Señalar las consecuencias que implicaría el incumplimiento de las obligaciones tributarias en los contratos de fideicomisos.

Justificación de la Investigación

La Administración Tributaria, tiene la potestad de implementar estrategias para recaudaciones efectivas, y al mismo tiempo para el cumplimiento de políticas fiscales y legales establecidas, dirigidas a los contribuyentes, así garantiza los ingresos que se necesitan para el soporte del gasto público.

Es por ello, que surge la importancia de la investigación, en destacar los efectos impositivos del Impuesto Sobre La Renta de los contratos de fideicomisos, el cual trae consigo consecuencias jurídicas y económicas, donde lo que señala la Ley de Impuesto Sobre La Renta, se limita en que los enriquecimientos derivados de los bienes dados en fideicomiso se gravarán en cabeza de los beneficiarios. Esta deficiencia en materia Tributaria en relación con la imposición de las operaciones vinculadas al fideicomiso, es donde se acentúa el estudio de esta investigación.

La investigación contribuirá desde el punto de vista social, con todo aquel contribuyente asociado con un contrato de fideicomiso, que incumpla con las obligaciones tributarias por desconocimiento de las implicaciones fiscales que acarrea al momento, servirá esta investigación documental de apoyo a todo aquel asesor y contribuyente que tengan dudas o deficiencias al respecto.

Desde el punto de vista académico, se abre una arista por ser un tema no muy común en el estudio de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, enfocado en revisiones documentales, trabajos previos, información y datos divulgados por trabajos impresos o electrónicos, significa un antecedente para futuras investigaciones, acerca de los efectos impositivos del contrato de fideicomiso,

otorgando así a nuevos investigadores nuevos temas, más aún cuando se han realizado continuas reformas a la legislación tributaria venezolana.

Desde el punto de vista del investigador, porque este estudio se enfoca en el análisis de los efectos impositivos del contrato de fideicomiso, relacionado con las reformas tributarias realizadas por la Administración Tributaria, que conlleva a realizar una descomposición del tema donde se abre una brecha para el conocimiento de este tipo de contratos.

Alcance de la Investigación

Esta investigación pretende alcanzar por medio de sus conclusiones, un material que sirva de punto de partida para el conocimiento de la materia, por lo tanto, la misma es de manera general, y no se expone por cada tipo de contrato de fideicomiso. Así mismo, dar a conocer que el incumplimiento de las obligaciones tributarias conllevan a la aplicación de un régimen sancionatorio.

Esta investigación se circunscribe en el ordenamiento jurídico vigente contemplado en el COT (2014), la LISLR (2015), donde se propone analizar los efectos impositivos de los contratos de fideicomiso y sus implicaciones en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El período donde se realiza este estudio, abarca los años 2014-2015 y comprende a una población de sujetos pasivos, establecidos en la ciudad de Mérida, Municipio Libertador, Venezuela y el sujeto activo la Administración Tributaria. La metodología de la investigación, se basa en un estudio documental y descriptivo, avalado por expertos en el área tributaria.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Este capítulo, describirá los antecedentes de la investigación, así como, un desarrollo amplio de conceptos y definiciones, que sirven de base para la investigación.

Antecedentes de la Investigación

Los antecedentes de la investigación se fundamentan en estudios ya realizados y en los que existe una relación con el tema de investigación, los cuales van a permitir una mayor comprensión del problema desde otro punto de vista.

Ungaro (2010), en su trabajo especial de grado, titulado “Aporte para la eficiencia en el tratamiento impositivo del fideicomiso de garantía”, para optar por el título de Contador Público, Universidad de Belgrano, Buenos Aires, enmarcada en una investigación documental, cuyo objetivo general fue el análisis integral, enfocado en materia impositiva, del fideicomiso de garantía. Cuya conclusión, está basada en que es sumamente necesario que el sistema tributario argentino cuente con regulación impositiva particular en lo que respecta al fideicomiso de garantía fundamentalmente teniendo en consideración la importancia que posee el instrumento para la actividad económica en general. En lo que respecta al impuesto sobre el ingreso bruto

se observa que la mayoría de las jurisdicciones a la fecha no han incluido normas expresas que regulen al fideicomiso de garantía.

Pérez (2011), en su trabajo especial de grado, titulado “Análisis de las consecuencias que genera el incumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto al Valor Agregado (IVA) en los fideicomisos de obra. Caso: Instituto Merideño de Infraestructura y Vialidad (INMIVI)”, para optar por el título de Especialista en Ciencias contable, mención: Tributos: Rentas Internas, cuyo objetivo general fue identificar las obligaciones tributarias de los entes públicos en cuanto, al procedimiento aplicado por la institución con respecto a la retención de Impuesto al Valor Agregado en los fideicomisos de obra y el nivel de cumplimiento de las mismas en los periodos establecidos. La investigación es de tipo documental y de campo, dado a que las estrategias empleadas consistieron en la revisión de bibliografía, análisis crítico e interpretación de textos, consultas personales a expertos y especialistas en el tema, documentos electrónicos y hemerográficos. Sus conclusiones estuvieron enfocadas en la aplicación de estrategias para un mayor control en lo que se refiere a las obligaciones tributarias y el ente fiduciario.

Castillo (2014), Ponencia titulada “Apostillas sobre los efectos impositivos del contrato de fideicomiso”, de Asociación Venezolana de Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela. El objetivo de la ponencia se enfocó, en que el cambio más importante que se impone es reconocer la naturaleza del fideicomiso como un ente fiscalmente transparente, atribuyéndole al fiduciario el carácter de responsable de determinar el impuesto, y distribuir el enriquecimiento neto entre los beneficiarios, así

mismo, recomienda subsumir todos los efecto impositivos del negocio fiduciario bajo el régimen del Impuesto Sobre La Renta, excluyendo la transferencia de los activos al beneficiario como un supuesto de donación, y considerarlo un incremento patrimonial gravado con el Impuesto Sobre La Renta, incluidos los fideicomisos testamentarios.

Salcedo (2014), Conferencia, titulado “Tratamiento Tributario de los contratos de fiducia Mercantil y de leasing en Colombia y otros países, de Asociación Venezolana de Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela, explica que los contratos de fiducia mercantil cuentan con una amplia regulación en países como México, Perú y Colombia. La posibilidad de los negocios que pueden adelantarse a través de contratos de fiducia mercantil resulta muy amplia (negocios de inversión, inmobiliarios, de administración, de titularización, entre las más importantes). En materia tributaria se encuentran normas generales y algunas que aplican sobre ciertos tipos de fideicomisos, como es el caso de Colombia con los fondos de inversión colectiva. La regla general, con excepciones, es la atribución de la sujeción pasiva del beneficiario, sea este el mismo constituyente o tercero.

El aporte a la investigación de estos antecedentes surge en la importancia del manejo de las leyes que rigen los impuestos y el proceso de aplicación de los mismos, en actividades relacionadas con los contratos de fideicomisos.

Bases Teóricas

Las bases teóricas destacan los conceptos y proposiciones, que conforman el punto de vista para explicar el problema planteado.

Antecedentes Epistemológicos del Fideicomiso

El desarrollo histórico de la figura del fideicomiso, es de gran importancia para abordar sus orígenes, y dar a conocer las características que posee los sistemas que existieron en su momento.

El Fideicomiso Romano

Para Rossini (2004), “el fideicomiso tiene su origen en el derecho romano, donde existían dos formas de los negocios de confianza: el *fideicomissum* y el pacto *fiduciae*”, (p. 10).

Al respecto, Carames (1953), considera:

La primera figura que trataba del acto por el cual una persona (disponente) encarga a otra (fiduciario) la transmisión de toda su herencia, de una cuota parte de ella o de un bien determinado de la misma a una tercera persona (fideicomisario). Se caracteriza por la institución de un fiduciario como heredero o como legatario aparente, pero con el ruego de pasar luego la herencia o el legado a la persona indicada por el causante. La segunda figura del derecho romano, la fiducia, era un acto entre vivos, por el cual la persona que transmitía a otra por *mancipatio* la propiedad de una cosa, agregaba al acto un convenio por el cual el *mancipio acciones dans* o a emplearla en cierto destino cuando se produjera determinada circunstancia prevista por las partes,(p. 275).

En ambas formas de negocio de confianza encontramos tres sujetos en la relación fiduciaria: El fiduciante, el fiduciario y el beneficiario.

El Trust Anglosajón

Según Carames (1953), “El trust constituye una relación de naturaleza fiduciaria, referida a ciertos bienes que genera obligaciones personales y de equidad en cabeza del fiduciario, emergentes del encargo de manejar esos bienes en beneficios de otros”, (p. 274).

El Fideicomiso Latinoamericano

En lo que se refiere al fideicomiso en Latinoamérica, Rossini (2004), destaca:

Los primeros estudios y tratados que sirvieron de base al legislador latinoamericano para regular el fideicomiso tomaban como referencia al trust anglosajón. Esto es aún más notorio en la legislación mexicana, donde el incremento de los negocios realizados a través de ésta figura ha colaborado al desarrollo de su economía, especialmente la actividad llevada a cabo por los bancos, (p. 11).

La figura del fideicomiso es compleja ya que combina un negocio real de transmisión de una cosa o bien, con un negocio de obligación, el fiduciario debe hacer sólo un uso limitado del bien adquirido, para restituirlo luego al transmitente o a un tercero indicado por el transmitente, cuyo fundamento es la atenuación de los efectos de la transmisión.

Las aplicaciones del fideicomiso, especialmente en bancos y demás entidades financieras, son innumerables, dada su naturaleza, la incidencia del fideicomiso en los resultados financieros obtendrían un nivel de importancia, como ha ocurrido en países de América México, Venezuela, Costa Rica,

Panamá. Ha venido siendo regulado en los distintos países de Latinoamérica y actualmente está presente en dieciocho países.

En Venezuela al igual que otros países latinoamericanos, se insertó el fideicomiso como una herramienta para el sistema financiero, con la publicación de la Ley de Fideicomisos a partir del año 1.956. Actualmente en Venezuela casi todas las instituciones del sistema bancario, cuentan en su estructura organizativa con una división de fideicomiso y otras operaciones de confianza.

Fideicomiso

Definición

Según el diccionario etimología de Chile (2011), el fideicomiso proviene del latín *fideicommissum*, en donde *fidei* = confianza, *commissus* = confiado, *fiducia* es exactamente confianza y fe.

El fideicomiso es un acto jurídico de confianza, en el que una persona entrega a otra la titularidad de unos activos para que esta los administre en beneficio de un tercero. Como lo establece la Ley de Fideicomiso (1956), en el artículo 1: “El Fideicomiso es una relación jurídica por la cual una persona llamada fideicomitente transfiere uno o más bienes a otra persona llamada fiduciario, quien se obliga a utilizarlo en favor de aquel o de un tercero llamado beneficiario”, (p. 1).

Por su parte, Vega (2013) define el fideicomiso como:

Un acuerdo por medio del cual se traspasan ciertos bienes a una persona o entidad para que los invierta o los traspase a una tercera

persona; es decir, es un contrato mediante el cual una persona transfiere la totalidad o parte de sus bienes a una institución, la cual se encargara de administrar, de invertir estos activos según las instrucciones dadas, la institución financiera se encargara de distribuir los bienes a favor de quien o quienes le señale como beneficiario, (p. 56).

De igual manera Delgado (2012), considera que el fideicomiso es:

El encargo de confianza que el testador (fideicomitente), en disposición de su última voluntad, hace a un tercero (fiduciario o heredero), para que disponga de sus bienes en cierto modo o los entregue a un tercero (fideicomisario). Se trata del fideicomiso testamentario. En adición, el fideicomiso es una institución jurídica mediante la cual se crean relaciones fiduciarias, determinados bienes o derechos, presentes o futuros a una persona jurídica llamada fiduciario, para que los utilice o disponga de ellos conforme lo ordene el que transmite dicha propiedad, llamado fideicomitente, en beneficio de sí mismo o de un tercero llamado fideicomisario o beneficiario, de tal forma que el patrimonio resulta jurídicamente inseparable de la destinación a que se afecta, por toda la duración del fideicomiso, (p. 23).

Características del Fideicomiso

Dentro de las características del fideicomiso señala Montes (2006), a la integridad, que está formado por bienes muebles o inmuebles con derechos reales sobre estos últimos, por otra parte, es autónomo el patrimonio del fideicomiso del resto de los bienes del fideicomitente, del beneficiario y del fiduciario, así mismo, el titular de los bienes fideicometidos es el fiduciario, el fideicomitente deja de ser propietario de ese bien, hasta la realización del negocio o cumplimiento del contrato, no pueden embargarse los bienes fideicometidos ya que estos no pertenecen a quien los administra, el contrato

de fideicomiso es un negociación flexible, puede ser modificado por el fideicomitente, es una herramienta de administración, tiene como otra característica que el fiduciario ejerce la propiedad de los bienes y el traspaso de los mismos está bajo el control del fideicomitente, el fideicomitente se reserva el derecho a revocar, o a anular el fideicomiso, imponer todo tipo de restricciones y prohibiciones en cuanto a la manera en que se inviertan los bienes o el uso que se les dé.

Tipos de Fideicomisos

Martín (1996) establece, que los tipos de fideicomiso son:

- 1.- Fideicomiso de Administración: Es aquel en virtud del cual el fiduciante transmite al fiduciario la propiedad de determinados bienes, para que este los administre y destine el producido de los bienes al cumplimiento de lo establecido en el contrato.
- 2.- Fideicomiso de Inversión: Es una variante de fideicomiso de administración y se distingue del anterior porque los bienes fideicometidos son en dinero.
- 3.- Fideicomiso de garantía: Encuentra fundamento en la conveniencia de respaldar el cumplimiento de una obligación contraída con un tercero o aun con el propio banco.
- 4.- Fideicomiso Testamentario: Ocurre cuando la transmisión del dominio de los bienes fideicometidos al beneficiario se realiza en la finalización de un contrato.
- 5.- Fideicomiso Financiero: Instrumento por el cual una persona (el fiduciante), traspasa ciertos bienes a las manos de otra (el fiduciario), esta figura se basa completamente en la confianza, el fiduciario se compromete a seguir al pie de la letra el contrato de fideicomiso donde están reflejada las condiciones en que se les otorga los bienes. (p. 27)

Sujetos del Contrato de Fideicomiso

Los contratos como lo establece la Ley de Fideicomisos (1956), están constituidos por tres sujetos a partir del artículo 14 y subsiguientes:

El fiduciante o fideicomitente, que es la persona encargada de transmitir los bienes o derechos que van a constituir el objeto del fideicomiso. Por otra parte el fiduciario quien es la persona de confianza elegida por el fiduciante el cual posee todas las facultades inherentes a la finalidad del fideicomiso, en particular las referentes al dominio y la administración. Solo podrán ser fiduciarios las instituciones bancarias y las empresas de seguros constituidas en el país.

Lo anteriormente expresado está establecido en la Ley de Fideicomisos (1956) en su artículo 14, el cual señala:

Son obligaciones del fiduciario, además de las previstas en el acto constitutivo o en la Ley, las siguientes: realizar todos los actos que sean necesarios para, la consecución del fin del fideicomiso; mantener los bienes fideicometidos debidamente separados de sus demás bienes y de los correspondientes a otros fideicomisos; rendir cuentas de su gestión al beneficiario, por lo menos, una vez al año.

El tercer sujeto actuante en el contrato es el beneficiario quien recibe los beneficios del fideicomiso, cuyas funciones se establecen en el artículo 24 de la misma Ley:

Exigir al fiduciario el fiel cumplimiento de sus obligaciones y hacer efectiva la responsabilidad por el cumplimiento de ellas; impugnar los actos anulables realizados por el fiduciario, dentro de los cinco años contados desde el día en que el beneficiario hubiere tenido noticia del acto que da origen a la acción, y exigir la devolución de los bienes fideicometidos a quien corresponda. Oponerse a toda

medida preventiva o de ejecución tomada contra los bienes fideicometidos por obligaciones que no los afectan, en caso de que el fiduciario no lo hiciere; pedir, por causa justificada, la remoción del fiduciario y, como medida preventiva, a juicio del Juez del fideicomiso, el nombramiento de un administrador interino.

Elementos del Contrato de Fideicomiso

Según Salcedo (2014), los elementos del contrato de fideicomiso son los siguientes:

1. La transferencia de la propiedad al fiduciario de los bienes fideicometidos: El fiduciario es quien asume la propiedad fiduciaria; esto es, a quien se le transfieren los bienes bajo el título de fiducia mercantil.
2. El cumplimiento de la finalidad por la cual fue constituido el fideicomiso: El fiduciario tiene la responsabilidad principal, puesto que la existencia del negocio fiduciario y la conformación del patrimonio autónomo se justifican por la existencia de la finalidad identificada por el contribuyente.
3. La constitución del patrimonio autónomo: Es de la esencia del contrato de fiducia mantener los bienes fideicometidos separados del patrimonio del fiduciario y de los otros patrimonios autónomos administrados por el mismo.
4. La devolución de los bienes o de su producto; o de remate, al beneficiario: Los bienes no pueden mantenerse indefinidamente en el patrimonio del fiduciario, al haberse establecido un término máximo de duración del contrato. La Ley de Fideicomiso (1956), en su artículo 9, expone que la duración del fideicomiso constituido a favor de una persona jurídica no podrá exceder de treinta años.

Obligación Tributaria

El COT (2014), expresa en su artículo 13 que: “La obligación tributaria

surge entre el Estado, en las distintas expresiones del Poder Público, y los sujetos pasivos, en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la Ley”.

Según Moya (2003), la obligación tributaria “es un vínculo jurídico, en virtud del cual una persona natural (sujeto pasivo), es decir, el deudor debe dar sumas de dinero por conceptos de tributos y sus accesorios, a la Administración Tributaria”, (p. 157).

Elementos de la Obligación Tributaria

El Código Orgánico Tributario (2014), establece en su articulado los elementos de la obligación tributaria, los cuales son:

El artículo 18, considera que: “El Sujeto Activo de la obligación Tributaria por excelencia es el Estado en virtud de su poder de imperio. Es sujeto activo de la obligación tributaria el ente público acreedor del tributo”.

Por su parte, en cuanto al sujeto pasivo el artículo 19, establece que éste: “Es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”.

El artículo 36, contiene lo referente al hecho imponible que “es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

En cuanto a la base imponible, la misma está definida en el glosario de términos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT (2016), como:

La magnitud susceptible de una expresión cuantitativa, definida por la ley que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto a los efectos

de la liquidación del tributo. Valor numérico sobre el cual se aplica la alícuota del gravamen, (p. 9).

Potestad Tributaria

El glosario de términos del SENIAT (2016), indica que la potestad tributaria: “es la facultad jurídica que tiene el Estado de crear tributos unilateralmente cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial”, (p. 41).

Principios Tributarios

Los principios tributarios se encuentran establecidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), de acuerdo al siguiente articulado:

El artículo 317 establece el principio de legalidad y no confiscatoriedad en el cual: “No podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”.

Por su parte el principio de progresividad y capacidad contributiva se encuentra establecido en el artículo 316:

El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección

de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

Finalmente el principio de generalidad, establecido en el artículo 133 cita que: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la Ley”.

Tributos

Los tributos como lo define el glosario de términos del SENIAT (2016), representa “la prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado, en virtud de su poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la Ley como hechos imponibles”, (p. 56).

Según Villegas (2001), señala que: “Los tributos son prestaciones en dinero que el estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”, (p. 511).

Tipos de Tributos

Los tipos de tributos para Villegas (2001), son los siguientes:

Los impuestos que son prestaciones en dinero o en especies, exigidas por el Estado en virtud del poder del imperio, a quienes se haya en las situaciones consideradas por la Ley como los hechos imponibles. Se clasifican en: Impuestos directos e indirectos. Por su parte las tasas son tributos cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, estando esa actividad relacionada directamente con el contribuyente. Las contribuciones que son los tributos debidos, en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de

la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado, (p. 512).

Evolución del Impuesto Sobre La Renta

En lo relativo a la evolución del Impuesto Sobre la Renta, Vásquez (2003), señala que: “El Impuesto Sobre La Renta ha sufrido diversas modificaciones a partir de la primera publicación de Ley hecha en el año 1942, en busca de un adecuado sistema de imposición a la renta del contribuyente y a fin de abarcar los distintos tipos impositivos objeto de este impuesto”, (p. 41).

El 17 de Julio de 1942, se promulgó la primera Ley de Impuesto sobre la Renta, entrando en vigencia el primero de enero de 1943, esta Ley permitía al Estado mayor participación en la explotación petrolera, por medio de concesiones y las regalías que gravaba a la renta petrolera, luego tuvo modificaciones en materia de determinación, en el principio de territorialidad y los beneficios fiscales, el principio de la extraterritorialidad o renta mundial, retenciones, aplicación de tarifas proporcionales, la inclusión del ajuste inicial y el principio de transparencia fiscal.

En 1966 se estableció el sistema global progresivo, entrando en vigencia en 1967, donde señalaba que las personas jurídicas y comunidades debían gravar sus rentas con una tarifa “A”, a las personas naturales con una tarifa “B” y a las actividades mineras y de hidrocarburos con una tarifa “C”. En 1978 crean el sistema global puro, estando vigente hasta la fecha, donde se establece tarifas progresivas para las personas naturales y jurídicas y sus relacionadas, tarifas proporcionales para las rentas mineras, de hidrocarburos y otras actividades.

En 1999, luego de modificaciones al principio de territorialidad, se incluyó el principio de extraterritorialidad, donde se establece el principio de la renta mundial, este principio fue reformado según gaceta oficial número 5.566, extraordinario, del 28 de diciembre de 2001, su principal cambio estuvo relacionado con el principio de territorialidad del impuesto con un sistema de tributación relacionado con la renta mundial, gravando subsidiariamente la renta extranjera, y reconociendo los créditos por impuestos pagados en el extranjero.

En el año 2015, según Gaceta Oficial N° 6210 de fecha 30 de diciembre de 2015, fue reformada la Ley de Impuesto Sobre La Renta publicada en la Gaceta Oficial N° 6.152 extraordinario de fecha 18 de noviembre de 2014, en esta Ley se modifica la disponibilidad en pagos a los enriquecimientos de cesión del uso bienes muebles e inmuebles, los dividendos, las ventas de inmuebles y los servicios de libre ejercicio; establece una tarifa de 40% para las actividades de seguro, banca y finanzas; se eliminan las rebajas por inversión; las retenciones de ISLR se realizan al pago o al abono lo que ocurra primero; se exonera del sistema de ajuste por inflación a los contribuyentes especiales.

Impuesto Sobre La Renta

El ISLR, como lo expresa el artículo 1 de la LISLR (2015), “es un impuesto aplicado a los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en el

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de reforma del Impuesto sobre la Renta”.

Toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en Venezuela, debe pagar impuesto sobre sus rentas, sea que la causa de ingreso esté situada dentro del país o en el extranjero. Las personas naturales o jurídicas no residentes o no domiciliadas en Venezuela, estarán sujetas a este impuesto siempre que la fuente de sus enriquecimientos estén dentro del país, aun cuando no tengan establecimiento permanente o base fija en Venezuela, tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.

En tal sentido, la LISLR (2015), señala en el artículo 7, literal c, que: “Están sujetos al pago de este impuesto las sociedades en nombre colectivo, comandita simple, las comunidades, así como cualesquiera otras sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho”.

Características del Impuesto Sobre La Renta

Para Vásquez (2003), las características más importantes del Impuesto Sobre La Renta, se basa en que es un impuesto directo, un impuesto personal ya que incide en la capacidad tributaria del sujeto, es un impuesto progresivo la tarifa para determinar el impuesto está establecido en la Ley y la misma va en aumento a medida que los ingresos gravables del sujeto crecen, es un es un tributo nacional; siendo calificado el impuesto sobre la renta como un tributo directo y progresivo, la atribución de poder tributario originario debe otorgársele al Poder Nacional, (p. 97).

Exenciones del Impuesto Sobre la Renta

La LISLR (2015), señala en el artículo 14, que están exentos del impuesto las entidades venezolanas de carácter público, el Banco Central de Venezuela y Banco de Desarrollo Económico y Social de Venezuela, así como todos los demás institutos Autónomos, los agentes y demás funcionarios diplomáticos extranjeros acreditados en la República Bolivariana de Venezuela por las remuneraciones que reciban de sus gobiernos, los agentes consulares y otros agentes o funcionarios de gobiernos extranjeros con autorización del gobierno nacional, que residan en la República Bolivariana de Venezuela, por las remuneraciones que reciben de sus gobiernos y las rentas que obtengan los Organismos Internacionales y sus funcionarios, de acuerdo con lo previsto en los Convenios Internacionales suscritos por la República Bolivariana de Venezuela, las instituciones benéficas y de asistencia social, los trabajadores o sus beneficiarios, por las indemnizaciones que reciben con ocasión del trabajo, cuando les sean pagadas conforme a la Ley o a contratos de trabajo, por los intereses y el producto de los *fideicomisos* constituidos conforme al Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras, y por los productos de los fondos de retiro y de pensiones, los asegurados y sus beneficiarios, por las indemnizaciones que reciben en razón de contratos de seguros; los pensionados o jubilados, por las pensiones que reciben por concepto de retiro, jubilación o invalidez, los donatarios, herederos y legatarios, por las donaciones, herencias y legados que perciban, los afiliados a las cajas y cooperativas de ahorro, las personas

naturales, por los enriquecimientos provenientes de los intereses generados por depósitos a plazo fijo, cédulas hipotecarias, certificados de ahorro y cualquier otro instrumento de ahorro previsto en la Ley General de Bancos y otras instituciones financieras o en leyes especiales, así como los rendimientos que obtengan por inversiones efectuadas en fondos mutuales o de inversión de oferta pública, 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, las empresas estatales nacionales que se dediquen a la explotación de hidrocarburos y actividades conexas, Los enriquecimientos provenientes de los bonos de deuda pública nacional y cualquier otra modalidad de título valor emitido por la República Bolivariana de Venezuela, los estudiantes becados por los montos que reciban para cubrir sus gastos de manutención, de estudios o de formación.

Exoneraciones del Impuesto sobre la Renta

Las exoneraciones establecidas en el artículo 197 de la LISLR (2015), señala:

El Presidente de la República, en Consejo de Ministros, dentro de las medidas de política fiscal que requeridas de acuerdo a la situación coyuntural, sectorial y regional de la economía del país, podrá exonerar total o parcialmente del impuesto establecido en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, los enriquecimientos obtenidos por sectores que se consideren de particular importancia para el desarrollo económico nacional o que generen mayor capacidad de empleo, así como también los enriquecimientos derivados de las industrias o proyectos que se establezcan o desarrollen en determinadas regiones del país.

En otras palabras, las exoneraciones de ISLR, solo las aprueba el ejecutivo nacional, así mismo, coloca los plazos de los cuales el sujeto aprovechará la exoneración, en ningún caso de contratos de fideicomisos el ejecutivo ha implementado dicho beneficio, por lo tanto, los sujetos que intervienen en el contrato de fideicomiso no deben atribuirse este tipo de exoneración.

Rentas Presuntas

Se refiere a aquellas rentas que se generan en la República Bolivariana de Venezuela por el monto de los ingresos que obtiene el contribuyente en el país por las ventas o servicios, siendo que este contribuyente reside o tiene oficinas en el exterior.

En este caso la LISLR (2015), supone que el contribuyente ha tenido que ganar un porcentaje establecido sobre los ingresos brutos que ha generado en el país, como el estado no tiene como medir estos ingresos, hace esa suposición llamándola Renta Presunta, esta renta se determina cuando las personas están eximidas de demostrar los ingresos generados por un activo o negocio mediante contabilidad.

En este sentido, Castillo (2014), expone que la LISLR (2015), “regula en un solo artículo el régimen impositivo del fideicomiso, este artículo se encuentra incluido en el capítulo de rentas presuntas, que en su opinión el fideicomiso no guarda ningún denominador común”.

Impacto Tributario del Contrato de Fideicomiso

En línea con la idea de la investigación, Castillo (2014), explica que en materia de ingresos por fideicomisos se debe distinguir dos tipos de incrementos patrimoniales, aquel que se origina por los frutos, rentas, rendimientos y proventos generados por la masa de bienes fideicometidos y aquel que se verifica con ocasión a la transferencia de los bienes al beneficiario en la oportunidad fijada en el contrato, o a su terminación.

Cabe destacar, que al tratarse de enriquecimientos por fideicomiso el artículo 14, de la LISLR (2015), señala que:

Los enriquecimientos derivados de los intereses u otras ganancias obtenidas por fideicomisos constituidos a favor de los trabajadores por sus patronos, con cargo a sus indemnizaciones u otras cantidades que ellos hayan recibido conforme a la Ley orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras, o a sus contratos de trabajo, se encuentran exentos del impuesto sobre la renta.

La LISLR (2015), deja claro que los contratos de fideicomisos de los trabajadores se encuentran exentos de este impuesto.

Los enriquecimientos por otros tipos de fideicomisos, expone la LISLR (2015), en su artículo 49 señala que:

Los enriquecimientos provenientes de bienes dados en fideicomiso se gravarán en cabeza de los beneficiarios del respectivo fideicomiso, pero en caso que la masa de bienes fideicometidos fuese constituida en entidad beneficiaria de tales enriquecimientos, se estimará, a los fines del decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, al fideicomitente como titular de los mismos, sin perjuicio de que responda del pago del impuesto la masa de los bienes de los fideicometidos.

La LISLR (2015), determina a los enriquecimientos como materia gravada, en el caso de los fideicomisos, refiriéndose exclusivamente a los rendimientos o ganancias derivados de los bienes fideicometidos.

En este supuesto, el artículo 1 de la Ley de Fideicomiso, señala que la condición de imputar el impuesto debe recaer en un tercero, sea persona natural o persona jurídica, o el propio fideicomitente, y los enriquecimientos derivados de la masa de los bienes fideicometidos si no se distribuyen a los beneficiarios e incrementen el patrimonio del fiduciario, no implica que el propio fideicomisario tenga la condición de beneficiario.

Destaca, Carmona (1998), que:

El objeto del gravamen con el Impuesto Sobre la Renta recae sobre los rendimientos que produzcan los bienes y capitales invertidos por el fiduciario, si bien el beneficiario no es propietario del capital del que derivan los frutos que le serán entregados por el fiduciario y respecto de los cuales habrá que cancelar impuesto sobre la renta, es el destinatario inmediato directo del producto de una actividad económica que si bien efectúa el fiduciario, la ejerce en provecho aquel, calificando por tanto como una renta, (p. 40).

Valga acotar, que el artículo 28 del COT (2014), señala que: “Son responsables solidarios por los tributos, multas y accesorios derivados de los bienes que administren, reciban o dispongan; los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos o unidades económicas que carezcan de personalidad jurídica”.

El artículo 28 del COT (2014) afirma que el fiduciario tiene carácter de responsable, del impuesto que se derive por la administración, manejo e inversión de los bienes fideicometidos.

Por otra parte, los enriquecimientos derivados de los intereses u otras ganancias obtenidas por fideicomisos constituidos a favor de los trabajadores por sus patronos, con cargo a sus indemnizaciones u otras cantidades que ellos hayan recibidos, como se explicó en líneas anteriores se encuentran exentos del ISLR y lo establece la LOTTT (2012), en su artículo 143, donde señala que “las prestaciones sociales y los intereses que éstas generan, están exentas de Impuesto sobre La Renta”.

En otro orden de ideas, LISLR (2015), expone en su artículo 10:

Las sociedades y comunidades, no estarán sujetos al pago del impuesto por sus enriquecimientos netos, en razón de que el gravamen se cobrará en cabeza de los socios o comuneros, pero estarán sometidos al régimen del presente Decreto, con Rango, Valor y Fuerza de Ley para la determinación de sus enriquecimientos, así como sus obligaciones de control y fiscalización que ella establece y responderán solidariamente del pago del impuesto que, con motivo de las participaciones, corresponda pagar a sus socios o comuneros. La suma de las participaciones que deberán declarar los socios o comuneros será igual al monto de los enriquecimientos obtenidos en el correspondiente ejercicio por tales sociedades o comunidades.

Al respecto, Castillo (2014) refiere que: “Los enriquecimientos derivados del fideicomiso, serán gravados cuando sean pagados por el fiduciario”, (p. 523).

Con base a lo anterior la determinación del enriquecimiento, es aplicable a las sociedades de personas, comunidades y consorcios, por lo tanto el tratamiento tributario para el fideicomiso, en principio debe determinarse el tipo de sujeto que terminaría siendo el beneficiario sobre el cual recaen las obligaciones tributarias.

Dentro de las obligaciones tributarias el artículo 156 numeral 4 del COT (2014), establece que: “Los deberes formales deben ser cumplidos en el caso de sociedades conyugales, sucesiones y *fideicomisos*, por sus representantes, administradores, albaceas, fiduciarios o personas que designen los componentes del grupo, y en su defecto por cualquiera de los interesados”.

La Ley no identifica explícitamente los enriquecimientos derivados del fideicomiso de aquellos disponibles por lo cobrado o pagado, ni tampoco de aquellos disponibles en función de lo devengado. En cuanto a la disponibilidad de la renta la LISLR (2015) en su artículo 27, señala que son disponibles desde que se realizan las operaciones que los producen o se causen, en cuyo caso serían gravados en cabeza de los beneficiarios independientemente de su distribución efectiva.

En tal sentido, analiza Urquizu (2010), que “la capacidad contributiva de los beneficiarios comportaría gravar el ingreso cuando efectivamente lo reciban, y en la medida de lo recibido”, p.526.

Al respecto, el origen del fideicomiso conlleva a que el beneficiario tenga que soportar el pago del Impuesto Sobre La Renta respecto de un beneficio potencial o futuro.

Ahora bien, la LISLR (2015), en su Capítulo I, del ajuste por inflación en su fase inicial expone los lineamientos a seguir para la determinación del mismo, si el contribuyente tiene calificación de especial el mismo está excluido de este proceso. . En el capítulo II, del reajuste regular por inflación, en su articulado señala que debe reconocerse el gasto por depreciación o amortización, en este caso de los bienes transferidos, y lo relativo al ingreso (o

pérdida) fiscal derivado del reajuste regular por inflación de los bienes fideicometidos.

Al respecto Castillo (2014), señala que:

El fiduciario ostente la propiedad temporal de los bienes, no excluiría a los activos no monetarios del ajuste por inflación fiscal, ni desconocería la pérdida de valor que acusan los bienes corporales e incorporeales incluidos en la producción de la renta. El fiduciario estaría autorizado a imputar la depreciación y amortización a los fines de la determinación del enriquecimiento neto atribuible a los beneficiarios. El fiduciario estaría obligado a efectuar el reajuste por inflación de tales bienes, e integrar los tales resultados positivos o negativos que les sean atribuidos a los beneficiarios del fideicomiso, (p. 524).

Principio de Transparencia Fiscal

El capítulo II, de la LISLR (2015), expone en su artículo 98 el régimen de transparencia fiscal internacional, lo siguiente:

Están sujetos al régimen previsto en este capítulo los contribuyentes que posean inversiones efectuadas de manera directa, indirecta o a través de interpuesta persona, en sucursales, personas jurídicas, bienes muebles o inmuebles, acciones, cuentas bancarias o de inversión, y cualquier forma de participación en entes con o sin personalidad jurídica, *fideicomisos*, asociaciones en participación, fondos de inversión, así como en cualquier otra figura jurídica similar, creada o constituida de acuerdo con el derecho extranjero, ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Este principio señala que los efectos fiscales de los negocios jurídicos deben determinarse reconociendo la esencia de los mismos, entorno a los contratos de fideicomisos que no afecte la tributación correspondiente a los

sujetos pasivos, verdaderos titulares económicos que surgen de las relaciones jurídicas.

En este sentido, Altamirano (2010), explica que “los bienes incorporados al fideicomiso tienen un titular jurídico, que es el fiduciario, esa titularidad no significa un enriquecimiento económico para este último, razón por la cual debe tenerse presente la aplicación del principio de transparencia o de neutralidad”.

Bases legales

En relación con el ordenamiento jurídico venezolano, se expone a continuación todas las disposiciones legales que se relacionan con la investigación.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999)

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, fue publicada en Gaceta Oficial N° 5.453 del 24 de marzo de 2000 (Segunda Versión), previa publicación en Gaceta Oficial No 36.860 del 30 de diciembre de 1999. En ella se garantiza la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias, define los principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tributos.

Código Orgánico Tributario (2014)

Gaceta Oficial N° 6.152 Extraordinario de fecha 18 de noviembre de 2014, fue publicado el Decreto N° 1.434, emanado de la Presidencia de la República, mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario, el cual establece las disposiciones aplicables a los tributos nacionales relacionadas con las obligaciones tributarias, los sujetos, sanciones y las relaciones jurídicas derivadas de ellos.

Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015)

En Gaceta Oficial N° 6210 De fecha 30 de diciembre de 2015, derogando la reforma realizada a la Ley de Impuesto Sobre La Renta publicada en la Gaceta Oficial N° 6.152 extraordinario de fecha 18 de noviembre de 2014, el Presidente de la República dicta: Decreto con rango, valor y fuerza de ley de reforma del decreto con rango, valor y fuerza de ley de impuesto sobre la renta, en ella se establece los enriquecimientos a ser gravados, tipos de contribuyentes sometidos a este régimen impositivo, las exoneraciones y exenciones de la Ley, las rentas presuntas, la transparencia fiscal, el ajuste y reajuste por inflación fiscal, y todo aquel que esté relacionado con este ordenamiento jurídico con base en la investigación.

Ley de Fideicomiso (1956)

En gaceta oficial de la República de Venezuela N°496, del 17 de Agosto de 1956, decreta la Ley de Fideicomiso, donde se establece la definición del fideicomiso, las obligaciones y derechos de los sujetos del fideicomiso, los

períodos de administración de los contratos de fideicomisos, dejando claro lo establecido en la investigación.

Ley Orgánica Del Trabajo, De Los Trabajadores y Trabajadoras (2012)

El 23 de julio de 1928, surge la primera Ley del Trabajo, permitió destacar el arrendamiento de servicios que se manejaba sobre las relaciones laborales, El 16 de julio de 1936, modifican la Ley del Trabajo, donde se establecieron normas para regular los derechos y obligaciones derivados del hecho social del trabajo. Esta Ley mantuvo su vigencia por 55 años, en esos tiempos fue objeto de reformas parciales (en los años 1945, 1947, 1966, 1974, 1975 y 1983).

El 1º de mayo de 1991, le otorgan carácter orgánico, paso a llamarse Ley Orgánica del Trabajo.

El 30 de Abril de 2012, el Presidente de la República dicta Decreto Con Rango, Valor Y Fuerza De Ley Orgánica Del Trabajo, Los Trabajadores Y Las Trabajadoras, N°8938, en esta Ley, se expone que los fideicomisos por prestaciones sociales no están gravados del Impuesto Sobre La Renta.

Decreto con Rango, Valor y fuerza de Ley de la Actividad Aseguradora (2016)

En Gaceta oficial N° 430.163, de 24 de Agosto de 2016, establece las normas que regulan el contrato de seguro y otros contratos, en su Título VIII, establece la definición, características, objeto, partes y causas del contrato de fideicomiso.

Resolución N° 083.12. Normas que regulan las operaciones de fideicomiso (2012)

En Gaceta Oficial N°39.941, del 11 de Junio de 2012, la Superintendencia de las Instituciones del Sector bancario en uso de la atribución establecida, en el numeral 14 del artículo N°172 del Decreto con Rango, Valor y fuerza de Ley de Reforma parcial de la Ley de Instituciones del sector Bancario, resuelve emitir: las normas que Regulan las Operaciones de Fideicomisos, en esta norma se establece el objeto y los aspectos generales para operaciones de fideicomisos, autorización para actuar como ente fiduciario, de los contratos de fideicomisos, entre otros de relevancia con el tema de investigación.

Glosario de Términos

Según el glosario de términos emitidos por el SENIAT (2016), se exponen las siguientes definiciones de términos básicos.

Activos monetarios: Son aquellos que representan valores líquidos en moneda nacional o que al momento de liquidarse, generalmente lo hacen con el mismo valor histórico con el cual fueron registrados. Se incluyen en esta definición: efectivo, cuentas por cobrar y cuentas por pagar, depósitos a plazo, dividendos a pagar, préstamos a empleados, intereses cobrados y pagados por anticipado, cargos o créditos diferidos, entre otros.

Activos no monetarios: Son aquellas partidas del balance general histórico del contribuyente, que por su naturaleza o características son

susceptibles de protegerse de la inflación, tales como: los inventarios, mercancías en tránsito, activo fijo, edificios, terrenos, maquinarias, mobiliario, equipos, construcciones en proceso, inversiones permanentes, inversiones convertibles en acciones, cargos y créditos diferidos y activos intangibles.

Ajuste por inflación: Metodología reconocida por la legislación tributaria, con el fin de incorporar los efectos que produce el fenómeno de la inflación.

Amortización: A efecto fiscal; es el método mediante el cual, se permite imputar el monto causado de una inversión como gasto, por un periodo de tiempo determinado.

Base gravable o imponible: Magnitud susceptible de una expresión cuantitativa, definida por la ley que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto a los efectos de la liquidación del tributo. Valor numérico sobre el cual se aplica la alícuota del gravamen. Cantidad neta en relación con la cual se aplican las tasas de tributos.

Beneficiario: Es la persona en cuyo beneficio se ha constituido el fideicomiso.

Bienes muebles: Los bienes son muebles por su naturaleza, por el objeto a que se refieren o por determinarlo así la Ley. Son muebles por su naturaleza los bienes que pueden cambiar de lugar, bien por sí mismos o movidos por una fuerza exterior. Son muebles los derechos, las obligaciones y las acciones que tienen por objeto cosas muebles; y las

acciones o cuotas de participación en las sociedades civiles y de comercio, aunque estas sociedades sean propietarias de bienes inmuebles.

Capacidad contributiva: Significa la existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos y graduación de la obligación tributaria, según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye; constituye un principio constitucional que sirve a un doble propósito, de un lado como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria.

Contrato: Acuerdo, generalmente escrito, por el que dos o más partes se comprometen recíprocamente a respetar y cumplir una serie de condiciones.

Código Orgánico Tributario: Norma jurídica rectora del ámbito tributario e instrumento normativo aplicable en forma supletoria a los tributos de estados y municipios. En materia de tributos aduaneros, este Código se emplea en lo atinente a los medios de extinción de las obligaciones, recursos administrativos y judiciales, determinación de intereses, y respecto a las normas para la administración de tales tributos.

Contribuyente: Aquel sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho imponible. Dicha condición puede recaer en las personas naturales, personas jurídicas, demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho y entidades o

colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y de autonomía funcional. El contribuyente está obligado al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por las normas tributarias.

Contribuyentes especiales: Contribuyentes con características similares calificados y notificados por la Administración Aduanera y Tributaria como tales, sujetos a normas especiales en relación con el cumplimiento de sus deberes formales y el pago de sus tributos, en atención al índice de su tributación.

Contribuyentes formales: Los sujetos que realizan exclusivamente actividades u operaciones exentas de acuerdo a la Ley del Impuesto al Valor Agregado o exoneradas de conformidad con un decreto.

Contribuyentes ordinarios: Los importadores habituales de bienes, los industriales, los comerciantes, los prestadores habituales de servicios y en general, toda persona natural o jurídica que como parte de giro, objeto u ocupación, realice las actividades, negocios jurídicos u operaciones que constituyen hechos imponible establecidos en el Impuesto al Valor Agregado.

Deberes formales: Se definen como las obligaciones que la Ley o las disposiciones reglamentarias, y aún las autoridades de aplicación de las normas fiscales, por delegación de la Ley, impongan a contribuyentes, responsables o terceros para colaborar con la

Administración Aduanera y Tributaria en el desempeño de sus cometidos.

Declaración definitiva: Deber formal del sujeto pasivo de presentar en los formularios oficiales emitidos por la Administración Aduanera y Tributaria o por vía electrónica, los resultados fiscales de un ejercicio o período de imposición.

Declaración estimada: Deber formal establecido en la Ley para determinadas categorías de sujetos pasivos, obteniendo de éstos el pago del tributo en forma anticipada, la cual debe presentarse a través de los medios autorizados por la Administración Aduanera y Tributaria y en los lapsos establecidos en la Ley.

Declaración informativa: Es aquella declaración jurada realizada por el sujeto pasivo en la que se suministra información o datos, necesarios para el ejercicio del control fiscal y cuya presentación constituye un deber formal.

Depreciación: Disminución del valor que sufren los costos de las inversiones hechas en activos fijos incorporados a la producción de la renta, causada por obsolescencia, desgaste o por deterioro debido al uso, desuso, a la acción del tiempo y otros factores. Es la distribución del costo de capitales tangibles entre los años estimados de vida útil de un bien.

Determinación tributaria: Conjunto de actos dirigidos a precisar las deudas tributarias y su importe, realizadas por el sujeto pasivo o por la Administración Aduanera y Tributaria.

Disponibilidad de la renta o del ingreso: Principio relacionado con el Impuesto Sobre la Renta, referido al momento en el cual el ingreso se considera disponible a los efectos del gravamen.

Enriquecimiento neto global: Es el obtenido después de restarle a la renta bruta las deducciones y costos permitidos por la Ley, los cuales deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país o fuera de él para producir el enriquecimiento, salvo disposición en contrario.

Enterar: Pagar o abonar dinero. Acción de pagar los tributos ante las oficinas receptoras de fondos nacionales. En el sistema tributario venezolano, se asimila a la obligación de los agentes de retención y percepción, de pagar al sujeto activo las cantidades de gravamen retenidas o percibidas en el curso de sus operaciones.

Exención: Dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, otorgada por la Ley.

Exoneración: Dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, concedida por el Poder Ejecutivo, en los casos autorizados por la Ley.

Fideicomiso: Es un contrato en virtud del cual una o más personas (*fideicomitentes* o *fiduciantes*) transmiten bienes, cantidades de dinero o

derechos, presentes o futuros, de su propiedad a otra persona (una persona física o persona jurídica, llamada *fiduciaria*) para que ésta administre o invierta los bienes en beneficio propio o en beneficio de un tercero.

Fiduciario: Es aquella persona física o moral encargada de un fideicomiso y de la propiedad de los bienes que lo integran, a solicitud de un fideicomitente y en beneficio de un tercero, sea este fideicomisario o beneficiario.

Gravamen: Carga u obligación que pesa sobre una persona o un bien. En derecho tributario es el gravamen o carga de carácter fiscal que la Hacienda Pública impone sobre las personas naturales o jurídicas.

Hecho imponible: Presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Se considera ocurrido el hecho imponible y existente sus resultados: 1) en las situaciones de hecho, desde el momento que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzcan los efectos que normalmente les corresponden; y 2) en las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable.

Ilícito: Acción u omisión no permitida legal o moralmente. Hecho contrario a las disposiciones legales o a la moral.

Ilícito formal: Incumplimiento de obligaciones, previstas en la ley, reglamentos o cualquier otro instrumento normativo, tendientes a

facilitar la determinación de la obligación tributaria y el ejercicio de las facultades de control atribuidas a la Administración Aduanera y Tributaria.

Ilícito material: Incumplimiento de las obligaciones relativas al pago del tributo previsto en la Ley.

Ilícito tributario: Toda acción u omisión contraria al ordenamiento jurídico tributario, sancionada expresamente por la norma.

Impuesto: Prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado, en virtud de su poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la Ley como hechos imponibles.

Impuesto progresivo: Se entiende como tal, el impuesto cuya tarifa, determinada conforme a una escala establecida por la Ley, la cual va en aumentando a medida que van creciendo los ingresos gravables del sujeto pasivo.

Ingreso bruto: A los fines del Impuesto Sobre la Renta, ingreso constituido por el monto de las ventas de bienes y servicios en general y de los arrendamientos y de cualesquiera otras rentas, regulares o accidentales, tales como los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles, así como los provenientes de regalías o participaciones análogas, salvo disposiciones expresas de la Ley correspondiente.

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

Pasivo: En sentido económico y financiero, constituye el conjunto de deudas o gravámenes que soporta un patrimonio cualquiera o universalidad jurídica, ya sea de propietario individual, colectivo o de una empresa.

Pasivos no monetarios: Se consideran pasivos no monetarios, las partidas del Balance General del contribuyente que por su naturaleza o características son susceptibles de protegerse de la inflación y en tal virtud generalmente representan valores reales superiores a los históricos.

Personas naturales: Se consideran personas naturales a los seres humanos sujetos de derechos y obligaciones.

Potestad tributaria: Es la facultad jurídica que tiene el Estado de crear tributos unilateralmente cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial.

Reajuste regular por inflación: Es el ajuste que debe realizar el contribuyente, una vez realizado el ajuste inicial, al cierre de cada ejercicio gravable, a sus activos y pasivos no monetarios, al patrimonio al inicio del ejercicio y a los aumentos y disminuciones del patrimonio

durante el ejercicio, distintos a las ganancias o pérdidas, conforme al procedimiento previsto en la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Recaudación: Actividad desarrollada por la Administración Tributaria consistente en la percepción de las cantidades debidas por los contribuyentes, como consecuencia de la aplicación de las diferentes figuras impositivas vigentes en el país.

Responsable: Obligado a responder de alguna cosa o por alguna persona. En nuestro Derecho Tributario el responsable es el sujeto pasivo que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la Ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.

Retención de impuestos: Obligación material, que deben cumplir las personas designadas para tal fin por la Ley o por la Administración Aduanera y Tributaria, consistente en la sustracción de un anticipo a cuenta de un tributo que será de terminado con posterioridad. El monto retenido debe ser enterado por el agente de retención, en las oficinas receptoras de fondos nacionales, dentro de los plazos, condiciones y formas establecidas en el ordenamiento jurídico.

Sanción tributaria: Es la consecuencia jurídica atribuida a una acción u omisión ilícita por parte del sujeto pasivo; impuesta por la Administración Aduanera y Tributaria, a través de un procedimiento administrativo.

Tributo: Prestación obligatoria comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a la relaciones

jurídicas de derecho público. El tributo tiene, entre otras, las siguientes características: a) grava normalmente una determinada manifestación de la capacidad económica; b) constituye el más típico exponente de los ingresos públicos; c) es un recurso generalmente de carácter monetario; d) no es de carácter sancionatorio; y, e) no tiene carácter confiscatorio.

Unidad tributaria: Elemento técnico establecido en el Código Orgánico Tributario, para actualizar y corregir anualmente las bases de cálculo incorporadas en las leyes fiscales, con el objeto de evitar su obsolescencia sin necesidad del trámite legislativo de modificación de las normas.

CUADRO 1

OPERACIONALIZACIÓN DE LAS VARIABLES

Analizar la Figura de los Contrato de fideicomiso y sus implicaciones en la regulación del Impuesto Sobre la Renta (2015).

OBJETIVOS ESPECÍFICOS	VARIABLE NOMINAL	INDICADORES	INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS	ÍTEMS
Determinar las normas que regulan el contrato de Fideicomiso en el ordenamiento jurídico tributario.	Normas que regulan contrato de Fideicomisos en el ISLR.	Fideicomiso ISLR Sujetos Pasivos.	Observación Documental Entrevista	1, 2, 3.
Explicar los procesos de determinación de Impuesto Sobre La Renta en el caso de contratos de fideicomiso.	Determinación del ISLR de los contratos de Fideicomiso	Determinación de la obligación tributarias (Enriquecimientos Neto Ingresos, Costos y Gastos; Retenciones) Disposiciones legales Técnicas Contables NIIF	Observación Documental Entrevista	4, 5, 6, 7

(Zambrano, 2016)

CUADRO 1 (cont.)

OBJETIVOS ESPECÍFICOS	VARIABLE NOMINAL	INDICADORES	INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS	ÍTEMS
Establecer las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias en los contratos de fideicomisos.	Incumplimiento de las obligaciones tributarias	Sanciones COT Administración Tributaria	Observación Documental Entrevista	8, 9.

(Zambrano, 2016)

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

Investigación

La investigación como la define Hernández, Fernández y Baptista (2010), “es un conjunto de procesos sistemáticos, críticos y empíricos que se aplican al estudio de un fenómeno”, (p. 4).

Tipo de Investigación

Márquez (2012) plantea, “la escogencia de un tipo de investigación determina el nivel de profundidad de la misma, y este estará en relación con los objetivos que el investigador previamente se ha planteado”, (p. 23).

Existen diversas clasificaciones según distintos criterios. El criterio empleado en este estudio para establecer el tipo de investigación es de acuerdo al nivel y el diseño.

Según el nivel de investigación, el presente estudio está enmarcado en una investigación de tipo analítica, por cuanto el propósito de la misma se centra en el análisis de los elementos que intervienen en el Contrato de Fideicomiso, con la finalidad de comprender las implicaciones que éste tiene en el Impuesto Sobre La

Renta, a través, de un enfoque cualitativo.

Según el diseño de investigación, es decir, la estrategia adoptada para responder al problema planteado, el estudio se ubicó como una investigación Documental ya que según lo establece el manual de trabajos de grado de especialización de Maestría y Tesis Doctorales (2012), estos estudios tienen el propósito de profundizar el conocimiento de su origen, considerando el enfoque, conclusiones y recomendaciones a consideración del autor.

En este sentido y con el fin de alcanzar los objetivos planteados sobre el análisis de la figura de los Contratos de Fideicomiso y sus implicaciones en el Impuesto Sobre La Renta, se realizó el estudio de fuentes bibliográficas, fuentes electrónicas, con el fin de recopilar la información que diera cumplimiento con los mismos.

Diseño De La Investigación

Los diseños de investigación suponen el desarrollo, por etapas, de un conjunto de actividades secuenciales para llegar a resultados concretos.

Según Sabino (1980), señala que el objeto del diseño es “proporcionar un modelo de verificación que permita contrastar hechos con teorías y su forma es la de una estrategia o plan general que determine las operaciones necesarias para hacerlo”, (p. 95).

Como estrategia para el presente estudio, se tomó en consideración las fases que se describen a continuación:

Fase I: Se efectuó revisión bibliográfica y fuentes electrónicas a fin de recolectar datos referidos para recabar información, se realizaron los registros de las observaciones, se elaboró la guía de entrevista a fin de obtener información de los expertos tributarios, el basamento bibliográfico se obtuvo de la biblioteca de la Facultad de Ciencias Económicas Sociales, de libros adquiridos, las leyes establecidas por el Estado y fuentes electrónicas que se obtuvieron al realizar revisiones en distintas direcciones de internet como google académico, scielo, entre otras que aportaron materiales e información actualizada del tema.

Fase II: Aplicación de una serie de técnicas como el subrayado y la elaboración de resúmenes y esquemas. Estas técnicas contribuyeron significativamente a tener un enfoque puntual de los aspectos requeridos en la presente investigación.

En esta fase se obtuvo la validación de los instrumentos con la información recolectada, para posteriormente aplicar los registros de observaciones y obtener la información de los documentos que se maneja sobre el estudio. Se aplicó la entrevista estructurada a expertos.

Fase III: En esta etapa se analizó la información obtenida por medio de los instrumentos. La información referida a la guía de entrevista se presenta en un cuadro específico donde se analizan los resultados. Esta fase constituye la etapa más importante de la investigación, pues la misma aportó los puntos teóricos claves para analizar el marco epistemológico que fundamente el análisis de la figura de los contratos de fideicomisos y sus implicaciones en el Impuesto Sobre La Renta.

Fase IV: En esta última fase, se consolida la investigación y se presentan las conclusiones y recomendaciones (Capítulo V).

Técnicas de recolección de datos

Para Hernández, Fernández y Baptista (2010), la recolección de datos en el enfoque cualitativo es de suma importancia, en vista de que su propósito no es medir variables para llevar a cabo conclusiones y estudios estadísticos, sino que es recopilar datos de personas, seres vivos, comunidades y contextos; en las propias formas de expresión de cada uno de ellos.

La recolección de datos, según Hernández, Fernández y Baptista (2010): "Ocurre en los ambientes naturales y cotidianos de los participantes o unidades de análisis", (p. 409).

En este proceso de recolección de datos, es el investigador quien recoge los datos por medio de instrumentos, donde obtiene la información para analizarla.

Sabino (1980), señala que: "Un instrumento es cualquier recurso de que pueda valerse el investigador para acercarse al fenómeno y extraer de él la información", (p.160).

La investigación se realizó con el apoyo de recolección de datos mediante diversos instrumentos como son:

1. Observación documental: Sabino (1980), describe que: "La observación como tal, se fundamenta en el uso sistemático de nuestros sentidos orientados hacia la captación de la realidad que queremos estudiar", (p.164).

De allí, que en la presente investigación se realizaron resúmenes analíticos, mediante el manejo de las fuentes observadas (libros, leyes, fuentes electrónicas), realizando los respectivos análisis críticos referidos a la información recopilada.

2. Entrevista estructurada: Hernández, Fernández y Baptista (2010), explican

que: “En las entrevistas estructuradas el entrevistador realiza su labor con base en una guía de preguntas específicas y se sujeta exclusivamente a estas”, (p. 418). Tiene por finalidad solicitar información al sujeto entrevistado, para obtener datos sobre un problema determinado. La entrevista de la investigación fue aplicada a 5 expertos en el área tributaria, estos están conformados por Profesores de la Universidad de Los Andes, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Contadores Públicos con Experiencia Laboral en el Área Tributaria y Especialistas Tributarios.

3. El análisis de contenido: Para Hernández, Fernández y Baptista (2010), “en la investigación cualitativa la recolección de datos y el análisis ocurren paralelamente”, (p. 439). Para el análisis de la información la recolección de datos la recibimos sin estar ordenada, a la cual le damos una estructura por medio del análisis de los mismos, comprendiendo en profundidad el contexto que exponen los datos aportados.

Validez de los Instrumentos

Los instrumentos de recolección de datos deben tener ciertos parámetros, y arrojar la misma información cuando se vuelve a medir la característica en situaciones similares. A través de estos instrumentos se busca obtener información que permita analizar la Figura de los Contrato de fideicomiso y sus implicaciones en la regulación del Impuesto Sobre la Renta, por esta razón por la cual la recolección de datos debe cumplir con dos características básicas que son: validez y confiabilidad, para que midan todos los factores de la variable nominal y para que los resultados sean consistentes (Munich y Ángeles 1998, p.54).

Para dar cumplimiento a las características mencionadas en el párrafo anterior, se aplicó la técnica de validación por juicio de expertos, la misma se llevó a cabo a través del juicio de un (1) experto en materia tributaria, un (1) experto en metodología de la investigación, y un (1) experto en castellano y ortografía, estos evaluaron el instrumento para comprobar la secuencia del trabajo y objetivos de investigación.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DE RESULTADOS

En este capítulo se presenta los resultados obtenidos del análisis de la Figura del Contrato de Fideicomiso y sus implicaciones en el Impuesto sobre La Renta, una vez utilizados los instrumentos, en concordancia con los objetivos planteados en la investigación, donde la interpretación de los mismos esta acoplada a las bases teóricas y legales descritas en capítulos anteriores.

- ✓ *Determinar las normas que regulan el contrato de Fideicomiso en el ordenamiento jurídico tributario.*

En Venezuela, los contratos de fideicomisos se rigen por la Ley de Fideicomiso (1956), en su Artículo 1 señala: “El Fideicomiso es una relación jurídica por la cual una persona llamada fideicomitente transfiere uno o más bienes a otra persona llamada fiduciario, quien se obliga a utilizarlo en favor de aquel o de un tercero llamado beneficiario”. Cabe destacar, que en Gaceta oficial N° 430.163, de 24 de Agosto de 2016, establece las normas que regulan el contrato de seguro y otros contratos, en su Título VIII, establece la definición, características, objeto, partes y causas del contrato de fideicomiso, así como también, en Gaceta Oficial N°39.941, del 11 de Junio de 2012, la Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario en uso de la atribución establecida, en el numeral 14 del artículo 172 del

Decreto con Rango, Valor y fuerza de Ley de Reforma parcial de la Ley de Instituciones del Sector Bancario, resuelve emitir: las normas que regulan las operaciones de fideicomisos, en esta norma se establece el objeto y los aspectos generales para operaciones de fideicomisos, autorización para actuar como ente fiduciario, de los contratos de fideicomisos, entre otros de relevancia con el tema de investigación.

Es importante resaltar que el Impuesto Sobre la Renta, es el aplicado sobre los enriquecimientos anuales netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en Venezuela, deberá pagar impuesto sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa de ingreso esté ubicada dentro o fuera del país, las personas naturales o jurídicas no residentes o no domiciliadas en Venezuela, estarán sujetas al pago del impuesto cuando la causa de sus enriquecimientos ocurra dentro del país, así no tengan establecimiento permanente o base fija en Venezuela, y en caso de tenerlos, pagaran impuestos solo por los ingresos de fuente nacional o extranjera imputables a dicho establecimiento permanente.

Así mismo, la LISLR (2015), señala en su artículo 1, que :“Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de reforma del Impuesto sobre la Renta”.

Es importante señalar que en el artículo 7, literal c, de la LISLR (2015), estipula que: “Están sujetos al pago de este impuesto las sociedades en nombre colectivo, comandita simple, las comunidades, así como cualesquiera otras sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho”. Cabe destacar,

que el fiduciario tendría carácter de responsable como lo establece el COT (2014) en su artículo 28 literal 3, “son responsables solidarios por los tributos, multas y accesorios derivados de los bienes que administren, reciban o dispongan: los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos o unidades económicas que carezcan de personalidad jurídica”.

En este sentido, luego de realizada la revisión documental sobre las normas que regulan los contratos de fideicomiso, se obtuvo que la misma se rige por la Ley de Fidecomisos (1956), que a su vez se encuentra vinculada con leyes y decretos establecidos por el Estado como son Decreto con Rango, Valor y fuerza de Ley de la Actividad Aseguradora (2016), Resolución N° 083.12. Normas que regulan las operaciones de fideicomiso (2012), Ley Orgánica Del Trabajo, De Los Trabajadores Y Trabajadoras (2012), Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015), donde se establecen las normas que regulan este tipo de contrato y el tratamiento tributario establecido por la administración tributaria.

Ahora bien, para el logro de este objetivo se realizaron entrevistas a expertos; los cuales proporcionaron respuestas que se exponen a continuación prestando mayor énfasis en la investigación planteada.

CUADRO 2.

Cambios significativos de la reforma de Ley de Impuesto Sobre La Renta

PREGUNTA EXPERTO	En su condición de experto, señale los cambios más significativos en la reforma del Impuesto Sobre La Renta (2015).
1	Se eliminó el ajuste por inflación fiscal para los denominados sujetos pasivos especiales. Los gastos causados por sueldos y salarios relacionados con el personal; su deducibilidad se condicionó al hecho de estar solvente con los organismos públicos Se eliminó las rebajas por inversiones Se fijó una tarifa del 40% para ciertas actividades económicas (p.e: seguros y bancos).
2	Cambió en el artículo 5, modificando el principio de disponibilidad del ingreso.; Eliminación del párrafo único del artículo 32, (condiciones para deducir el gasto); Cambió en el artículo 42, modificando la tarifa del ISLR para el sector bancario; Se eliminaron las rebajas por nuevas inversiones entre otras rebajas, art. 56. La retención se realiza en el momento del pago o del abono en cuenta lo que ocurra primero, artículo 86, antiguo 84 (creo). Los contribuyentes especiales salen del sistema de ajuste por inflación. Se cambiaron algunas exenciones (cooperativas etc.,). Los ajustes contables producto del API derogado serán determinados mediante providencia. Las estimadas no incluyen el APIF.
3	El ejecutivo puede modificar en cualquier momento las tarifas establecidas en los artículos 50 y 52 de la Ley. Se eliminan las exenciones del ISLR para diferentes categorías de contribuyentes. Se elimina el sistema API para contribuyentes especiales.
4	Eliminación del API. Eliminación de las Rebajas por Inversión.
5	Cambio en la disponibilidad de las rentas, las mismas estarán disponibles cuando se causen. Eliminación de las Rebajas por inversión. Incorporación de la definición del Abono en cuenta. Retenciones deberán realizarse al momento del pago o abono en cuenta. Eliminan el API para los Especiales

La información recopilada de las respuestas de los expertos demuestra que no existe cambio alguno en la reforma de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, con respecto a la determinación del impuesto sobre la renta de los contratos de fideicomiso, sin embargo de manera general establece cambios que tendrían incidencia en el mismo, como son:

- 1.- Eliminación del Ajuste por Inflación para Contribuyentes Especiales.
- 2.- El ejecutivo tendrá la potestad de modificar las tarifas establecidas en los artículos 50 y 52 de la Ley del ISLR.
- 3.- Se eliminaron algunas exenciones, en especial la de las cooperativas.
- 4.- Las declaraciones Estimadas no deben incluir ajuste por Inflación.
- 5.- La retención se realiza en el momento del pago o del abono en cuenta lo que ocurra primero.
- 6.- Las rentas estarán disponibles cuando se causen.

CUADRO 3

Definición de Contrato de Fideicomiso y su regulación en el ISLR

PREGUNTA EXPERTO	¿Conoce usted, lo que es un contrato de fideicomiso y su regulación en el Impuesto Sobre La Renta?
1	Es un contrato a través del cual una parte llamada Fiduciante entrega recursos a otra parte llamada fiduciaria, a los fines de que esta los administre y al cabo de un plazo o tiempo determinado los reintegre al fiduciante o a otra parte llamada beneficiario o Fideicomitente. Desconozco lo que establece el ISLR sobre estas figuras u contratos.
2	Si, artículo 49 de la antigua Ley, no está regulado en el reglamento.

CUADRO 3 (cont.)

3	Si conozco lo que es el contrato de fideicomiso y su regulación en el ISLR está establecido en el artículo 49 de la Ley; entendiéndose que los enriquecimientos provenientes de los fideicomisos serán gravados en cabeza de los beneficiarios del mismo.
4	Si conozco, lo que no tengo claro es su tratamiento fiscal.
5	El contrato de fideicomiso es un contrato relacionado con la administración de bienes, para beneficio de un tercero, tengo dudas con respecto a su regulación en el ISLR.

Con base en lo anterior, el 100% de los expertos tiene conocimiento en lo que se refiere a la figura del contrato de fideicomiso, sin embargo, en lo que corresponde a sus implicaciones en el Impuesto Sobre La Renta el 60% desconoce el tratamiento tributario establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, obteniendo solo el 40% de los expertos coincidencia sobre la regulación dentro de la Ley de Impuesto Sobre La Renta de este tipo de contratos, donde la misma se encuentra establecida en el artículo 49, el cual el legislador reseña:

Los enriquecimientos provenientes de bienes dados en fideicomiso se gravarán en cabeza de los beneficiarios del respectivo fideicomiso, pero en caso que la masa de bienes fideicometidos fuese constituida en entidad beneficiaria de tales enriquecimientos, se estimará, a los fines del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, al fideicomitente como titular de los mismos, sin perjuicio de que responda del pago del impuesto la masa de los bienes de los fideicometidos.

CUADRO 4

Figuras responsables de la obligación tributaria en el contrato de fideicomiso

PREGUNTA EXPERTO	Según su criterio, ¿Cuáles son las figuras responsables de la obligación tributaria en el contrato de fideicomiso?
1	El fideicomitente por los intereses devengados y el fiduciante por la deducibilidad correcta del gasto que guarda relación con el contrato de fideicomiso.
2	Se gravarán en cabeza de los beneficiarios del respectivo fideicomiso
3	Las figuras responsables de la obligación tributaria en el caso de los fideicomisos serán los beneficiarios del fideicomiso, pero si el fideicomiso se constituye en favor de la entidad fiduciaria, sería esta quien asume la obligación.
4	El que administra los bienes.
5	La persona que entrega los bienes para ser administrados, y el ente que los administra.

Estos resultados permiten apreciar que el 60% de los entrevistados no tiene claro quienes están sujetos al Impuesto Sobre la Renta con respecto a los contratos de fideicomiso. Ahora bien, el 40% de los entrevistados establecen que solo son los beneficiarios los responsables de la obligación tributaria como lo establece la Ley, cabe destacar que uno de los entrevistados que representa el 20% expone que si el fideicomiso se constituye en favor de la entidad fiduciaria, sería esta quien asumiría la obligación tributaria.

Seguidamente se presentan los resultados para el alcance del segundo objetivo de investigación:

- ✓ *Explicar los procesos de determinación de Impuesto Sobre La Renta en el caso de contratos de fideicomiso.*

Los procesos para la determinación del impuesto de persona natural, lo establece la administración tributaria apegada a la Ley, en principio se determina el enriquecimiento neto, es decir, el incremento de patrimonio que adquirió en el ejercicio gravable, esta determinación se realiza descontando a los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos por la Ley, luego se determina el enriquecimiento gravable o pérdida, para lo cual se deduce al monto de enriquecimiento neto, el valor por desgravámenes y por pérdidas de años anteriores, se aplica la tarifa respectiva; colocando la cantidad de bolívares que corresponde a unidades tributarias, seguidamente multiplicar el porcentaje que corresponda y restarle el sustraendo si lo hubiere. Una vez obtenido el total de impuesto autoliquidado, se descarga las rebajas que establece la Ley, así como los montos que correspondan a ISLR retenido en el ejercicio, anticipos de ISLR por declaración estimada, anticipo de ISLR por enajenación de inmueble, ISLR pagado en exceso en ejercicios anteriores, entre otros establecidos por la Ley.

En cuanto a personas jurídicas estas deben determinar la renta neta mundial gravable, para ello deberán sumar el enriquecimiento neto de fuente territorial al enriquecimiento neto de fuente extraterritorial. El enriquecimiento neto corresponde al incremento de patrimonio que resulte después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos por la LISLR.

CUADRO 5

Determinación de Renta Neta Mundial gravable

Fuente Extraterritorial	Fuente Territorial
Ingresos Brutos xxx	Ingresos Brutos xxx
✓ Costos xxx	✓ Costos xxx
= Renta Bruta xxx	= Renta Bruta xxx
✓ Deducciones xxx	✓ Deducciones xxx
= Enriquecimiento Neto Gravable de Fuente extranjera xxx	= Utilidad o Perdida Fiscal xxx
	+/- Ajuste por Inflación xxx
	= Enriquecimiento Neto xxx
	✓ Perdidas Años anteriores xxx
Enriquecimiento Neto Gravable de Fuente extranjera (al tipo de cambio promedio)	+ Enriquecimiento Neto Gravable de Fuente Territorial
= RENTA NETA MUNDIAL GRAVABLE XXX	

Fuente: Pagina web Seniat (2015)

Luego de determinar la renta neta mundial gravable, se aplica la tarifa No. 2 o No. 3 según corresponda; colocar la cantidad de bolívares que corresponde a la renta neta mundial gravable a unidades tributarias, multiplicarlo por el porcentaje que corresponda y restarle el sustraendo si lo hubiere.

Una vez determinado el impuesto según tarifas, se acreditará el impuesto sobre la renta que el contribuyente canceló en el extranjero por los enriquecimientos de fuente extraterritorial. El monto de impuesto acreditable de fuente extranjera no debe exceder a la cantidad que resulte de aplicar las tarifas establecidas en la Ley, al impuesto determinado después del acreditamiento del impuesto pagado en el

exterior, se le suma el total de los impuestos proporcionales pagados (territoriales y extraterritoriales). Una vez obtenido el total de impuesto autoliquidado; se disminuye los impuestos retenidos en el ejercicio, anticipos por enajenación de inmuebles, anticipo por declaración estimada, créditos de Impuesto a los Activos Empresariales y compensaciones.

En Venezuela, la base gravable de los contratos de fideicomisos se determina verificando el tipo de ingreso (arrendamientos, venta de bienes, intereses, entre otros), la normativa señala que el fideicomitente, independientemente de su condición de persona natural o jurídica, domiciliada o no domiciliada, debe determinar el enriquecimiento neto, el cual se calcula partiendo de las rentas brutas una vez descontados los costos y deducciones.

La LISLR (2015), no establece el mecanismo para la determinación del impuesto, es decir, el legislador no estipula en sus artículos como computar los ingresos, costos y gastos de la operación para la determinación de los enriquecimientos neto del fideicomiso, solo expone en su artículo 1, que “los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en la Ley”.

En este sentido, este artículo de la Ley apunta a los enriquecimientos como materia gravada, en el caso de los fideicomisos solo se debe gravar en base a las ganancias o rendimientos derivados de los bienes fideicometidos.

En consecuencia, para que un enriquecimiento sea gravable debe cumplir con los siguientes principios:

1.- Principio de Anualidad: Serán gravables los enriquecimientos obtenidos al cierre del ciclo económico, es decir, después de un período de doce (12) meses, y

no los que se obtengan durante o antes de este ciclo.

2.- Enriquecimientos Netos: Será el resultado de restar a los ingresos los costos y gastos, por lo tanto, el impuesto no recae sobre el ingreso bruto.

3.- Principio de Disponibilidad: Se refiere a la disposición económica y jurídica del enriquecimiento.

En relación con los enriquecimientos derivados del fideicomiso serán gravados cuando se realicen las operaciones que lo producen, apegados a que la reforma de la Ley no especifica los tipos de ingresos disponibles para ser gravados, expone en su artículo 5 que: “Los ingresos se consideraran disponibles desde que se realicen las operaciones que los produce”. Ahora bien, si los bienes transferidos al fiduciario, se administran y se invierten (arrendamiento y subarrendamiento, venta de bienes, intereses, entre otros) se consideraran ingresos disponibles establecido en el artículo 5 de la LISLR (2015), sobre la base de los ingresos devengados en el ejercicio gravable. No obstante, la diferencia que exista entre un fideicomiso revocable e irrevocable determina la disponibilidad fiscal de los ingresos.

En el caso de los gastos atribuibles para generar la renta gravada, estos son deducibles para la determinación del enriquecimiento neto, siempre y cuando cumplan con los requisitos de normalidad y necesidad.

En cuanto a los costos imputables, como lo establece el artículo 21 de la LISLR (2015), señala que

“La renta bruta proveniente de la venta de bienes y servicios en general y de cualquier otra actividad económica, se determinará restando de los ingresos brutos computables, los costos de los productos enajenados y de los servicios prestados en el país, salvo que la naturaleza de las

actividades exija la aplicación de otros procedimientos, para cuyos casos esta misma ley establece las normas de determinación”.

Luego de la determinación de ingresos, costos y deducciones, se obtiene utilidad o pérdida del ejercicio, y se aplica el ajuste por inflación, obteniendo el enriquecimiento neto gravable al cual se le aplicaría la tarifa Nro. 2 establecida en el artículo 52 de la LISLR (2015).

Por otra parte, es importante resaltar que los contratos de fideicomiso se comportarían como contribuyentes formales no paga el gravamen por sí mismo sino por intermedio de los beneficiarios, por lo tanto, los fiduciarios estarían obligados a cumplir con los deberes formales llevar libros de contabilidad, realizar declaraciones, llevar libros auxiliares, los beneficiarios están obligados a presentar y pagar las declaraciones correspondientes al impuesto por las rentas obtenidas.

Otro aspecto a considerar son los enriquecimientos derivados de los intereses u otras ganancias obtenidas por fideicomisos constituidos a favor de los trabajadores por sus patronos, con cargo a sus indemnizaciones u otras cantidades que ellos hayan recibido conforme a la LOTTT (2012), o a sus contratos de trabajo, se encuentran exentos del Impuesto sobre la Renta, como lo establece el artículo 14 literal 4 de la LISLR (2015).

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, los entrevistados dieron a conocer sus opiniones al respecto:

CUADRO 6

Determinación de la obligación tributaria de un contrato de fideicomiso

PREGUNTA EXPERTO	A su juicio, ¿Cómo se realiza la determinación de la obligación tributaria de un contrato de fideicomiso?
1	Entiendo que los ingresos provenientes de un fideicomiso están exentos para el fideicomitente.
2	No existe un capítulo para el cálculo de los costos y gastos imputables del fideicomisario ni del fideicomitente cuando sea responsable del impuesto.
3	La determinación de la obligación se haría tomando como base el valor de los bienes recibidos en fideicomiso durante el ejercicio fiscal gravable.
4	Desconozco.
5	Enriquecimiento Neto= ingresos-costos-gastos+ó-API- las perdidas si las hubo. Aplicar la tarifa.

Con base a lo anterior, un 20% de los expertos asume que la determinación de la obligación tributaria está exenta, se consideró que esta vinculando el proceso de determinación con los contratos de fideicomisos por prestaciones sociales, es decir, de índole laboral; un 20% expone que en la LISLR (2015) en ninguno de sus capítulos detalla el cálculo de los costos y gastos imputables del fideicomisario ni del fideicomitente cuando sea responsable del impuesto, un 20 % establece que la determinación se realizaría tomando como base el valor de los bienes recibidos en fideicomiso en el período gravable, un 20% desconoce del proceso de determinación de la obligación tributaria y por ultimo un 20% establece que se debería determinar de manera general como se calcula el impuesto para personas jurídicas.

CUADRO 7

Vacío legal entorno a la determinación del impuesto

PREGUNTA EXPERTO	Considera usted, ¿Que existe algún vacío legal entorno a la determinación del Impuesto Sobre La Renta y los responsables frente a la administración tributaria en los contrato de fideicomiso?
1	Sí, pareciera no estar clara la información referente a la obligación por parte del fiduciante.
2	Si, y de paso, en tributación según el artículo 5 en adelante del COT no se puede calcular los impuestos por analogía.
3	Desde mi punto de vista no existe vacío legal en la regulación de esta figura.
4	La ley no deja claro proceso alguno.
5	Si existe un vacío legal, no se aclara la responsabilidad de cada persona que interactúa en el contrato de fideicomiso, y la Ley del ISLR solo comenta al respecto en dos artículos.

El 80 % de los entrevistados, expone que la LISLR (2015), no deja claro el proceso de determinación y los responsables de la obligación tributaria, aclarando que no se puede aplicar la analogía como lo establece el artículo 6 del COT (2014), “la analogía es admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones, exoneraciones ni otros beneficios, tampoco tipificar ilícitos ni establecer sanciones”. El 20% de los entrevistados, asume no existe vacío legal con respecto a la determinación de la figura del contrato de fideicomiso y los responsables ante la administración tributaria, dando a entender que lo establecido en la LISLR (2015), aclara la determinación de este tipo de figura.

CUADRO 8

Técnicas contables con respecto a la obligación tributaria.

PREGUNTA EXPERTO	Basado en su conocimiento, ¿Le resulta apropiado dar a conocer mayores técnicas contables para la determinación de la obligación tributaria de los contrato de fideicomiso?
1	Sí.
2	Si, pero eso debería hacerlo la A.T. o mejor dicho, el legislador, nulla tributum sine lege.
3	Si resulta apropiado difundir las técnicas contables para la determinación de la obligación tributaria en los casos de los contratos de fideicomisos, ya que los mismos son inusuales.
4	Si
5	Si, la norma contable no tiene un párrafo que explica claramente las transacciones de operaciones fiduciarias para así poder realizar registro de las operaciones.

En los resultados anteriores, se obtuvo que el 100% de los expertos están de acuerdo en que se deben dar a conocer técnicas o normas contables donde se establezcan las transacciones correspondientes que conlleven a una determinación del impuesto sin errores, por operaciones realizadas por fideicomisos, a pesar de que en el mercado venezolano son operaciones poco usadas, se deberían dar a conocer de igual manera.

CUADRO 9

Reforma o ampliación del articulado referente a los fideicomiso

PREGUNTA EXPERTO	Señale a su juicio, debe ser reformado o ampliado la descripción del artículo 49 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.
1	Sí.

CUADRO 9 (Cont.)

2	Si, todas las rentas presuntas tiene su forma de determinación impositiva, esta no.
3	Considero que no es necesaria una reforma del artículo 49 de la ley del ISLR, ya que de su contenido se establece claramente la responsabilidad tributaria del beneficiario del fideicomiso en la determinación del tributo.
4	Si
5	No debe ser reformado, pero si deben agregarse más artículos que incluyan la determinación de este tipo de contratos.

El 60% de los entrevistados, afirma que se debe modificar el artículo 49 de la LISLR (2015), un 20% de ellos expone que las rentas presuntas tiene su forma de determinación impositiva, y que esta renta que se encuentra incluida en el capítulo de las rentas presuntas no lo tiene. Un 40%, considera que el artículo 49 es claro y no es necesaria su reforma, un 20 % explica que su contenido establece la responsabilidad tributaria del beneficiario del fideicomiso y el otro 20% propone que deben incluirse otros artículos donde se establezca con mayor claridad la determinación de la obligación tributaria de estos contratos.

Y por último para dar cumplimiento al tercer objetivo de investigación.

- ✓ *Establecer las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias en los contratos de fideicomisos.*

El tratamiento fiscal de los contratos de fideicomisos se encuentra aislado de las consecuencias jurídicas y económicas. En efecto, en la LISLR (2015), no se

considera el control que pueda tener el fideicomitente sobre el contrato, teniendo la potestad de revocar o no el mismo, y por otro lado, la distribución efectiva de los enriquecimientos para que sean gravados en cabeza de los beneficiarios. Aunado a esto, no se tiene tratamiento exclusivo en las normas técnicas contables en relación a la contabilidad de los sujetos involucrados en el contrato, todo esto conlleva al desconocimiento de la determinación de la obligación tributaria, obteniendo como consecuencia el incumplimiento de las normas tributarias establecidas en el COT (2014), en su artículo 81, “constituye ilícito tributario toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias. Los ilícitos tributarios se clasifican en: formales, materiales y penales. Las leyes especiales tributarias podrán establecer ilícitos y sanciones adicionales a este código”, quienes incurran en estos ilícitos serán sancionados con multas establecidas en unidades tributarias, así como cierre del establecimiento, y penas restrictivas de libertad.

En entrevistas realizadas a expertos, se indago sobre las consecuencias establecidas en el COT (2014) por el incumplimiento de las obligaciones tributarias, por desconocimiento o aplicación errónea en la determinación del impuesto, obteniendo los siguientes datos:.

CUADRO 10

Desconocimiento del tratamiento contable y tributario de los contratos de fideicomisos

PREGUNTA EXPERTO	Según su interpretación, ¿El desconocimiento en el tratamiento contable y tributario de los contratos de fideicomiso puede llevar al contribuyente a incurrir en ilícitos tributarios?
1	Sí.

2	Si, No solo eso, puede llevar a la administración tributaria también a mermar su recaudación por este concepto, aunque entiendo que los valores monetarios son bajos por este concepto.
3	Por supuesto que sí. El desconocimiento jurídico contable de este tipo de contratos llevaría al contribuyente a incurrir en ilícitos tributarios de carácter material ya que se relaciona con la determinación del tributo.
4	Si
5	Todo desconocimiento contable y tributario conlleva el riesgo a cometer ilícitos tributarios.

Con respecto al desconocimiento en el tratamiento contable y tributario de los contratos de fideicomisos, el 100% de los expertos afirman que los contribuyentes de este tipo de figura puede incurrir en ilícitos tributarios, es propicio mencionar que un 20% de los entrevistados explica que no solo se trataría de los ilícitos al que estuviera incluido el contribuyente, sino que la administración tributaria no cumpliría con su objetivo en cuanto a recaudación del impuesto se refiere.

CUADRO 11

Conocimiento de la Administración Tributaria de la figura de los contratos de fideicomiso

PREGUNTA EXPERTO	Cree usted, ¿que la administración tributaria tiene amplio conocimiento de la figura del contrato de fideicomiso?
1	En la actualidad la mayoría de los representantes de la administración tributaria no tienen una preparación apropiada en términos generales, respecto de sus responsabilidades.
2	No lo creo porque es una figura poco usual.

CUADRO 11 (Cont.)

3	Por supuesto que si tiene amplio conocimiento de esta figura y su determinación en la obligación tributaria.
4	No
5	Puede que tenga el conocimiento general, pero al ser una figura poco usual, valdría mucho el conocimiento de los fiscales ante una revisión en este tipo de caso.

En cuanto a los resultados se obtuvo que el 60% considera que la administración tributaria no posee el conocimiento sobre esta figura, apegados que en términos generales los representantes de la administración tributaria no tienen la preparación adecuada para asumir sus funciones. El 40%, considera que si tiene el conocimiento, sin embargo, 20% de ellos admite que el conocimiento de los fiscales representantes de la administración tributaria tendría un valor significativo en una revisión a este tipo de contratos.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

La LISLR (2015), en materia de contratos de fideicomiso presenta vacío jurídicos, por lo que amerita de actualización que imponga el reconocimiento de la naturaleza de esta figura jurídica, como un ente transparente fiscalmente.

En este sentido, se determinó que no hay procedimiento alguno para la aplicación del Impuesto Sobre La Renta en este tipo de contrato de fideicomiso, violando la seguridad jurídica del contribuyente y por otro lado, la administración no cumpliría con su objetivo de recaudar los impuestos con base a la adecuada gravabilidad de los resultados económicos de esta figura, que a pesar de no ser muy usual, es una figura jurídica que interactúa en el mercado, no exenta de incurrir en sanciones, establecidas en el COT (2014) de manera más rígida con respecto a la aplicación de multas por ilícitos materiales, formales y penales, por incumplimientos de obligaciones tributarias.

En el transcurso de la investigación se observó que las operaciones fiscales reconocidas en este tipo de contrato recaen en el sujeto pasivo que es el responsable de gravar los impuestos, en este caso, como lo expone el artículo 49 de la LISLR (2015), donde señala que se grava este impuesto en cabeza de los

beneficiarios, dejando a un lado, las normas establecidas en cada contrato existiendo la posibilidad de que sea un contrato revocable o irrevocable, donde la disponibilidad de los ingresos es diferente en cada uno de ellos, influyendo en la capacidad contributiva del beneficiario. En la LISLR (2015), el artículo 5 trata sobre la disponibilidad de la renta, a efectos de determinar el enriquecimiento neto a partir del cual determinar el tributo, esta establece que algunas de las rentas que anteriormente eran consideradas disponibles en la oportunidad de ser éstas pagadas al beneficiario, ahora se considerarán disponibles en el ejercicio fiscal en que se realicen las operaciones que les producen, es decir, cuando se causen; en vista que en dicho articulado no identifican a las rentas obtenidas por contratos de fideicomisos la misma deberá cumplir con la gravabilidad al momento en que ocurren las operaciones afectando al beneficiario independientemente del tipo de contrato que se establezca.

Con base a los gastos atribuibles para este tipo de contrato de fideicomiso deben asumirse todos aquellos relacionados que sean normales y necesarios.

Por otro lado, si se trata de transferencia de los bienes a un fideicomiso, tendría limitados efectos fiscales ya que para el fiduciario no representaría un incremento al patrimonio, pero que sin duda alguna representa un incremento en el patrimonio del beneficiario, es por ello, que es necesario que se deje claro el proceso de determinación para cada figura que interviene en los contrato de fideicomiso, si la transferencia de bienes fuese gratuita no estaría regulada por la LISLR (2015), ya que sería un tema de donación y por lo tanto estaría gravado con el impuesto sobre donaciones, en el cual el legislador en la LISLR (2015) en su

artículo 14 literal 7 es muy claro al establecer que los “donatarios, herederos y legatarios, por las donaciones, herencias y legados que perciban están exentos”.

Así mismo, los enriquecimientos derivados de los intereses sobre prestaciones sociales obtenidas por fideicomisos constituidos a favor de los trabajadores por sus patronos, con cargo a sus indemnizaciones u otras cantidades que ellos hayan recibido conforme a la LOTTT (2012), o a sus contratos de trabajo, se encuentran exentos de impuesto sobre la Renta.

Finalmente la existencia de este tipo de contratos trae consigo la responsabilidad de los fiduciarios con respecto a las obligaciones tributarias, a pesar de ser contribuyentes formales tienen carácter de responsables solidarios, por lo tanto, deben realizar declaraciones informativas, retenciones, entre otros establecidos por la Ley, de igual manera son objeto de sanciones por el incumplimiento de los mismos, en el caso de Venezuela, solo pueden ser fiduciarios las instituciones bancarias y las empresas de seguros constituidas y autorizadas en el país.

En esta investigación se presentó de manera general como abordar la determinación del impuesto, para todo aquel usuario que tenga dudas al respecto, trata de abrir una brecha a un tema que es poco estudiado, generando inquietudes cada vez que se reforma una Ley, con el objetivo de recaudar dejando vacíos legales, donde el criterio de un fiscal al momento de una revisión tiene mayor relevancia.

Recomendaciones

Dentro de las recomendaciones se establece:

- Se propone la actualización de la LISLR (2015), enfocada en darle el tratamiento tributario correspondiente a los contratos de fideicomiso incluidos en las rentas presuntas.
- Se propone la actualización de la LISLR (2015), para que se alcance un equilibrio entre la recaudación tributaria y la capacidad contributiva de los beneficiarios.
- Se recomienda que todo aquel que tenga un caso de Contrato de fideicomiso, realice una revisión de la capacidad contributiva del beneficiario, y realice una consulta al SENIAT, que permitirá definir la gravabilidad del ingreso.
- Se deberá discriminar los tipos de fideicomisos si son revocables o irrevocables, esto determina la disponibilidad de la renta.
- Incluir los efectos impositivos del contrato de fideicomiso en lo que se refiere a la transferencia de los bienes a los beneficiarios, solo bajo el régimen de ISLR, considerarlo como incremento patrimonial y no como una donación.
- Enviarse propuestas al departamento de Postgrado de Ciencias Contables de la Universidad de Los Andes, con la finalidad de que se le entregue a la respectiva comisión encargada de los tributos en la Asamblea Nacional, donde se sugiera métodos racionales de cuantificación del impuesto ante el vacío de la Ley, atendiendo a los principios tributarios y de seguridad jurídica.

REFERENCIAS

- Abogados Integrales. (2014). *La Reforma Del Código Orgánico Tributario*. Disponible: <http://www.abint.com.ve/web/?p=380>.
- Altamirano, A. (2010). *Tratamiento tributario del fideicomiso en la República de Argentina. El fideicomiso en Latinoamérica*. Integración jurídica financiera. Editorial Marcial Pons.
- Carames, J. (1953). *Curso de derecho privado romano*. 6° Edición.
- Carmona J. y otros (1998). *Consideraciones impositivas en relación con el contrato de fideicomiso que contenga clausulas sucesorias de pago de cantidades de dinero, o de adjudicación de bienes inmuebles a los beneficiarios en caso de muerte al fideicomitente*. Revista derecho tributario. Nro. 78, Caracas-Venezuela.
- Castillo, J. (2014). *Apostillas sobre los efectos impositivos del contrato de fideicomiso*. Asociación Venezolana de derecho tributario AVDT.
- Código Orgánico Tributario. (2014). *Gaceta oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.152 Extraordinario*. Noviembre, 2014.
- Delgado, R. (2012). *Guía practica de seguros*. Caracas –Venezuela. Legis 6ta edición.
- Diccionario etimología de chile (2011).Disponible en: <http://etimologías.dechile.net/?fideicomiso>
- Hernández, R., Fernández C. y Baptista P., (2010). *Metodología de la investigación*. México. McGraw Hill.
- Herrera, L. (2015). *Nuevo Código Orgánico Tributario ¿Menos Impuestos O Más Represión?*.Disponible:<http://cedice.org.ve/wp-content/uploads/2015/04/ACB-Sobre-el-COT-LAHO.pdf>.

- Ley de Fideicomiso (1956). *Gaceta Oficial Extraordinaria* N°496. Agosto 1956. Venezuela.
- Ley de Impuesto Sobre La Renta (2015). *Decreto con rango, valor y fuerza de ley de reforma del decreto con rango, valor y fuerza de ley de impuesto sobre la renta Gaceta oficial* N°6210. Diciembre de 2015. Venezuela.
- Ley de la Actividad Aseguradora (2016). *Decreto con rango, valor y fuerza de ley de reforma del decreto con rango, valor y fuerza de ley de la actividad aseguradora. Normas que regulan el contrato de seguro y otros contratos gaceta oficial* N°430.163. Agosto 2016. Venezuela.
- Ley de Instituciones del Sector Bancario (2012). *Decreto con rango, valor y fuerza de ley de Instituciones del Sector Bancario gaceta oficial* N° 6154. Noviembre 2014. Venezuela.
- Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras LOTTT (2012).
- Márquez, O. (2012). *El proceso de investigación en las ciencias sociales*. Ediciones de la Universidad Ezequiel Zamora. Barinas- Venezuela.
- Martín, J. (1996). *Securitización, Fideicomiso, Fondos de Inversión, Leasing*. Price Waterhouse.
- Montes, T. (2006). *Fideicomiso: su importancia como fuente de fondos para la banca*. Trabajo especial de grado. Disponible: <http://biblioteca2.ucab.edu.ve/anexos/biblioteca/marc/texto/AAR1907.pdf>
- Moya, E. (2003). *Elementos de finanzas públicas y derecho tributario*. 3era edición. Caracas- Venezuela.
- Münich, L. y Ángeles, E. (1998). **Métodos y técnicas de investigación**. Editorial Trillar, S.A. México.
- Pérez, B. (2011). *“Análisis de las consecuencias que genera el incumplimiento de las obligaciones tributarias en materia de retención de Impuesto al Valor Agregado*

- (IVA) en los fideicomisos de obra. Caso: Instituto Merideño de Infraestructura y Vialidad (INMIVI)". Trabajo especial de grado. Universidad de los Andes, Mérida- Venezuela. Disponible: <http://pcc.faces.ula.ve/>
- Resolución N° 083.12 (2012). *Normas que regulan las operaciones de fideicomiso*. Ministerio de Poder Popular de Planificación y Finanzas. Superintendencia de las instituciones del Sector Bancario.
- Rossini, E. (2004). *La figura del fideicomiso en el derecho Venezolano. (Trabajo especial para optar al grado de especialista en Derecho Mercantil mención contratos y sociedades)*. (Documento en línea) Disponible: <http://www.biblioteca2.ucab.edu.ve/anexos/biblioteca/marc/texto/AAQ1378.pdf>.
- Sabino, C. (1980). *Metodología de la investigación*. Argentina. El cid editor.
- Salcedo R. (2014). *Tratamiento tributario de los contratos de fiducia mercantil y leasing en Colombia y otros países*. Asociación Venezolana de Derecho tributario. Caracas-Venezuela.
- Serrano, G. (2016). *Impuesto sobre la renta en Venezuela: ¿recaudación o confiscación?*. Disponible en: <http://runrun.es/opinion/242540/impuesto-sobre-la-renta-en-venezuela-recaudacion-o-confiscacion-por-gustavo-serrano.html>.
- Servicio de Administración Aduanera y tributaria (SENIAT), (2016). *Glosario Aduanero y tributario*. (Documento en línea) Disponible: http://noticias.seniat.gob.ve/images/documentos/glosario_aduanero.pdf
- Servicio de Administración Aduanera y tributaria (SENIAT), (2015). *Determinación del ISLR*. (Documento en línea) Disponible: <http://www.lisandroferreira.com.ve/documents/ISLR5DETERMINACION1.pdf>
- Soteldo, C. (2016). *Impacto de la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta*. Disponible: <http://tsmconsultores.com/impacto-de-la-reforma-de-la-ley-de-impuesto-sobre-la-renta/>.
- Turuhpial, H. (2013). *El Fideicomiso, Contratos Bancarios*. Volumen I. Caracas-Venezuela.

Ungaro, B. (2010), "*Aporte para la eficiencia en el tratamiento impositivo del fideicomiso de garantía*". Trabajo especial de grado, Universidad de Belgrano, Argentina.
Disponible en: <http://repositorio.ub.edu.ar/handle/123456789/84>.

Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2012). *Manual de Trabajos Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales*. Vicerrectorado de Investigación y Postgrado. Manual de Trabajos de Grado. Editorial FEDUPEL Caracas Venezuela.

Urquizu, A. (2010), Tributación de las rentas derivadas de fideicomisos latinoamericanos cuando los beneficiarios sean residentes en España, Revista crónica Tributaria No. 136.

Vásquez, A. y otros. (2003). *60 Años de Imposición a la Renta en Venezuela*. 1era. Edición. A.V.D.T. Caracas, Venezuela.

Vega N. (1996), fideicomiso en Venezuela, 2da edición.

Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Editorial Depalma. Buenos Aires. Argentina.

ANEXOS

ANEXO 1

Validación del instrumento: entrevista estructurada acerca del análisis de la figura del contrato de fideicomiso y sus implicaciones en la regulación del Impuesto Sobre La Renta.

Dra.
Experto en Metodología.
Presente.-

Me dirijo a usted en la oportunidad de solicitarle de manera formal, la validación del instrumento (Entrevista Estructurada) que aplicaré en la recolección de información para elaborar el Trabajo de Grado que lleva por título:

**ANÁLISIS DE LA FIGURA DEL CONTRATO DE FIDEICOMISO Y SUS
IMPLICACIONES EN LA REGULACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA
RENTA.**

Requisito exigido para optar al Título de Especialista en Ciencias Contables, Mención Tributos, Área: Rentas Internas, que otorga la Universidad de Los Andes – Mérida.

Instrumento: Entrevista estructurada dirigida a profesores especialistas en la materia y expertos tributarios.

Agradecida de antemano por su aporte y colaboración como experta en la investigación académica.

Atentamente,

Lcda. Vianet del Carmen Zambrano Lobo
C.I. 15.517.885

Anexo:

- 1.- Objetivos de la investigación.
- 2.- Escala cuantitativa para la validación del Instrumento
- 3.- Validación del instrumento: Entrevista estructurada.

OBJETIVOS

Objetivo General.

Analizar de la figura del contrato de fideicomiso y sus implicaciones en la regulación del Impuesto Sobre la Renta.

Objetivos Específicos.

- Determinar las normas que regulan el contrato de Fideicomiso en el ordenamiento jurídico tributario.
- Explicar los procesos de determinación de Impuesto Sobre La Renta en el caso de contratos de fideicomiso.
- Señalar las consecuencias que implicaría el incumplimiento de las obligaciones tributarias en los contratos de fideicomisos.



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIDAD MENCIÓN TRIBUTOS
ÁREA RENTAS INTERNAS

3.- Validación del instrumento: Entrevista estructurada.

Sírvase evaluar los criterios de la validación, atendiendo a la escala que se presenta a continuación:

5	4	3	2	1
OPTIMO	BUENO	REGULAR	MALO	PÉSIMO

VALIDACIÓN DEL INSTRUMENTO ENTREVISTA ESTRUCTURADA

CRITERIOS PREGUNTAS	REDACCIÓN	PERTINENCIA	CLARIDAD	SIGNIFICACIÓN CIENTÍFICA	UTILIDAD
1.- En su condición de experto, señale los cambios más significativos en la reforma del Impuesto Sobre La Renta.					
2.- ¿Conoce usted, lo que es un contrato de fideicomiso y su regulación en el Impuesto Sobre La Renta?					
3.- Según su criterio, ¿Cuáles son las figuras responsables de la obligación tributaria en el contrato de fideicomiso?					
4.- A su juicio, ¿Cómo se realiza la determinación de la obligación tributaria de un contrato de fideicomiso?					

Zambrano (2016)

CRITERIOS PREGUNTAS	REDACCIÓN	PERTINENCIA	CLARIDAD	SIGNIFICACIÓN CIENTÍFICA	UTILIDAD
5.- Considera usted, ¿Que existe algún vacío legal entorno a la determinación del Impuesto Sobre La Renta y los responsables frente a la administración tributaria en los contrato de fideicomiso?					
6.- Basado en su conocimiento, ¿Le resulta apropiado dar a conocer mayores técnicas contables para la determinación de la obligación tributaria de los contrato de fideicomiso?					
7.- Señale a su juicio, debe ser reformado o ampliado la descripción del artículo 49 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.					
8.- Según su interpretación, ¿El desconocimiento en el tratamiento contable y tributario de los contratos de fideicomiso puede llevar al contribuyente a incurrir en ilícitos tributarios?					
9.- Cree usted, ¿que la administración tributaria tiene amplio conocimiento de la figura del contrato de fideicomiso?					

Zambrano (2016)

Observaciones y sugerencias:

Datos y Firma del experto Evaluador.

ANEXO 2

Entrevista Estructurada

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES.
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES.
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES.
MENCIÓN TRIBUTOS RENTAS INTERNAS.
MÉRIDA VENEZUELA.

GUIA DE ENTREVISTA ESTRUCTURADA

Estimado Sr. (a)

La siguiente entrevista se realiza con la finalidad de recabar información suficiente para analizar la figura de los contratos de fideicomiso y sus implicaciones en el Impuesto Sobre la Renta.

La información obtenida mediante este instrumento será procesada con absoluta confidencialidad y será utilizada para dar cumplimiento a los objetivos de la investigación que se plantea en el trabajo de investigación, presentado por la Lcda. Vianet Zambrano, integrante del Postgrado en Ciencias Contables, Mención Tributos Rentas Internas de la Universidad de los Andes.

Se requiere de su valiosa colaboración a fin de responder unas preguntas relacionadas con la investigación.

Gracias por su colaboración.

ENTREVISTA ESTRUCTURADA

A continuación se presenta un conjunto de interrogantes y/o planteamientos a los fines de que sean respondidos sobre la base de su conocimiento y experticia profesional en forma clara y concreta.

1.- En su condición de experto, señale los cambios más significativos en la reforma del Impuesto Sobre La Renta.

2.- ¿Conoce usted, lo que es un contrato de fideicomiso y su regulación en el Impuesto Sobre La Renta?

3.- Según su criterio, ¿Cuáles son las figuras responsables de la obligación tributaria en el contrato de fideicomiso?

4.- A su juicio, ¿Cómo se realiza la determinación de la obligación tributaria de un contrato de fideicomiso?

5.- Considera usted, ¿Que existe algún vacío legal entorno a la determinación del Impuesto Sobre La Renta y los responsables frente a la administración tributaria en los contrato de fideicomiso?

6.- Basado en su conocimiento, ¿Le resulta apropiado dar a conocer mayores técnicas contables para la determinación de la obligación tributaria de los contrato de fideicomiso?

7.- Señale a su juicio, debe ser reformado o ampliado la descripción del artículo 49 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.

8.- Según su interpretación, ¿El desconocimiento en el tratamiento contable y tributario de los contratos de fideicomiso puede llevar al contribuyente a incurrir en ilícitos tributarios?

9.- Cree usted, ¿que la administración tributaria tiene amplio conocimiento de la figura del contrato de fideicomiso?
