

COMPARACIÓN DEL IMPUESTO DE RENTA EN LATINOAMERICA
FASE 1

YHONY ALBERTO LEE YARA
JUAN PABLO PERDOMO PEÑA
GUSTAVO ALFONSO VALDERRAMA GRANADOS

UNIVERSIDAD SURCOLOMBIANA
FACULTAD DE ECONOMÍA Y ADMINISTRACIÓN
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA
NEIVA
2013

COMPARACIÓN DEL IMPUESTO DE RENTA EN LATINOAMERICA
FASE 1

YHONY ALBERTO LEE YARA
JUAN PABLO PERDOMO PEÑA
GUSTAVO ALFONSO VALDERRAMA GRANADOS

Tesis de grado para optar al título de Especialista en Gerencia Tributaria

Profesores Evaluadores:
Ricardo León Castro Zamora
Myriam Lozano Ángel

UNIVERSIDAD SURCOLOMBIANA
FACULTAD DE ECONOMÍA Y ADMINISTRACIÓN
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA
NEIVA
2013

Nota de aceptación

Ignacio Ramírez Charry
Director de la Especialización

Ricardo León Castro Zamora
Evaluador

Myriam Lozano Ángel
Evaluador

Neiva, 13 de junio de 2013

*A nuestras familias, quienes con esfuerzo y dedicación
Forjaron nuestro camino, quienes con paciencia
y tolerancia aguantaron
Los sofismas de nuestra juventud, y
con la firmeza y entereza alinearon nuestras
vidas por el camino del conocimiento.*

Mil gracias

AGRADECIMIENTOS

Este trabajo de grado no hubiese sido posible sin la ayuda de los expertos tributaristas, quienes con la simplicidad requerida nos hicieron ver los aspectos más relevantes de las estructuras tributarias de los países investigados. En especial queremos brindarle nuestros agradecimientos al profesor Jaime Monclou Pedraza quien no dudo en ningún momento de acompañarnos en el desarrollo de este trabajo. Su aporte representa en gran medida el avance significativo que tuvo la investigación al desarrollar el impuesto de renta en Chile.

TABLA DE CONTENIDO

1. ANTECEDENTES.....	8
2. OBJETIVO.....	11
2.1 General	11
2.2 Objetivos específicos	11
3. JUSTIFICACION	12
4. MARCO REFERENCIAL.....	13
4.1 Conceptos.....	13
4.2 Trabajos realizados.....	17
5. DISEÑO DE LA INVESTIGACION	19
5.1 Clase.....	19
5.2 Metodología	19
5.3 Muestreo	19
5.3.1 Población.....	19
5.3.2 Muestra.....	19
5.4 Técnicas de recolección de datos.....	21
5.5 Recursos.....	21
5.5.1 Humanos	21
5.5.2 Recursos Financieros	22
5.6 CRONOGRAMA DE LA INVESTIGACION	23
6. RECOLECCIÓN Y PRESENTACIÓN DE DATOS	23
6.1 Situación Problema.....	23
6.2 REPÚBLICA DE COLOMBIA	25
6.3 Entrevista realizada al experto Pedro Enrique Sarmiento (Colombia) .	59

6.4 REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA	65
6.5 Entrevista realizada al experto Leonardo Palacios Ángel (Venezuela)	119
6.6 REPÚBLICA DE CHILE	120
6.7 Entrevista realizada al experto Jaime Monclou Pedraza (Chile).....	166
7. ANÁLISIS	170
8. RESULTADOS	180
9. BIBLIOGRAFIA	193
10. WEB GRAFÍA.....	194
11. ANEXOS	195
11.1 Anexo 1	195
11.2 Anexo 2.....	196
11.3 Anexo 3.....	196

1. ANTECEDENTES

En Latinoamérica así como en el resto del mundo, siempre ha existido la obligación de tributar, sin importar su índole ni su destinación. Lo que significa que en algún momento hemos sido sujetos pasivos de las distintas cargas fiscales. Los tributos definidos como impuestos tasa y contribuciones tienen tres objetivos principales. i) El funcionamiento del estado como institución ii) satisfacer las necesidades básicas de sus ciudadanos dentro de su jurisdicción y iii) consolidar la confianza legítima entre el ciudadano y el estado como institución.

La tributación en América Latina como la conocemos hoy en día se establece en la época de la conquista, donde posteriormente se generó la independencia de varios países dando como origen diferentes modelos de estado, que a su vez, conservaron grandes semejanzas en sus sistemas de tributación. Para poder hablar de un tributo en América Latina su estructura debe estar definida dentro sus elementos, a saber: el sujeto activo, un sujeto pasivo, un hecho generador, una base gravable y una tarifa a aplicar. Esto con el fin de poder realizar un mejor control legislativo y administrativo, de cómo se va recaudar, quienes lo van pagar, y como se aplicara.

Los sistemas tributarios se caracterizan por estar compuesto por una parte sustancial, una procedimental, una administración tributaria y un arbitraje judicial que permita interactuar a los sujetos dentro de una franca lid, y evitar que entre sujetos del tributo existan abusos. Uno de los tributos más importantes, es el impuesto de renta o impuesto a las ganancias. Y su práctica se da en los hechos realizados por las personas jurídicas y personas naturales que permitan la obtención de un ingreso y aplicar a este una depuración y posteriormente aplicar una tarifa, esta es la forma más simple de definir el impuesto de renta.

América Latina en los últimos años ha realizado gigantescos esfuerzos para aumentar el recaudo del impuesto. Sin embargo, estos no han llenado las expectativas de los países, ya que aún persiste la falta de recursos para la inversión pública, la disminución de la pobreza, el financiamiento del sistema pensional y de salud. Al no haber podido lograr suficiente recaudo para sufragar los gastos públicos y alcanzar la sostenibilidad fiscal, han hecho varios cambios tanto en la parte administrativa como legislativa, pero generando una cierta inconformidad e incertidumbre del reparto de las cargas tributarias en los distintos estratos socioeconómicos.

Con los problemas que se presentan actualmente buscamos en esta investigación realizar una comparación de conceptos tributarios, pues desde 1990 con la apertura económica, se pretende unificar criterios en América Latina para poder tener una mejor relación comercial que ayude al crecimiento de la economía y generar desarrollo. Por lo tanto, para poder hablar un mismo idioma se debe por lo menos tener unas bases comparativas donde se efectúe un estudio serio de los diferentes impuestos que existen en cada país de Latinoamérica y las características que tienen. Que para este caso empezará con el impuesto de renta o impuesto a las ganancias.

Para entender la característica de cada país se debe también estudiar el contexto socioeconómico que se encuentran, su posición económica en la región, su fortaleza institucional y su estabilidad en todos los ámbitos para posteriormente si establecer una base comparativa que permita tener una visión más acertada en cada país.

Estos preceptos son importantes y ayudan a entender por qué suceden algunos fenómenos impositivos como por ejemplo, la renta presuntiva, los impuestos mínimos de renta y el impuesto sobre propiedades inoficiosas.

El problema radica en que no existe un criterio definido de lo que se busca con la renta de las personas naturales y jurídicas en Latinoamérica, y que no existe una confrontación o comparación de los mismos, a la luz de la integración de los países de la región.

La hipótesis es que con una revisión de la renta, y una vez propuesto un modelo único de tributación sobre el impuesto de renta de personas naturales para Latinoamérica se logre definir objetivos generales de los países sin desconocer su coyuntura económica pero siempre bajo la visión de integración en la región.

2. OBJETIVO

2.1 General

Analizar las estructuras tributarias de Colombia, Chile y Venezuela respecto del impuesto de renta o ganancias, sus diferencias y similitudes.

2.2 Objetivos específicos

- Listar cuáles son los países latinoamericanos que serán objeto de investigación.
- Establecer coyunturas económicas de cada uno de los países objeto de la investigación.
- Establecer los elementos del tributo del impuesto de renta en cada país latinoamericano.
- Definir las principales diferencias y similitudes respecto al impuesto de renta

3. JUSTIFICACION

Con este trabajo base se puede llegar a entender los fenómenos económicos de cada uno de los países latinoamericanos y como sus sistemas tributarios ayudan o ayudarían a la redistribución de la riqueza en la región.

Esta investigación podría ser tildada de ambiciosa y optimista, por querer terminar en una propuesta que de ser acogida traería consecuencias inmediatas en los aspectos políticos, económicos y sociales de cada uno de los ciudadanos latinoamericanos. Es viable el entendimiento de un estatuto unificado latinoamericano solo bajo un mismo lenguaje tributario, cuestión que no es del todo compleja si tenemos en cuenta que toda la tributación Latinoamericana está definida como el resultado del derecho tributario italiano.

La investigación serviría de referente en la integración de países a través de sus sistemas tributarios y sería un “tratado” de obligatoria consulta para futuras generaciones, pues dará bases teóricas que permiten entender a gran escala la tributación.

Financieramente la propuesta de analizar los sistemas tributarios latinoamericanos es viable, pues no requiere el completo desplazamiento a toda la región, ya que en la red se encuentra gran parte de la información necesaria. Solo se justificaría el desplazamiento para entrevistar a ilustres en la materia.

Este trabajo es factible gracias a que gran parte de la información requerida se encuentra en la red. Adicionalmente las administraciones tributarias en los últimos años han facilitado la información a los contribuyentes por este medio.

4. MARCO REFERENCIAL

4.1 Conceptos

El derecho tributario en su forma más pura, es quizás la rama científica que más acercamiento tiene con el impuesto de renta o de ganancias, sin pasar por alto que profesiones como la contaduría pública, la economía, la administración de empresas, las finanzas y en general las ciencias administrativas también poseen un campo de acción que incluye las ciencias tributarias.

El tributo en una definición simple y sin acudir a postulados puede decirse que son las prestaciones pecuniarias establecidas por la autoridad estatal, en ejercicio de su poder de imperio, para el cumplimiento de sus fines¹. Sin embargo existen tratadistas como el Profesor Ramón Valdez Costa² quien define el tributo desde el punto de vista de la hacienda pública como una percepción de un ingreso fiscal o parafiscal. El impuesto de renta esta comprendido dentro de los elementos de tributo, a saber, impuestos, tasas y contribuciones sin contar con la extra parafiscalidad o simplemente parafiscalidad, considerado un fenómeno impositivo alterno a los tributos.

Los tributos para poder configurarse, comprenden una serie de tipologías mediante la cual analizaremos esta investigación. Los cuatro elementos de los tributos y especialmente del impuesto sobre la renta o ganancias son:

¹ Así lo ha definido los tratadistas en Colombia, y esta definición ha sido aceptada desde todos los puntos de vista. La misma corte constitucional en sentencia C-134 de 2009 aclara la definición de tributo.

² Abogado uruguayo, considerado uno de los más respetados juristas y gestores del derecho tributario latinoamericano, su obra cumbre se denomina "Curso de Derecho Tributario", que es un libro de obligatoria consulta para los estudiantes y decentes de esta rama del derecho.

1. El sujeto activo: quien profiere el poder impositivo y administrativo del impuesto.
2. El sujeto pasivo: quien realiza el hecho imponible.
3. Base gravable: monto normalmente asociado a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.
4. Tarifa: valor o porcentaje que se pretende gravar de la base gravable.

Estos elementos son los que Dino Jarach en su libro “el hecho imponible” llamo la estructura tributaria de los impuestos. Así entonces nos encontramos ante un impuesto a la renta o de ganancias que está definido como un impuesto que recae sobre las ganancias netas o utilidades netas de un sujeto pasivo que realiza un hecho imponible³. Esta es una aproximación a la definición de impuesto sobre la renta o ganancias o simplemente *reddito* como se percibió en sus orígenes este impuesto⁴.

Los impuestos representan la principal herramienta que posee los distintos modelos de estados que convergen en Latinoamérica para obtener ingresos y redistribuirlos en bienestar. Los ingresos fiscales en Latinoamérica para países no integrantes de la OCDE es de 19.2%⁵.

Sin lugar a dudas el impuesto de renta y complementarios es de gran envergadura en el recaudo, pues en Colombia durante el 2012 la

³ Araque, José Hilario, Concepto de renta 2010, Pág. 1 bases gravables de los impuestos. www.araqueasociados.com

⁴ Dino Jarach en su libro Finanzas Publicas y derecho tributario Parte VII imposición sobre la renta profundiza más en la demarcación teórica del impuesto de renta, ganancias o *reddito*. Pág. 471 Editorial Abeledo-Perrot

⁵ Latinoamérica mejora la recaudación tributaria, diario el país de España 01 de febrero de 2012. Alejandro Rebossio.

recaudación llega alrededor de los 22 billones de pesos, que representa un aumento del 75.8% respecto del año 2011⁶.

Muchos países latinoamericanos han tratado de integrar sus economías a profundidad en las últimas dos décadas, y como consecuencia de esas integraciones surgen organismos y una serie de instrumentos financieros que permiten el movimiento de capitales. Al respecto podemos dar varios ejemplos como lo son: los acuerdos de la Comunidad Andina de Naciones CAN, los convenios de doble imposición, la integración de las bolsas de valores, la conformación de organismos multinacionales de corte gubernativo como la CIAT, entre otros. A su vez los grandes capitales también han forjado sus alianzas en la región y una muestra de ello es ver como una firma de consultoría como lo es Deloitte formo una junta denominada Deloitte Latco para integrar sus firmas de consultoría y agencias de la región a un modelo económico globalizado.

Todos estos facilitan en alguna forma el desarrollo de sus economías. Pero todos esos esfuerzos son inestables ante los cambios intermitentes de gobiernos que se presentan en la región y que llevan a que durante cortos periodos de tiempo se vislumbre unas pocas consecuencias de esas medidas. Así entonces vemos como algunos países se encuentran aislados ante la fragilidad de sus ingresos. Casos puntuales como Haití, o como por ejemplo Cuba en su bloqueo económico impiden tener una visión de una Latinoamérica unificada al menos en términos tributarios.

América latina o Latinoamérica por concepto generalizado se entenderá por el grupo de países del continente americano de lenguas romances, entendidos estos como los países de habla hispana, más Brasil (de habla

⁶ http://www.larepublica.co/economia/el-recaudo-tributario-de-la-dian-lleg%C3%B3-992-billones-el-a%C3%B1o-pasado_28525

portuguesa) y Haití (de habla francés) e indistintamente Puerto Rico, aun cuando sea una colonia de EE.UU. Esta definición en términos tributarios coincide adecuadamente con la connotación de la misma real academia de la lengua española y por ende no nos concentraremos en discusiones de tipo geográfico ni demográfico.

Por Latinoamérica entenderemos los siguientes países:

1.  Argentina
2.  Bolivia
3.  Brasil
4.  Chile
5.  Colombia
6.  Costa Rica
7.  Cuba
8.  República Dominicana
9.  Ecuador
10.  El Salvador
11.  Guatemala
12.  Haití
13.  Honduras
14.  México
15.  Nicaragua
16.  Panamá
17.  Paraguay
18.  Perú
19.  Puerto Rico

20.  Uruguay

21.  Venezuela

4.2 Trabajos realizados

En realidad son muy pocos los trabajos científicos realizados sobre el tema, pero los poco existentes son muy consistentes en su análisis metódico y comparativo que permiten estudiar el tema por lo menos de forma sumaria.

Los principales trabajos de corte clásico han sido trascendentales para el entendimiento de una tributación latinoamericana conjunta desde sus sistemas tributarios individuales, los trabajos desarrollados son los siguientes:

- ❖ Modelos de Código Tributario para Latinoamérica OEA/BID de 1967, desarrollado por los Profesores Calor María Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes de Souza y Ramón Valdés Costa con el apoyo de otros destacados tributaristas de Latinoamérica.
- ❖ El anteproyecto de Código Tributario Interamericano de 1982, promovido por la asociación interamericana para la tributación, bajo la dirección del profesor argentino Manuel de Juano con ocho colaboradores y que representa la apertura de la tributación internacional bajo el entendido de la teoría general del tributo.
- ❖ El modelo de código tributario mundial básico, de 1996, promovido por el programa internacional de impuestos de la Universidad de Harvard y elaborado por Ward M Hussey y Donald C Lubick que entre otros empezó a dejar entrever los principios de lo que se conoce como derechos de los contribuyentes.
- ❖ El modelo de código tributario de CIAT (Centro interamericano de administraciones Tributarias) de 1997, más orientado hacia las

relaciones de poder o autoridad claramente entendible, pues su asociación premura por la defensa de las administraciones tributarias.

Otros trabajos desarrollados de tipo complementario o específicos son los siguientes:

- ❖ Modelo de código tributario para América Latina, 2010, ICDT Instituto Colombiano de Derecho Tributario, coordinadora Ruth Yamile Salcedo Younes.
- ❖ Reforma Fiscal en América Latina ¿Qué fiscalidad para qué desarrollo?, 2012, CEPAL / ONU, Alicia Bárcenas y Narcís Serra.
- ❖ El impuesto de renta comparado en los países miembro del CIAT, 1997, Darío González.

Uno de los trabajos más destacados lo ha realizado investigadores de la Universidad Libre, uno de ellos que es un aproximación a lo que se desea es Impuesto latinoamericanos Bolivia, Colombia, Panamá impuesto al valor agregado e impuesto sobre la renta 2008, realizado por Campo Alcides Avellaneda Bautista y Rosa Trujillo Rendón. Esta es quizá la versión simple de lo que buscamos con este trabajo.

Por último encontramos los no menos importantes reportes de las distintas firmas de consultoría internacional y los informes económicos emitidos por los entes económicos que regulan el mercado, como es el caso del Banco Interamericano de Desarrollo y el Banco Mundial.

5. DISEÑO DE LA INVESTIGACION

5.1 Clase

En la investigación el control es no experimental porque no posee un modelo de aplicación sobre la muestra. Respecto del interés es empírico analítico y podría llegar a darse el interés crítico social.

5.2 Metodología

El estudio es normativo y bibliográfico. La indagación de la información es con base en libros relacionados con el tema, estatuto tributario, material de hemerotecas y páginas Web. Con el uso de la herramienta de recolección de datos (anexo 1)

5.3 Muestreo

5.3.1 Población

La población a estudiar corresponde a la distinta normatividad existente en Latinoamérica en lo referente al impuesto de renta o de ganancias.

5.3.2 Muestra

Como punto de comparación abrupto, pues ello permitirá identificar las diferencias entre países con culturas políticas diferentes y en términos financieros sólidos y no sólidos. Por eso definimos a Colombia, Chile y Venezuela como la muestra primaria. Para ello dividiremos la población en cuatro muestras. La primera estará integrada por:

1.  Colombia
2.  Chile
3.  Venezuela

La segunda fase está conformada por los siguientes países:

4.  Bolivia
5.  Costa Rica
6.  Cuba
7.  República Dominicana
8.  Ecuador
9.  El Salvador
10.  Guatemala
11.  Haití
12.  Honduras
13.  Nicaragua
14.  Paraguay
15.  Perú
16.  Puerto Rico
17.  Uruguay

Que podríamos llamar países de desarrollo institucional y tributario intermedio. La tercera fase estaría conformada por los siguientes países:

18.  Argentina
19.  Brasil
20.  México
21.  Panamá

Y por último se realizaría las conclusiones y consideraciones de la IV fase. En la primera fase se seleccionara a tres reconocidos tributaritas que cumplan con las siguientes condiciones.

- Que sean profesionales en ejercicio
- Que posean un posgrado en temas relacionados con la tributaria
- Que tengan experiencia en la rama del derecho tributario

5.4 Técnicas de recolección de datos.

Los datos se recogen mediante las técnicas tradicionales como la observación, la recolección documental y mediante la técnica de entrevista a los distintos tributaristas tanto nacionales como internacionales. Adicionalmente se utilizara la interrogación a tres tributaristas expertos. Pero lo primordial será la consecución de información a través de las páginas web de las distintas administraciones tributarias de los distintos países, así como la revisión de las páginas web de las distintas asociaciones de derecho tributario de cada país, en conjunto con el análisis del Doing Bussines 2013 del Banco Mundial así como los de las big four en consultoría tax and legal (Deloitte, KPMG, Ernst & Young, y PWC).

5.5 Recursos

5.5.1 Humanos

Para la investigación contamos con los siguientes recursos humanos:

- **Gustavo Alfonso Valderrama**, estudiante de la especialización en gerencia tributaria.
- **Juan Pablo Perdomo Peña**, estudiante de la especialización en gerencia tributaria.
- **Yhony Alberto Lee Yara**, estudiante de la especialización en gerencia tributaria.

- **Ricardo León Castro Zamora**, Director metodológico de la investigación.
- **José Hilario Araque Cárdenas**, Director jurídico de la investigación.

5.5.2 Recursos Financieros

Para llevar a cabo la investigación se requiere de los siguientes recursos financieros con sus respectivos conceptos:

CONCEPTO	VALOR
Suscripción a medios digitales	100.000
Honorarios del Asesor Metodológico	120.000
Honorarios del Asesor Jurídico	120.000
Impresiones y Fotocopias	50.000
Comunicaciones en general	50.000
Internet	30.000
Desplazamiento interno (solo dentro de la ciudad)	50.000
Desplazamiento Nacional (dentro del territorio nacional para entrevistas y demás)	200.000
Desplazamiento internacional (posible visita a España o Argentina para entrevista con Tributaristas internacionales)*	5.600.000
Tiempo valuado de los investigadores*	1.000.000
Libros y material Bibliográfico	300.000
TOTAL	7.620.000

5.6 CRONOGRAMA DE LA INVESTIGACION

	N°	FASE 1	INFORME FASE 1
SEMANA	1	DATOS GENERALES	
SEMANA	2	DATOS GENERALES	
SEMANA	3	DATOS GENERALES	
SEMANA	4	COLOMBIA	
SEMANA	5	COLOMBIA	
SEMANA	6	VENEZUELA	
SEMANA	7	VENEZUELA	
SEMANA	8	CHILE	
SEMANA	9		ENTREGA PRELIMINAR
SEMANA	10		INFORME COMPARATIVO DEFINITIVO
SEMANA	11		APROBACION TESIS DE GRADO

FASE 1

6. Recolección y presentación de datos

Siguiendo el check list, el estudiante Yhony Alberto Lee Yara encontró lo siguiente:

6.1 Situación Problema

Con los problemas que se presentan actualmente buscamos en esta investigación realizar una comparación de conceptos tributarios, pues desde 1990 con la apertura económica, se pretende unificar criterios en América Latina para poder tener una mejor relación comercial que ayude al

crecimiento de la economía y generar desarrollo. Por lo tanto, para poder hablar un mismo idioma se por lo menos tener una bases comparativas donde se efectúe un estudio serio de los diferentes impuestos que existen en cada país de Latinoamérica y las características que tienen. Que para este caso empezará con el impuesto de renta o impuesto a las ganancias.

Para entender la característica de cada país se debe también estudiar el contexto socioeconómico que se encuentran, su posición económica en la región, su fortaleza institucional y su estabilidad en todos los ámbitos para posteriormente si establecer una base comparativa que permita tener una visión más acertada en cada país.

Estos preceptos son importantes y ayudan a entender por qué suceden algunos fenómenos impositivos como por ejemplo, la renta presuntiva, los impuestos mínimos de renta y el impuesto sobre propiedades inoficiosas.

El problema radica en que no existe un criterio definido de lo que se busca con la renta de las personas naturales y jurídicas en Latinoamérica, y que no existe una confrontación o comparación de los mismos, a la luz de la integración de los países de la región.

La hipótesis es que con una revisión de la renta, y una vez propuesto un modelo único de tributación sobre el impuesto de renta de personas naturales para Latinoamérica se logre definir objetivos generales de los países sin desconocer su coyuntura económica pero siempre bajo la visión de integración en la región.

6.2 REPÚBLICA DE COLOMBIA



INFORME GENERAL DEL PAIS

Según el Banco Mundial⁷, define el gobierno actual de Colombia como un gobierno que busca reformas estructurales, sin tener en cuenta la lentitud de algunas de estas como lo es el caso de la reforma judicial, en cuanto a los temas fiscales han habido reformas estructurales, incluidas una regla fiscal aprobada que impide según estudios el mayor endeudamiento del país. Otras reformas estructurales han sido la ley de víctimas y el marco jurídico para la paz.

El ejemplo de liderazgo de Colombia se ve en la realización de la Cumbre de las Américas, el hecho de hacer parte del consejo de seguridad de la ONU y la mejora en las relaciones con Ecuador y Venezuela sin contar con la implementación inicial del tratado de libre comercio con EE UU.

La economía creció 5,9% en 2011, durante del 2012 se estima según noticias de la banca central que la económica creció 3.6% y las perspectivas para el 2013 ascienden a un 4.8% según cálculos de Fedesarrollo⁸. Sin embargo, la crisis internacional aún no ha tocado fondo en la economía colombiana, que cuenta con un amplio margen de maniobras para poder reducir dicho impacto en el país. Una prueba de ello es la salida del emisor a

⁷ www.bancomundial.org datos generales.

⁸ Centro de investigación económica y social.

comprar dólares y la disminución de las tasas de interés que hemos visto últimamente. Un dato final en lo económico, es el sostenimiento del precio del petróleo que ha llevado a la industria de este país a ser un motor de refuerzo a las “locomotoras”⁹ propuestas por el gobierno. Personas ilustres en el tema dejan entrever principios de la denominada enfermedad holandesa en el país.

A finales del año pasado, el gobierno anunció su intención de iniciar diálogos de paz con la fuerzas armadas revolucionarias de Colombia FARC, lo que llevaría al fin de un conflicto que lleva más de cincuenta años, este acto fue recibido con escepticismo por una parte del país (clase media-alta), mientras que otra parte del país (clases bajas en conflicto) lo acoge como una oportunidad histórica de lograr la paz.

PRESIDENTE DEL PAIS

Juan Manuel Santos Calderón, Nació en Bogotá, el 10 de agosto de 1951. Fue cadete de la Escuela Naval en Cartagena, estudió Economía y Administración de Empresas y realizó cursos de posgrado en la Escuela de Economía de Londres, la Universidad de Harvard y la Escuela Fletcher de Leyes y Diplomacia.

POBLACIÓN DEL PAIS

Colombia cuenta con 46.93 millones de habitantes.

⁹ El gobierno Colombiano estableció en su plan de desarrollo el crecimiento de país a través de las denominadas LOCOMOTORAS.

PRODUCTO INTERNO BRUTO

El PIB para el 2011 ascendió a US\$ 333.4 mil millones de Dólares.

ADMINISTRACION TRIBUTARIA

Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, La DIAN está organizada como una Unidad Administrativa Especial del orden nacional de carácter eminentemente técnico y especializado, con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y con patrimonio propio, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.¹⁰

DIRECTOR DE IMPUESTOS NACIONAL

Juan Ricardo Ortega, es bogotano. Nació en 1967. Hizo estudios de secundaria en el Liceo Cervantes. Es economista de la Universidad de Los Andes (1991) y adelantó estudios de maestría en finanzas y economía matemática, y en desarrollo internacional y economía, en la Universidad de Yale, en Estados Unidos, en 1992 y 1995.

¹⁰ www.dian.gov.co

IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El marco jurídico el impuesto sobre la renta y complementarios esta dado por el decreto extraordinario 624 de 1989 y posteriores leyes regulatorias¹¹:

- ley 6 de 1992
- ley 174 de 1994
- ley 223 de 1995
- ley 383 de 1997
- ley 488 de 1998
- ley 633 de 2000 y ley 608 de 2000
- ley 716 de 2001
- ley 788 de 2002
- ley 863 de 2003
- ley 1111 de 2006
- ley 1430 de 2010
- y la recientemente aprobada reforma tributaria ley 1607 de 2012.

GENERALIDADES DEL IMPUESTO

El impuesto sobre la renta y complementarios tiene como objetivo gravar las utilidades obtenidas por los contribuyentes dentro del periodo gravable. El concepto de “*utilidad*” representa la obtención de ingresos susceptibles de

¹¹ Rubén Vasco Martínez hace un análisis minucioso de las implicaciones de cada una de las reformas tributarias en Colombia desde la constitución política de 1991 hasta 2003.

ocasionar un incremento neto en patrimonial del ente económico. Téngase en cuenta que este impuesto comprende el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre las ganancias ocasionales, los cuales son considerados como un solo tributo como lo establece el artículo 6 del estatuto tributario colombiano.

Colombia posee el sistema de renta mundial para nacionales residentes, y para los extranjeros. Para efecto de su renta ya no hay necesidad de que el extranjero resida 5 años de forma continua o discontinua así inmediatamente se considere residente tributa por renta mundial. Pues la ley 1607 eliminó el inciso el artículo 9 del estatuto tributario.

SUJETO ACTIVO

El sujeto activo por excelencia y bajo el amparo de la constitución y la ley será el estado colombiano.

SUJETOS PASIVOS

- Las personas físicas o naturales y las sucesiones ilíquidas residentes y no residentes. Arts. 7 y 9
- Los bienes destinados a fines especiales. Art. 11
- Las sociedades anónimas y sus asimiladas. Arts. 12 y 13
 - Sociedades en comandita por acciones
 - Sociedades irregulares
 - Sociedades de hecho
- Las sociedades Limitadas y sus asimiladas. Arts. 12 y 14
 - Sociedades colectivas
 - Sociedades en comandita simple
 - Sociedades de hecho
 - Sociedades irregulares

- Sociedades ordinarias de minas
- Comunidades organizadas
- Corporaciones y asociaciones con fines de lucro
- Fundaciones de interés privado
- Las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta. Art. 16
- Los Fondos públicos y Telecom. Art. 17
- Las entidades sin ánimo de lucro con régimen especial. Incluye las cooperativas. Art. 19
- Las empresas Unipersonales. Parágrafo del Art. 18
- Las Cajas de Compensación Familiar. Art. 19-2
- Fogafin y Fogacoop. Art. 19-3
- Las sociedades extranjeras. Art. 20

SUJETOS NO PASIVOS

En teoría todos los sujetos serían contribuyentes del impuesto de renta y complementarios en Colombia, pero la ley ha definido taxativamente quienes no pueden ser gravados identificándolos plenamente en el artículo 22 y siguientes del estatuto tributario. Dentro de estos encontramos:

- La Nación.
- Los departamentos y sus asociaciones.
- Los distritos, los territorios indígenas.
- Los municipios y las demás entidades territoriales.
- Las corporaciones autónomas regionales y de desarrollo sostenible.
- Las áreas metropolitanas.
- Las asociaciones de municipios.
- Las superintendencias.
- Las unidades administrativas especiales.
- Las asociaciones de departamentos y las federaciones de municipios.

Σ	Ingresos ordinarios y extraordinarios
(-)	Devoluciones, rebajas y descuentos
(-)	Ingresos no constitutivos renta ni ganancia ocasional
(=)	Ingresos Netos
(-)	Costos
(=)	Renta Bruta
(-)	Deducciones
(=)	Renta líquida del ejercicio
(-)	Compensaciones
(=)	Renta líquida
(-)	Rentas exentas
(=)	Renta líquida gravable

- Los resguardos y cabildos indígenas.
- Los establecimientos públicos y los demás establecimientos oficiales descentralizados, siempre y cuando no se señalen en la ley como contribuyentes.
- La propiedad colectiva de las comunidades negras.
- El Fondo para la Reconstrucción del Eje Cafetero, Forec.

HECHO GENERADOR

El hecho generador es la percepción de ingreso que pueda incrementar de forma neta el patrimonio. Sin embargo hay que hacer precisiones que también vía renta presuntiva se grava la potencialidad de generar ese incremento neto en el patrimonio.

SISTEMAS DE DEPURACION

De acuerdo al artículo 26 de estatuto tributario colombiano el proceso de depuración se reduce a:

12

¹² Cuadro toma de la guía de impuestos de Ernst and Young

El cuadro anterior muestra de forma muy general el proceso de depuración de la renta. Sin embargo existen métodos especiales de depuración para hallar la base gravable.

Entre estos, encontramos a los distribuidores minoristas de combustibles líquidos y derivados del petróleo, quienes de acuerdo al artículo 10 de la ley 26 de 1989 para todos sus efectos fiscales determinaran sus ingresos de acuerdo al margen de comercialización. Es decir que sus ingresos se determinan de acuerdo a lo que disponga la autoridad que regula los precios de los mismos y no sus ventas netas como supone el método general de depuración.

Dentro del concepto de Renta bruta hay determinados fiscalmente unas rentas brutas especiales que por la naturaleza de la actividad desarrollada son catalogadas como tal.

1. Dividendos y participaciones
2. Pecuarias y específicamente la ganadería
3. Ventas a plazos
4. Actividades de Seguros de Capitalización: Seguros de Vida, Seguros Generales
5. Renta Vitalicia y Fiducia Mercantil
6. Rentas de Trabajo: son las obtenidas por relaciones laborales contractuales, salarios, comisiones, etc.

La renta bruta, por ser esta una formulación de ingresos menos costos si permite la detracción adicional de los gastos o deducciones de su base gravable. Mientras que rentas líquidas especiales como la recuperación de deducciones o la renta por omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes entre otros, al ser rentas líquidas especiales se gravan en su

totalidad, imposibilitando al contribuyente de disminuir monto alguno, pues en últimas es la base gravable neta.

BASE GRAVABLE

Como ya se anotó a los tributos de imposición personal, para determinar la base del impuesto (renta gravable o base gravable) se realiza una suma de todos los ingresos del sujeto pasivo. Para llegar a determinar su base gravable del impuesto de renta, se toman todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados por el contribuyente dentro del año o período gravable, susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción y que no hayan sido expresamente excluidos y se restan todos los factores negativos imputables a dichos ingresos. Y que se esquematizo cuando enunciamos los sistemas de depuración. A continuación haremos un repaso por los conceptos que conforman la base gravable.

Los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional

Estos son ingresos que forman parte del total de los ingresos realizados por el contribuyente en el año gravable, que por expresa disposición del legislador, no deben formar parte de su renta líquida gravable ni de sus ganancias ocasionales gravables.

Estos ingresos no se gravan ya sea con el fin de evitar la doble tributación, para favorecer el fortalecimiento del patrimonio de las empresas, por no gravar algunos ingresos que en la cotidianidad no generan un incremento neto o por razones políticas o públicas.

Este tipo de ingresos no constitutivos se pueden encontrar específicamente en los artículos 35 y siguientes del estatuto tributario colombiano, pero se pueden también encontrar en normas ajenas a las tributarias así como en otros artículos del mismo. Para su mejor comprensión la doctora Ana Victoria

Venegas Avilan los divide entre los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional que no hacen parte de la base gravable total o parcialmente y los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional que a pesar de ser ingresos contables no generan un incremento neto en el patrimonio.

Ingresos que generan incremento real del patrimonio, pero que por disposición expresa no hacen parte de la base gravable, total o parcialmente.

- Dividendos y participaciones.
- Capitalizaciones no gravadas.
- Utilidad en la enajenación de acciones.
- Utilidades por liquidación de sociedades limitadas y asimiladas
- Utilidad en la venta de la casa de habitación.
- Recompensas.
- Donaciones a partidos políticos.
- Aportes para financiar sistemas de servicio público de transporte masivo de pasajeros.
- Aportes a las madres comunitarias
- Rendimiento de inversiones obligatorias
- Subsidios y ayudas en el programa Agro ingreso Seguro

A. Ingresos que generan incremento real del patrimonio, pero que por disposición expresa no hacen parte de la base gravable, total o parcialmente:

- **Ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional por dividendos y participaciones**

La reforma tributaria ley 1607 de 2012 en su artículo 97 establece taxativamente la definición de dividendos y participaciones ante los vacíos normativos que existían a la hora de determinar la naturaleza del pago a los accionistas. Ahora bien en Colombia se ha incentivado en cierta forma la inversión a través de normas fiscales que eliminan la carga impositiva especialmente al extranjero. La reforma tributaria de 2006 elimino las remesas y consecuente con estas el gobierno ha sido más laxo con los requerimientos cambiarios.

De vital importancia se reviste este ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, en estados unidos por ejemplo la tarifa varía desde el 15% hasta un 48% inclusive. Y en general los países miembros de la OCDE por recomendación y para efectos de proteger sus industrias ante el capital golondrina gravan sus dividendos.¹³

El método para calcular que parte del dividendo o participación corresponde a ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional es el siguiente:

Para utilidades obtenidas a partir del 1º de enero del 2013
Renta líquida Gravable más ganancias ocasionales gravables del respectivo año
(-) Impuesto básico de renta y ganancia ocasional (-) descuentos tributarios por impuestos pagados en el exterior sobre dividendos
(+) Dividendos o participaciones de otras sociedades nacionales y de sociedades domiciliadas en los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), que tengan el carácter no gravado
(+) Beneficios o tratamientos especiales que deban trasladarse a los accionistas*
(=) Monto máximo a distribuir como no gravado **¹⁴

¹³ <http://www.lasillavacia.com/historia/hara-santos-chillar-los-ricos-con-el-impuesto-los-dividendos-40640>

¹⁴ Cuadro tomado de www.comunidadcontable.com.co de legis editores

Un punto importante en Colombia es la aparición por primera vez de la adición del descuento tributario por impuestos pagados en el exterior sobre la depuración del dividendo o participación no gravado. Este es un tema que se analizará más adelante bajo el tema tax credit o descuentos tributarios.

- **La prima en colocación de acciones**

La prima en colocación de acciones es un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional si se contabiliza como superávit de capital, y esta a su vez no se distribuye en calidad de dividendos a los asociados.

- **La revalorización del patrimonio.**

En Colombia los ajustes integrales por inflación se originaron en el año 1992 y la reforma tributaria del 2006 los eliminó tanto para efectos tributarios como para efectos contables.

No obstante, los saldos residuales de la cuenta revalorización del patrimonio obtenidos por los ajustes integrales por inflación solo en el caso de la liquidación de la sociedad al ser repartido es considerado como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

Adicionalmente el impuesto al patrimonio que sea registrado en contabilidad como revalorización del patrimonio es considerado un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

- **Capitalización de la reserva por diferencia en depreciación.**

El artículo 130 del estatuto tributario obliga a los contribuyentes que usen depreciaciones diferentes a las contables, cuando estas sean superior a las últimas a constituir una reserva equivalente al 70% de dicha diferencia.

Como dicha reserva se lleva a una cuenta que aumenta el patrimonio, esta al ser distribuida a los socios es considerada como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional en cabeza de los socios.

- **Capitalización de las utilidades que provengan del componente inflacionario no gravable de los rendimientos financieros percibidos.**

El inflacionario de los rendimientos financieros se determina como el resultado de dividir la tasa de inflación del respectivo año gravable, certificada por el DANE, por la tasa de captación más representativa del mercado, en el mismo período, certificada por la Superintendencia Financiera.

La capitalización de dicho componente es considerada un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

- **Capitalización de las reservas provenientes de ganancias exentas o de ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional y de ajustes integrales por inflación, que figuren en el balance de la sociedad al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior.**

Este ingreso no constitutivo corresponde a “reservas” que se capitalicen, es decir que incrementen el patrimonio de los socios,

siempre y cuando sean registradas en el año anterior a la creación de la reserva.

- **Capitalización del exceso de utilidades comerciales a repartir sobre la fórmula del Valor Máximo a repartir como no gravado, en sociedades que cotizan sus acciones en bolsa.**

Para las sociedades de capital cuando sus acciones se coticen en bolsa, puede repartir mediante capitalización cualquier concepto de ingreso que la sociedad no haya pagado impuesto de renta o de ganancia ocasional y será considerada como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, en cabeza de sus socios.

- **Cuando el socio o accionista vende las acciones o las cuotas de interés social, de la utilidad obtenida en la venta, no constituye renta ni ganancia ocasional la parte que corresponda a las utilidades que hubieran podido distribuirse como no gravadas por la sociedad, originadas en el periodo durante el cual el socio o accionista fue dueño de estos títulos.**

Las utilidades que dan origen a este beneficio son las que cumplen la totalidad de las siguientes condiciones:

- Que a la fecha de la enajenación se encuentren retenidas en el patrimonio de la sociedad.
- Que al haberse distribuido, hubieran sido ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.

- Que se hubieran generado entre la fecha de adquisición de las acciones o cuotas de interés social, por parte del socio o accionista y la fecha de enajenación.
 - **La utilidad proveniente de la enajenación de acciones inscritas en una Bolsa de Valores Colombiana es un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.**

Para ello deben cumplir los siguientes requisitos:

- Las acciones se cotizan en una bolsa de valores colombiana.
- El número de acciones debe ser máximo el 10% de las acciones en circulación de la sociedad en el momento de la venta.
- Deben pertenecer a un solo titular.

Con un solo requisito que no se cumpla, la utilidad en venta de acciones pararía a ser gravada

- **La utilidad proveniente de la negociación de derivados cuyo subyacente esté representando exclusivamente en acciones inscritas en una bolsa de valores colombiana es un Ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.**

Este es un ingreso no constitutivo de renta creado mediante ley 1430 de 2010. Y fue políticamente viable por la integración de la bolsa de valores colombiana con Perú.

- **Utilidades repartidas en liquidación de sociedades limitadas y asimiladas.**

Con el artículo 51 del Estatuto Tributario se aclara que en el momento de la liquidación, el reparto de utilidades por parte de sociedades de responsabilidad limitada y asimiladas se conserva el derecho para los socios a recibirlas como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional pero solo en la parte que corresponda a la aplicación de los artículos 48 y 49 del mismo ordenamiento legal.

- **Utilidad en venta de casa de habitación**

Es un beneficio para las personas naturales estén o no obligadas a llevar contabilidad. Que hayan adquirido su casa o apartamento de habitación antes del 1º de enero de 1987, una parte de la utilidad obtenida en el momento de su venta no constituye renta ni ganancia ocasional, dependiendo del año de su adquisición. Así:

- 10% si fue adquirida durante el año 1986
- 20% si fue adquirida durante el año 1985
- 30% si fue adquirida durante el año 1984
- 40% si fue adquirida durante el año 1983
- 50% si fue adquirida durante el año 1982
- 60% si fue adquirida durante el año 1981
- 70% si fue adquirida durante el año 1980
- 80% si fue adquirida durante el año 1979
- 90% si fue adquirida durante el año 1978
- 100% si fue adquirida antes del 1º de enero de 1978.

- **Recompensas**

No constituye renta ni ganancia ocasional para los beneficiarios del pago, toda retribución en dinero, recibida de organismos estatales, como recompensa.

- **Donaciones a partidos políticos**

Las donaciones que reciban las personas naturales deben destinarse exclusivamente al funcionamiento de partidos o movimientos políticos o grupos sociales que postulen candidatos, o a la financiación de campañas políticas para elecciones populares, hecho que debe ser demostrado por quien las reciba.

- **Aportes para financiar sistemas de servicio público de transporte masivo de pasajeros.**

Los aportes de la Nación y de las entidades territoriales y los gravámenes que se destinen a financiar sistemas de servicio público urbano de transporte masivo de pasajeros, no constituyen renta ni ganancia ocasional para la entidad beneficiaria de tales aportes o gravámenes.

- **Los ingresos que reciban del gobierno nacional las madres comunitarias, por la prestación de este servicio social.**

Las madres comunitarias recibían una mesada no muy onerosa en relación con el servicio social que prestan. Por eso la misma corte constitucional dio la orden al congreso de legislar para dar un salario mínimo mensual a las madres comunitarias. Este y todos los pagos que perciban del gobierno

nacional en razón de su servicio social es considerado un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

- **Rendimientos De Inversiones Obligatorias**

Bonos de paz: La ley 487 de 1998, artículo 5, establece que los rendimientos de los bonos de paz no constituyen renta ni ganancia ocasional; así mismo, las pérdidas obtenidas en su enajenación no son deducibles.

- **Subsidios y ayudas en el programa “agro ingreso seguro”**

Un programa muy polémico debido a los niveles de corrupción que se manejaron. El ministro de la época el doctor Andrés Felipe Arias promulgo el incentivo para el desarrollo y protección de la agricultura y la pesquería basado en darle el tratamiento de ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional a las ayudas y recursos que el gobierno otorgara para el desarrollo de los diferentes programas incluyendo dentro de ellos la explotación forestal y la reforestación comerciales.

- **Los apoyos económicos no reembolsables entregados por el estado, como capital semilla para el emprendimiento y como capital para el fortalecimiento de la empresa.**

En Colombia se ha venido desarrollando la cultura del emprendimiento y el gobierno sabe que esto ayudara a mejorar sus índices de desempleo y pobreza, y ha decidido que son ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional, los apoyos económicos no

reembolsables entregados por el Estado, como capital semilla para el emprendimiento y como capital para el fortalecimiento de la empresa.

- **Venta de inmuebles en la zona del nevado del Ruiz.**

El ingreso obtenido por la enajenación de los inmuebles a los cuales se refiere el Decreto 3850 de 1985, estableció que no constituye para fines tributarios, renta gravable ni ganancia ocasional, el ingreso que se perciba de la enajenación de los inmuebles en la zona del nevado del Ruiz.

Los que son ingresos contables, pero no generan un incremento real del patrimonio.

- Componente inflacionario de los rendimientos financieros.
- Indemnizaciones por seguros de daño
- Indemnizaciones por destrucción o renovación de cultivos
- Gananciales
- Aportes a fondos de cesantías.

B. Los que son tratados como ingresos contables, pero no generan un incremento real del patrimonio.

- **Componente inflacionario de los rendimientos financieros.**

Para las personas naturales, no constituye renta ni ganancia ocasional la parte que corresponda al componente inflacionario de los rendimientos financieros en los siguientes casos:

Rendimientos financieros, incluida la diferencia en cambio, percibidos por las personas naturales y sucesiones ilíquidas, que provengan de:

1) Entidades que estando sometidas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera, tengan por objeto propio intermediar en el mercado de recursos financieros.

2) Títulos de deuda pública.

3) Bonos y papeles comerciales de sociedades anónimas cuya emisión u oferta haya sido autorizada por la Superintendencia Financiera.

- **Indemnizaciones por seguros de daño**

El artículo 45 del estatuto tributario dispone que las indemnizaciones por seguro de daño. el valor de las indemnizaciones en dinero o en especie que se reciban en virtud de seguros de daño en la parte correspondiente al daño emergente, es un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional. Para obtener este tratamiento, el contribuyente deberá demostrar dentro del plazo que señale el reglamento, la inversión de la totalidad de la indemnización en la adquisición de bienes iguales o semejantes a los que eran objeto del seguro. Y adicionalmente aclara que las indemnizaciones por concepto de lucro cesante si están gravadas.

- **Indemnizaciones por destrucción o renovación de cultivos**

El estatuto tributario establece que No constituirán renta ni ganancia ocasional para el beneficiario los ingresos recibidos por los contribuyentes por concepto de indemnizaciones o compensaciones

recibidas por concepto de la erradicación o renovación de cultivos, o por concepto del control de plagas, cuando ésta forme parte de programas encaminados a racionalizar o proteger la producción agrícola nacional y dichos pagos se efectúen con recursos de origen público, sean éstos fiscales o parafiscales.

- **Gananciales**

Los gananciales se refiere lo que la sociedad conyugal obtuvo. Con la reforma tributaria se extendió el beneficio a lo percibido por lo proveniente a la porción conyugal. Es decir que cuando fallece uno de los cónyuges, la porción que la ley designe al sobreviviente, en esa medida es considerada un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

- **Aportes a fondos de cesantías**

Las cesantías como prestación laboral, es un pago que el empleador da al empleado de forma anticipada al cese de sus labores. Estos pagos al no ser recibidos directamente el trabajador y por ley tener que ser consignados a los diferentes fondos, no puede generar de ninguna manera un incremento neto en el patrimonio.

Por lo tanto las cesantías para el trabajador son ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional hasta tanto no sea recibida de forma efectiva.

Rentas exentas

Un estudio liderado por el profesor Carlos Giovanni Rodríguez¹⁵ estableció el siguiente cuadro resumen de la totalidad de las rentas exentas vigentes en el país.

RENTAS DE TRABAJO EXENTAS	
Número	CONCEPTO
1	Las Indemnizaciones por accidente de trabajo o enfermedad.
2	Las Indemnizaciones que impliquen protección a la maternidad.
3	Lo recibido por gastos de entierro del trabajador.
4	El auxilio de cesantía y los intereses sobre cesantías. En ningún caso los pagos efectuados por concepto de cesantía serán sujetos de retención en la fuente.
5	Las pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos profesionales.
6	Las indemnizaciones sustitutivas de las pensiones o las devoluciones de saldo de ahorro pensional.
7	Las sumas pagadas por la cobertura de las contingencias por parte de las administradoras de riesgos profesionales. La DIAN ha interpretado que son las sumas pagadas por la ARP para atender las prestaciones económicas y de salud previstas en el D.L. 1295/94
8	El seguro por muerte, y las compensaciones por muerte de los miembros de las fuerzas militares y de la Policía Nacional.
9	Los gastos de representación de los rectores y profesores de universidades oficiales.
10	Los gastos de representación de los jueces de la República.
11	Los gastos de representación de los Magistrados de los tribunales y de sus fiscales, incluidos los magistrados auxiliares de la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado y el Consejo Superior de la Judicatura y los magistrados de los consejos seccionales de la judicatura. Gozan de la misma exención los gastos de representación que perciban en razón de sus funciones los Magistrados

¹⁵ Tomado del módulo impuesto de renta y complementarios de Carlos Giovanni Rodríguez 2012.

	titulares de la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado, el Consejo Superior de la Judicatura.
12	El exceso del salario básico percibido por los oficiales y suboficiales de las fuerzas militares y de la Policía Nacional y de los Agentes de esta última.
13	Las primas, bonificaciones, horas extras y demás complementos salariales diferentes del sueldo que perciban los ciudadanos colombianos que integran las reservas de oficiales de primera y segunda clase de la fuerza aérea, mientras ejerzan actividades de piloto, navegante o ingeniero de vuelo, en empresas aéreas nacionales de transporte público y de trabajos aéreos especiales.
14	Las primas, bonificaciones, horas extras y demás complementos salariales diferentes del sueldo que perciban los ciudadanos colombianos que integran las reservas de oficiales de primera y segunda clase de la Armada Nacional, mientras ejerzan actividades de navegante, oficial o tripulante en empresas marítimas nacionales de transporte público o de trabajos marítimos especiales.
15	Salarios y demás pagos laborales con factor mensual en general (vacaciones y primas ocasionales o periódicas).
16	Pagos laborales sin factor mensual (indemnizaciones o bonificaciones de retiro definitivo).
17	Las bonificaciones y/o indemnizaciones que reciban los servidores públicos en virtud de programas de retiro de personales de las entidades públicas nacionales, departamentales, distritales y municipales.
18	Los sueldos y emolumentos pagados por las entidades o agencias internacionales de ayuda técnica a los funcionarios internacionales que vengan al país en desarrollo de los mismos contratos o acuerdos.
19	Los sueldos y emolumentos que el banco interamericano de desarrollo pague a los directores ejecutivos, a sus suplentes y a los funcionarios y empleados del mismo que no fueren ciudadanos o nacionales del país donde el banco tenga su sede u oficinas.
20	Los sueldos y emolumentos que la corporación andina de fomento pague a los funcionarios y empleados de la misma, que no fueren ciudadanos o nacionales del país donde la corporación tenga su sede u

	oficina.
21	Los sueldos y emolumentos pagados por el banco interamericano de reconstrucción y fomento a los directores ejecutivos, suplentes, funcionarios o empleados el propio banco, súbditos u otros nacionales del país receptor.
22	Los sueldos, estipendios y compensaciones de la Corte permanente de justicia internacional.
Derechos de Autor y edición de libros de carácter científico cultural.	
23	Los ingresos que por concepto de derechos de autor reciban los autores y traductores tanto colombiano como extranjeros residentes en Colombia, por libros de carácter científico o cultural editados e impresos en Colombia, por cada título y por cada año. Esta exención abarca a todos los autores colombianos, tanto personas jurídicas como naturales.
24	Los derechos de autor y traducción de autores nacionales y extranjeros residentes en el exterior, por libros editados e impresos en Colombia.
25	Las empresas editoriales constituidas en Colombia como personas jurídicas, cuya actividad económica y objeto social sea exclusivamente la edición de libros, revistas, folletos o coleccionables seriados de carácter científico o cultural, cuando la edición e impresión se realice en Colombia. Esta exención beneficiará a la empresa editorial aún en el caso de que ella se ocupe también en la distribución venta de los mismos.
INTERESES	
26	El pago principal, intereses comisiones y demás conceptos relacionados con operaciones de crédito público externo y con las asimiladas a éstas.
27	Los intereses de bonos de financiamiento presupuestal y de bonos de financiamiento especial.
28	Los intereses que devenguen los bonos agrarios.

INCENTIVOS A SECTORES Y ACTIVIDADES	
29	Ventas d energía eléctrica generada con base de los recursos eólicos, biomasa o residuos agrícolas, realizada únicamente por las empresas generadoras, por un término de quince (15) años, previo el cumplimiento de los requisitos de ley
30	Las rentas generadas por la prestación del servicio de transporte fluvial con embarcaciones y planchones de bajo calado por un término de quince (15) años a partir de la vigencia de la Ley 788 del 2002.
31	Las rentas generadas por servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles que se construyan entre los años 2003 a 2017, por un término de treinta (30) años.
32	Las rentas generadas por servicios prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen dentro de los años 2003 a 2017, por un término de treinta (30) años.
33	Las rentas generadas por servicios de ecoturismo por un término de veinte (20) años a partir de la vigencia de la Ley 788 del 2002.
34	Las rentas generadas por el aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales, incluida la guadua. También gozan de la exención los contribuyentes que a partir del año 2003 hayan realizado o realicen inversiones en nuevos aserríos vinculados directamente al aprovechamiento mencionado. También gozan de la exención los contribuyentes que al inicio del año 2003 hubiesen poseído plantaciones de árboles maderables debidamente registrados ante la autoridad competente.
35	La renta líquida generada por el aprovechamiento de nuevos cultivos de tardío rendimiento en cacao, caucho, palma de aceite, cítricos, y frutales, los cuales serán determinados por el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural. La vigencia de la exención se aplicará dentro de los diez (10) años siguientes de la Ley 939 del 2004.
36	Las rentas generadas por nuevos contratos de arrendamiento financiero con opción de compra (leasing), de inmuebles construidos para vivienda, con una duración no inferior a diez (10) años. Esa exención opera para los contratos suscritos dentro de los diez (10) años siguientes a la vigencia de la Ley 788 del 2002.

37	Las rentas generadas por los nuevos productos medicinales y el software, elaborados en Colombia y amparados con nuevas patentes registradas ante la autoridad competente, siempre y cuando tengan un alto contenido de investigación científica y tecnológica nacional, certificado por Colciencias o quien haga sus veces, por un término de diez (10) años.
38	La utilidad en la enajenación de predios destinados a fines de utilidad pública a que se refiere los literales b y c del artículo 58 de la Ley 388 de 1997 que hayan sido aportados a patrimonios autónomos que se creen con esta finalidad exclusiva, por un término igual a la ejecución del proyecto y su liquidación, sin que exceda en ningún caso de diez (10) años. También gozarán de esta exención los patrimonios autónomos indicados.
39	El Fondo Nacional de Regalías
40	Los ingresos recibidos por las sociedades especializadas para arrendar vivienda de interés social nueva, por concepto de cánones de arrendamiento de cada vivienda durante diez (10) años siguientes a su construcción. Éste tratamiento se extiende a los fondos de inversión que inviertan en inmuebles, y a las rentas pagadas por estos Fondos de Inversión al inversionista, originadas en cánones de arrendamiento de cada vivienda durante los diez (10) años siguientes a su construcción.
41	Las rentas obtenidas por las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta del orden departamental, municipal y distrital, en las cuales la participación del Estado sea superior del 90% que ejerzan los monopolios de suerte y azar y de licores y alcoholes.
42	Las indemnizaciones por concepto de seguros de vida.
43	Empresas e inversionistas en la zona del río Páez y en la zona del eje cafetero.
44	La renta obtenida por los socios o accionistas por concepto de dividendos o participaciones de las empresas señaladas en la Ley 218 de 1996 (Ley Páez).
45	Los fondos provenientes de auxilios o donaciones de entidades o gobiernos extranjeros convenidos con el gobierno colombiano,

	destinados a realizar programas de utilidad común y amparada por acuerdos intergubernamentales. También gozan de este beneficio las compras o importaciones de bienes y la adquisición de servicios realizados con los fondos donados, siempre que se destinen exclusivamente al objeto de la donación.
46	Las donaciones en dinero que reciban personas naturales o jurídicas que participen en la ejecución y desarrollo de proyectos aprobados por el fondo multilateral del Protocolo de Montreal, a través de cualquier agencia ejecutora, bilateral o multilateral.
47	Los cuerpos de bomberos voluntarios y los oficiales.
48	Los rendimientos financieros causados durante la vigencia de los títulos emitidos en proceso de titularización de cartera hipotecaria y de los bonos hipotecarios, siempre que el plazo previsto para su vencimiento no sea inferior a cinco (5) años, que se coloquen en el mercado dentro de los once años siguientes al 23 de diciembre de 1999, fecha de expedición de la Ley 546.
49	Las nuevas operaciones destinadas a la financiación de vivienda de interés social subsidiables por el término de 5 años contados a partir de la fecha del pago de la primera cuota de amortización del crédito.
50	Las rentas obtenidas por el fondo para las cooperativas financieras, las cooperativas de ahorro y crédito y las cooperativas multiactivas o integrales con sección de ahorro y crédito.
51	Las rentas de personas y entidades extranjeras.
52	Las rentas obtenidas en aplicación de algún convenio para evitar la doble imposición.
53	Proyectos de infraestructura que sean calificados como elegibles en las zonas especiales económicas de exportación.
54	Los asfaltos.

Un total estimado de 54 rentas exentas, que hacen del impuesto de renta en Colombia uno de los más atractivos de la región latinoamericana, sumándole a esto los ingresos no constitutivos de renta que observamos en el acápite anterior.

Ganancias ocasionales

En Colombia para efectos de control se establecieron las ganancias ocasionales, que no es otra cosa que ingresos que requieren ser fiscalizados y que se dan de forma no constante. Dentro de los cuales se encuentran:

- La utilidad en enajenación de activos fijos poseídos por más de 2 años.
- Las utilidades originadas en la liquidación de sociedades.
- Lo recibido por loterías, premios, rifas apuestas y similares.

Costos

En Colombia todos los costos se pueden deducir de la base gravable, sin embargo haremos especial referencia en el costo de los activos movibles, el cual se establece de acuerdo con el sistema de inventarios que se utilice, el cual puede ser:

- Inventario permanente o continuo.
- Inventario periódico o juego de inventarios.
- Otro de reconocido valor técnico debidamente aprobado por la Dirección de Impuestos Nacionales.

El concepto 2 de 1996 del Consejo Técnico de Contaduría Pública: Solo existen dos sistemas de inventarios el periódico y el permanente. Ahora bien en Colombia el sistema de inventario permanente o continuo tiene los siguientes métodos:

- El método PEPS (primero en entrar, primero en salir).
- El UEPS (último en entrar, primero en salir).

- El Promedio Ponderado
- El de Identificación Específica.
- En materia tributaria, se acepta el “retail” como un método de valuación de inventarios.

Estas son la generalidades del costo. Sin embargo existen particularidades en el caso de determinar el costo fiscal en lo activos movibles que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios, pues estos pueden reajustarse fiscalmente en un porcentaje que dicta el gobierno nacional cada año.

Adicionalmente en los bienes inmuebles, existen tres formas de calcular el costo, para el caso de los no obligados a llevar contabilidad y son:

- A partir del costo histórico.
- El auto-avalúo o avalúo catastral.
- El costo fiscal determinado de acuerdo con el artículo 73 del Estatuto Tributario. Solo para personas naturales y sucesiones ilíquidas (en un porcentaje dictado por el gobierno nacional).

Gastos o Deducciones

Según el tratadista José Hilario Araque las deducciones son los gastos, expensas o egresos que efectúa el contribuyente dentro de la actividad productora de renta, en forma general o global, los cuales se restan de la renta bruta para obtener la renta líquida. El criterio que enmarca el **gasto deducible** en el impuesto sobre la renta es el de **EXPENSA NECESARIA**. Por ellas se entienden los gastos necesarios en que se debe incurrir para obtener la renta,

abarcando inclusive los gastos habituales en una actividad económica con una apreciación comercial. Sin embargo la ley fiscal exige el cumplimiento de determinados requisitos para que el gasto incurrido sea deducible.

Para que sea deducible un gasto se requiere como regla general que cumpla con los siguientes requisitos:

- a) Que no lo prohíba la ley; es decir que tal deducción esté permitida por las disposiciones legales.
- b) Que el gasto tenga relación **de causalidad y necesidad** con la actividad productora de renta. No basta pues el simple hecho del gasto para que sea deducible, sino que es condición que haya una relación de dependencia entre dicho concepto y la renta, de suerte que si aquél no se produce, la renta no tendría ocurrencia. **La necesidad** de los gastos para la producción de renta, se aprecia aplicando un criterio comercial.
- c) Que los gastos sean **proporcionados** de acuerdo con la magnitud y las características de cada actividad.
- d) Que se paguen o se causen dentro del año o período gravable por el cual se solicita la deducción.
- e) Que el pago o abono en cuenta no se haya realizado a favor de un vinculado económico con calidad de no contribuyente del impuesto sobre la renta, salvo que se demuestre que los servicios se facturaron a precios de mercado. Además, los gastos deducibles deben cumplir con los requisitos señalados para los costos.

Las deducciones para efectos de su comprensión y aplicación tributaria se clasifican en:

- Deducciones generales (Art. 107 E. T.)
- Gastos por servicios personales (Arts. 108 al 114 E. T.)
- Pagos a terceros que configuran rentas exclusivas de capital para sus Beneficiarios. (Arts. 117 a 119 del E. T.)
- Gastos necesarios para proteger o reponer los bienes de capital.
- Gastos sin relación causal con la renta, pero que se reconocen como Deducibles por motivos de interés general.(Arts. 119 y 125 E. T.; Ley 397/97)
- Deducciones especiales por Inversiones.(Arts. del 157 al 158-2)

Al respecto Colombia dentro de sus deducciones especiales tuvo por una década la deducción por invertir en activos fijos reales productivos, muy cuestionada por tributaristas de la talla de Horacio Ayala y Juan Camilo Restrepo¹⁶.

Hoy en día se estimula la inversión en ciencia tecnología e innovación con una deducción de hasta el 175% de lo que se invierta, esta deducción quedo contemplada en el plan de desarrollo de Colombia 2010-2014 mediante la ley 1450 y es considerada el mejor beneficio fiscal existente en términos de deducciones.

¹⁶ http://www.dian.gov.co/descargas/Servicios/OEE-Documentos/Cuadernos/Gasto_tributario_AG_2010-2011.pdf

TARIFAS DIFERENCIALES

Tarifa del Impuesto de renta

Tipo de Entidad	Tarifa
Sociedades nacionales y entes asimilados.....	25%
Sociedades extranjeras que obtengan sus rentas a través de sucursales o establecimientos permanentes.....	25%
Sociedades y entidades extranjeras cuando las rentas no sean atribuibles a sucursales o establecimientos permanentes.....	33%
Zonas francas industriales de bienes y servicios.....	15%
Inversiones de capital del exterior de portafolio por rentas diferentes de dividendos.....	14%
Inversiones de capital del exterior de portafolio por rentas diferentes de dividendos, si los inversionistas se encuentran residenciados en un paraíso fiscal.....	25%
Inversiones de capital del exterior de portafolio por rentas de dividendos.....	25%

SOBRETASAS O ADICIONALES O IMPUESTOS COMPLEMENTARIOS

Aunque en Colombia no existe sobretasa desde el 2006 la reforma tributaria del 2012 dio origen a el CREE (impuesto sobre la renta para la equidad) el cual sustituye las contribuciones parafiscales que actualmente realizan todas la empresas que contratan trabajadores.

Este impuesto tendrá como hecho generador la obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos en el año o periodo gravable.

La tarifa del CREE será del 9 % para los años 2013, 2014 y 2015, sin embargo a partir del año 2015 la tarifa será del 8 %. Este porcentaje se distribuirá de la siguiente manera: 2.2 puntos se destinarán al ICBF, 1.4 puntos al SENA y 4.4 puntos al sistema de seguridad social en salud. El punto adicional que será cobrado en los tres primeros años, será destinado en 40 % para financiar las instituciones de educación superior públicas, 30 % para la nivelación de la UPC del régimen subsidiado en salud, y 30 % para la inversión social en el sector agropecuario.

TAX CREDIT

En Colombia existe el descuento tributario pero con algunas limitantes que no desconfiguran el tax credit.

PRINCIPALES NORMAS DE PROCEDIMIENTO, APUNTES GENERALES

Existe un sin número de normas sobre procedimiento tributario, desde cómo se entiende presentada una declaración, hasta la extinción de la obligación tributaria. Sin embargo para efectos de este proyecto consideramos relevante traer solo a colación la firmeza de la declaración privada.

De acuerdo con el estatuto tributario, y considerando los artículo 705 y subsiguientes, una declaración de renta y complementarios queda en firme, es decir no existe riesgo de fiscalización hasta 2 años después del vencimiento legal. Claro que hay salvedades que suspende este periodo de dos años, como lo son que se le notifique emplazamiento para corregir, y que se le notifique auto de inspección tributaria pero indistintamente de estas excepciones el termino general de firmeza de la declaración son los 2 años posteriores al vencimiento legal.

COMENTARIOS ADICIONALES

Existen excepciones al impuesto sobre la renta, y en Colombia se denominan régimen tributario especial, y son específicamente entidades sin ánimo de lucro a las que su renta se considera exenta si reinvierten sus utilidades en el objeto social, de lo contrario tributan con una tarifa del 20%.

También es de aclarar que los consorcios y uniones temporales no se consideran contribuyentes del impuesto sobre la renta pues sus partícipes tributan de forma independiente.

6.3 Entrevista realizada al experto Pedro Enrique Sarmiento (Colombia)

A la pregunta ¿Qué opina usted sobre el impuesto de renta en Colombia? El Doctor Sarmiento respondió:

Son varios los temas que generan inquietudes acerca de la nueva regulación tributaria, teniendo en cuenta que aún falta por recorrer un largo camino para la plena aplicación de esta normatividad. Si bien algunos cambios introducidos por la reforma llaman de manera especial la atención y se desarrollarán a lo largo de esta obra, desde ya es oportuno descartar ciertos tópicos.

La recientemente aprobada es la reforma tributaria número 34 que se incorpora en el sistema tributario colombiano en el curso de una centuria, lo que muestra la realidad jurídica y la complejidad de las relaciones del Congreso con el Gobierno.

Una de las contradicciones manifiestas se evidencia en que los objetivos del Ministerio de Hacienda y Crédito Público al iniciar los debates en busca de una reforma integral y de la simplificación del sistema no se concretaron en la ley resultante.

Se observa que el Congreso debatió la propuesta del Gobierno, propuso alternativas, defendió principios básicos de equidad tributaria, impidió que algunas normas fueran aprobadas o que se modificaran las anteriores en clara contraposición de principios universales de la tributación como la medición de la capacidad contributiva de los aportantes al físico nacional.

Es importante destacar el compromiso del legislador a la hora de determinar los efectos de las disposiciones aprobadas y la forma en que esto pueda afectar la inversión y la confianza empresarial, ello debido a la continua modificación de normas establecidas en principio como beneficios estables, como resulta suceder en el caso de los contratos de estabilidad jurídica, derogados en virtud de esta reforma.

En este sentido, se afirma que la reforma aprobada no fue una modificación estructural del sistema ni presenta un fortalecimiento decisivo de la Administración Tributaria. La reforma, entonces, se configura como una herramienta útil pero insuficiente, que dista mucho de lograr mejorar el sistema tributario en su esencia. Se observa que no se buscó un mayor recaudo, aun cuando se podría haber aprovechado la oportunidad para incluir reformas de este tipo, ya que existe una desaceleración de la economía colombiana y se vislumbra que se necesitará una nueva reforma tributario en el mediano plazo. Sin embargo, es claro que dentro de los objetivos trazados inicialmente por el Gobierno, el aumento en el recaudo no constituía una variable importante, razón por la cual no se entiende por qué no se aprovechó la oportunidad para realizar una reforma de alcance estructural.

De manera positiva, al menos, se procura el mejoramiento de ciertas instituciones que con anterioridad no habían sido bien definidas, y se procura lograr una mayor equidad en el paso realizado por los contribuyentes, consultando su real capacidad adquisitiva. Sin embargo, el Estatuto Tributario sigue siendo confuso, y los cambios que se han propuesto no mejoran de manera sustancial su aplicación y control, a la vez que no se cuenta con el debido sustento técnico por parte de la DIAN, aun cuando se espera la adecuada implementación por la Administración de los cambios introducidos.

Por los motivos anteriores, valdría la pena dejar planteados los siguientes interrogantes: ¿fue realmente necesaria una reforma como la propuesta? Y, ¿los instrumentos que se utilizaron por ella eran los necesarios e idóneos para lograr los objetivos planteados?

El sistema tributario perdió en simplicidad y claridad: se tenían el impuesto sobre renta, el IVA y las retenciones en la fuente como columnas de la tributación nacional. Hoy, desde el punto de vista estructural, se adicionaron

al sistema el IMAN, el IMAS, el CREE, las rentas celulares, el impuesto al consumo, las retenciones a los nuevos impuestos.

La reglamentación de la ley nos dirá cómo considera la autoridad tributaria que se debe cumplir con la obligación tributaria formal.

En este orden de ideas, es importante revisar la finalidad establecida por el Gobierno con la implementación IMAN, el cual una vez analizado indica que, a pesar de ser un sistema de carácter alternativo a la renta ordinaria, tiende a convertirse en la regla general para la mayoría de los casos; de otra parte, será importante ahondar en la progresividad del impuesto al realizarse su determinación sobre los ingresos brutos del contribuyente con varios casos de deducciones, pero en su mayoría de escasa aplicación.

En cuanto al IMAS, habrá que ver su aplicación en la práctica, pues es claro que no cualquier contribuyente se encontrará dispuesto a tributar más con el fin de dejar su declaración en firme en un menor tiempo; lo cual seguramente implicará un aumento en el seguimiento por parte de la Administración Tributaria. Por su parte, será necesario verificar los efectos de los nuevos impuestos al consumo y las modificaciones al IVA, para determinar cuáles serían las posibles acciones de la Administración de precios al consumidor final.

Con estos cambios en el IVA sin duda se esperan efectos positivos, sin embargo el impacto directo en los contribuyentes se verá comprometido por la capacidad de la Administración para coaccionar o asegurar el traslado efectivo de los beneficios al consumidor final.

En términos de inversión, resulta innegable que la reforma estableció beneficios a nivel empresarial; no obstante estas ventajas, que sin duda hacen más atractiva la inversión, la normatividad generó de forma simultánea un retroceso importante al menos en términos de confianza al inversionista con la decisión de finalizar y excluir las propuestas de contratos de estabilidad jurídica.

En nuestro concepto, el CREE sobra: no es más que el reflejo de la intención del Gobierno de incorporar en la tributación de este impuesto a las zonas francas y a los contribuyentes con contratos de estabilidad jurídica. Pero las dos intenciones resultan fallidas. De manera que bien puede preguntarse el lector: ¿por qué la necesidad de crear un impuesto adicional, el CREE?

La adopción del CREE obedeció al establecimiento de un impuesto con destinación específica, más no como una reestructuración o división del impuesto de recta. Un análisis de los posibles efectos económicos del mismo indica que se espera un alto índice de favorabilidad en la mayoría de los contribuyentes, como consecuencia de la disminución en las cargas laborales; aun cuando, esta no es la única variable a considerar, ya que habrá casos en donde no se tendrán los mismos efectos, lo cual dependerá del costo salarial de la empresa y su nivel de utilidades, entre otros.

Así mismo, como el CREE, y la consecuente eliminación del pago de la parafiscalidad de la nómina se espera un aumento considerable de inversión extranjera en Colombia, en consideración a los beneficios en cargas fiscales frente al costo laboral; variable esencial y de no poca consideración a la hora de decidir el destino de la inversión.

Sin embargo, no era preciso introducir un nuevo impuesto como el CREE, complicando más el sistema, que aunque tiene virtudes como la de tener una base gravable restringida y permitir mayor recaudo, genera obligaciones alternativas y discusiones adicionales y paralelas al impuesto sobre la renta.

Además, recuérdese que en depuración del CREE no se permiten todas las deducciones admitidas en renta, de manera que va a ser más atractivo incrementar su tarifa, ya en el 9%. Veremos su trayectoria. En cualquier caso, más CREE, menos tarifa de renta.

Motivo de estudio académico, por ahora, debe ser la creación de las rentas celulares. Los llamados trabajadores por cuenta propia y ocupada en unas actividades taxativamente enunciadas por la ley, deben liquidar su tributación según las tasas allí previstas. ¿Por qué se establecen estas tasas? ¿Fueron

el fruto de algún estudio de rentabilidad de las diferentes actividades económicas? ¿Qué sucede si en una actividad particular el contribuyente le puede demostrar al Estado que el porcentaje de rentabilidad incorporado en la tabla respectiva es menor? ¿Se trata de una presunción de derecho? Será importante hacerle seguimiento a esta figura, que desde el punto conceptual enruta por otro laberinto la tributación nacional.

En el campo de la tributación siempre se ha visto la necesidad de profundizar en la lucha contra la evasión, lo que es loable y debe perseguirse y, en la medida de lo posible, alcanzarse. Es así como en la mayoría de las reformas hay normas antielusión. Ahora bien, hoy, en la que nos ocupa, las mismas se denominan normas antievasión, y en concreto sorprende, por ejemplo, que las disposiciones de precios de transferencia se hayan incorporado, en una nueva versión, como un instrumento antiabuso, pues tienen identidad propia y son un instrumento para controlar y mantener en la tributación a las empresas vinculadas, en sus transacciones nacionales, en las zonas franca, y en las realizada con sus partes relacionadas en el exterior.

Volviendo al tema de las normas antiabuso, debe someterse a cuidadosa análisis la redacción del artículo respectivo, porque el mismo al parecer pretende dotar de facultades casi omnímodas a la Administración Tributaria, en su afán de identificar si las figuras, instituciones, descuentos, deducciones que el contribuyente está aplicando a la determinación de la renta exceden sus posibilidades de planeación y organización empresarial lícitas o legítimas.

Por otro lado, en nuestro Centro de Estudios, con respecto a la reforma tributaria, propusimos, siguiendo el camino de muchos países de la región, que se incluyera una “Carta de derechos contribuyente”, que en nuestra opinión debía haber sido incorporada en el artículo 2° ET, y que parece perdida en el artículo I 93 de la nueva ley.

Sin embargo, el contribuyente, al contar con unos derechos evidentes, como tanto daño le ha hecho algunos ciudadanos.

Estaremos atentos para ver de qué manera ese aporte se consolida como institución en la defensa de la legalidad y del Estado de derecho, y en el respeto de los procedimientos que debe emplear la autoridad cuando de investigar a un contribuyente se trata.

En este sentido, se vislumbra que entre los mayores retos para la Administración Tributaria a partir de la Ley I 607 se tendrá la adecuada difusión y las estrategias eficaces tendientes a que los sujetos tributarios conozcan los derechos que poseen y las garantías que los cobijan, de manera que la iniciativa no sea letra exigible el cumplimiento de las prerrogativas otorgadas.

Justamente, en el tema procedimental se advierten vacíos que llenar en aras de la delimitación de las competencias, como también para disponer del procedimiento administrativo para llevar a cabo la conciliación o terminación por mutuo acuerdo.

Pero el aspecto que parece más importante es el de obligar a la Administración Tributaria a dar respuesta de fondo a las inquietudes y preguntas de los ciudadanos, y archivar el cotidiano reenvío del conceptos no aplicables.

Siguiendo el check list, el estudiante Gustavo Alfonso Valderrama encontró lo siguiente:

6.4 REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA



Información general del país

Para comenzar a definir la economía venezolana es necesario fijar nuestras miradas al concepto que posee el banco mundial, el cual es catalogado como un país que posee un nivel de ingresos medio altos, esto a razón que aunque no sea un país industrial en sentido de manufactura de productos si tiene una gran estructura en el área de los derivados del petróleo debido a que su relieve es bastante rico en ese producto lo que lo convierte segundo país con más reservas superado únicamente de Arabia Saudita.

A diferencia de Colombia el cual es nuestro país de referencia, el ambiente político venezolano se centra en la asamblea nacional el cual está constituido por 163 diputados. En este momento el partido que tiene más cupos en la

asamblea es el PSUV(1) con 90 diputados, sin embargo estos no completan la cantidad solicitada por la constitución (110 diputados) para poder adquirir acciones tales como la promulgación de leyes orgánicas y la designación de puestos en el gobierno tales como el defensor del pueblo y fiscal general. De todas maneras estos puestos están actualmente ocupados con personas simpatizantes a este partido lo cual no ve la necesidad de ofrecer una resistencia considerable al gobierno.

En materia ejecutiva, el gobierno tiene una cabeza visible el cual es el presidente de la república, después sigue el vicepresidente ejecutivo de la república y sus respectivos ministerios, el cual están denominados como ministerios del poder popular, los cuales son 32 desde el 2009.

Según el banco central de Venezuela, las políticas a partir del 2011 están encaminadas a estimular la recuperación de la actividad económica, así como mantener los esfuerzos orientados a satisfacer los derechos sociales fundamentales, en particular de los sectores de menores recursos. Ello sobre la base de la articulación de políticas sectoriales, sociales y regionales dirigidas a aumentar y fortalecer las capacidades productivas, junto con la creación de empleos dignos y de renovados mecanismos de participación de las Comunidades en las decisiones colectivas dando como resultado que la economía tenga un avance en su producto interno bruto del 5.5 por ciento en el 2012 y en este 2013 se estima que la tendencia de crecimiento seguirá en un caso que las condiciones externas (principalmente el precio del petróleo) tengan una relativa estabilidad. otro factor importante es la nacionalización de su producto insignia (petróleo) por medio del fortalecimiento de empresas estatales lo cual le da mayor control del recurso al gobierno, favorecido además por el precio internacional favorable.

Además hay que abonar que Venezuela es según el coeficiente gini (2º) el país con la repartición de riqueza más equitativa de América latina, registrando en el 2011 un índice de 0.39 mientras que países desarrollados como el Brasil tuvo un índice de 0.52, pero estos avances sociales están afectando al país en forma que al haber una gran salida de divisas debido al poco respeto del gobierno por la propiedad privada. Ha alimentado un aumento en la inflación bastante importante y a su extrema dependencia a las exportaciones petroleras lo cual hace reducir los demás campos económicos a solo un 5%. Sin embargo el crecimiento le da para ser el quinto crecimiento de América Latina

PRESIDENTE

Nicolás Maduro Moros Nació el 23 de noviembre de 1962 en Caracas y creció en la parroquia popular de El Valle. Terminó la escuela secundaria en el Liceo Avalos. Perteneció a la Liga Socialista en sus años de estudiante de secundaria y a la vez era bajista de una banda de rock de adolescentes llamada Enigma. Trabajó desde joven como conductor en el Metro de Caracas. Informes de la CIA aseguran que era el conductor con más multas de la compañía. Se convirtió en dirigente sindical llegando a ser miembro de la junta directiva de esa empresa pública. Fundador del nuevo Sindicato del Metro de Caracas (SITRAMECA).

El 8 de marzo de 2013, tras el fallecimiento de Hugo Chávez, fue investido presidente interino, el 48 de Venezuela, en un acto de juramentación celebrado en el hemiciclo del Palacio Federal Legislativo. La polémica juramentación llegó después de un fallo del Tribunal Supremo, que lo habilitó como candidato a la presidencia sin necesidad de renunciar al cargo.

POBLACION

Según el instituto de estadística venezolano, en el 2011 el país contaba con una población de \$27.227.930 personas pero actualmente se estima que este sobre una cantidad de 28 millones de habitantes

PIB

Según el último dato que informa el banco mundial, Venezuela para el año 2011 tenía un producto interno de 316.5 mil millones de dólares.

Para este año el producto Interno Bruto (PIB) cerró el año 2012 en 5,5%, por encima de la meta presupuestaria fijada para este período en 5%. Según informes del banco central venezolano

ADMINISTRACION TRIBUTARIA

El **SENIAT** es el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria. El SENIAT es el organismo del estado central venezolano que se encarga de recolectar los impuestos, tales como el impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado (IVA), impuesto aduaneros y todos los demás que tienen aplicación a nivel nacional.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

GENERALIDADES

El sistema tributario venezolano se centra en el principio de renta mundial el cual fue incluido en la reforma tributaria hecha en el año 1999 el cual es aplicable para personas y entidades residentes del país y con sus respectivas limitaciones para las personas extranjeras. Sin embargo, en el 2001 se modificó la forma de tributación especialmente para la producción de hidrocarburos, actualmente el más fuerte recurso de exportación de Venezuela, el cual representa casi el 95 por ciento de todas sus operaciones internacionales.

Con respecto a tasas las personas jurídicas vacilan según su tratamiento entre un 15% a un 34%, mientras que las personas naturales puede oscilar la tasa entre un 6% a un máximo de 34%, para el caso de los carburos se toma en cuenta que tiene un tratamiento especial en el cual puede llegar a un 50%, la tasa más alta en el sistema tributario venezolano, pero igualmente contiene beneficios y varias reglas lo cual hace que no se tome la tasa en pleno.

Como en Colombia, los impuestos venezolanos una vez pagados pueden ser auditados para verificar que el valor de la carga impositiva sea el correcto, aun cuando por ley se basa en la buena fe de los contribuyentes.

Con respecto a las interpretaciones de la norma, se pueden tomar en cuenta la jurisprudencia emitida por los entes aplicable para un grupo de entes o personas; igualmente las cartas emitidas por la administración tributaria son

tomadas y afectas a un grupo de personas o entes también. Según la ley, el tiempo que tiene la administración tributaria para prescribir una declaración tributaria es de 4 años, sin embargo en un caso de que no se presente la declaración el sentía tiene un plazo hasta de 6 años para poder generar el respectivo procedimiento de revisión.

como en Colombia toda persona natural o jurídica que tenga obligaciones fiscales con el estado tiene la obligación de solicitar un registro único tributario(RUT), en Venezuela toda persona que tenga que pagar o declarar impuestos o en su caso sea agente de retención deben sacar el registro de información fiscal (RIF) donde a su vez puede definir el periodo de su cierre de ejercicio; sin embargo una vez ya definido el periodo, solo se podrá cambiar con la autorización de la autoridad tributaria correspondiente lugar de pago y plazos para la presentación de los impuestos:

Por ley, la presentación y pago de los impuestos de Venezuela concernientes a los ingresos de fuente nacional venezolana (honorarios, rentas, arriendos, intereses etc.) Deben ser dentro del país. Igualmente para poder solicitar devoluciones se deben solicitar cuatro meses después que se realice el cierre del ejercicio fiscal.

En casos especiales las empresas deben presentan un estimado de los impuestos a presentar siempre y cuando sus ingresos sujetos a impuestos superen cierto tope.

Para el pago del impuesto se deben presentar en una sola cuota, salvo que tenga disposiciones especiales, además dentro de los plazos establecidos desde la última presentación de la última declaración de impuestos.

Para el caso de las empresas extranjeras que reciban ingresos de fuente venezolana, también deben presentar una declaración aunque el impuesto ellos lo cancelen vía retención en la fuente.

En el caso de las pérdidas fiscales, estas pueden ser trasladables tres años después del periodo de la pérdida fiscal.

Con respecto a las retenciones en la fuente, se debe retener prácticamente en todo los pagos que se hagan, excepto pagos a las entidades estatales, generalmente se toma en cuenta estas condiciones básicas expuestas por la ley en los casos de retención en la fuente:

- La responsabilidad del valor retenido es exclusivamente del pagador, en un dado caso que no se paguen estas al erario público es responsable solidariamente, igualmente si el agente retenedor aplico una tasa mayor, el retenido tiene derecho a solicitar la devolución del mayor exceso retenido.
- En cuanto a las penalidades, hay que tomar en cuenta que la administración tributaria sanciona a los que no retienen con una tarifa del 100 al 300 por ciento del impuesto dejado de retener, el envío tardío de los valores retenido ameritan una sanción del 50 por ciento de las cantidades adeudadas por mes hasta un máximo de 300 por ciento de la cantidad; además es un hecho que puede ser cancelable de dos a cuatro años en un caso que se demore en cancelar los valores o peor si los retiene mas no los cancela a la administración tributaria.
- En las ganancias por venta de acciones se toma en cuenta la diferencia del valor histórico de las acciones más ajustes e inflación menos el monto por los cuales se vendieron estos derechos. Sobre estos movimientos existe un impuesto el cual debe ser retenido

obligatoriamente por el agente y oscila entre el 1 por ciento de la ganancia.

Volviendo a renta, un caso común son los arrendamientos de bienes inmuebles, el cual en el territorio venezolano, si no son captados por entidades estatales, y lo captan al contrario entidades que no son estatales o que no son una entidad financiera, da como resultado que se pueda aplicar la tarifa corporativa (34%) obviamente descontando los gastos incurridos pero en el caso de la depreciación para el arrendador no es un valor deducible.

Arrendamientos financieros:

Aunque la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana no contiene normas específicas sobre los arrendamientos financieros, las regulaciones fiscales relacionados se han interpretado para establecer que las operaciones de arrendamiento ejecutado con instituciones financieras locales (regulados por el venezolano Ley General de Bancos) habitualmente se trató de la manera siguiente:

- El arrendador considera el componente de intereses de los pagos fiscales en una base devengada Principal no está incluida en la base imponible y no es considerado para la retención fiscal.
- El arrendatario contabilizará como consecuencia de un contrato de arrendamiento operativo para que ambos componentes de capital e intereses se consideran deducibles en una acumulación base. A efectos contables, los activos se capitalizan y una cuenta por pagar se registra por el valor de compra del activo.

Dividendos

Bajo las regulaciones actuales de los dividendos pagados a los accionistas locales o no domiciliados, no son sujetos a tributación. Sin embargo, desde 01 de enero 2001 la tasa de dividendos esta con una tasa de 34%, calculado sobre la diferencia entre la renta neta imponible y financieros ingresos. Las entidades organizadas en el extranjero y domiciliadas en Venezuela, ni organizado y domiciliadas en el extranjero con establecimiento permanente en Venezuela, estará obligado a pagar impuesto sobre la renta a favor de sus accionistas sobre la diferencia entre la base imponible.

Y los ingresos financieros (considerados los dividendos), a una tasa del 34% plano. Ingresos que se consideren dividendos no estarán sujetas al impuesto sobre la renta en Venezuela si la cantidad total se reinvierte en Venezuela por un período mínimo de cinco (5) años. Lo cual en Colombia lo podemos familiarizar con los contribuyentes de tratamiento especial como lo son las cooperativas.

La asistencia técnica y otros honorarios tecnológicos

Los siguientes conceptos relacionados con la transferencia de tecnología se establecen en la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana:

- Asistencia técnica: Incluye la asistencia en el desarrollo de ingeniería, de investigación y de proyectos y servicios de consultoría.

- Servicios tecnológicos se definen como servicios que impliquen la transferencia de elementos técnicos patentados o patentables. Normalmente, los servicios tecnológicos son parte de los acuerdos de transferencia de tecnología que incluyen también la asistencia técnica.

- Las regalías: se definen en la Ley de Impuesto sobre la Renta como los pagos por el uso de patentes o marcas cuando se mide como un porcentaje de las ventas.

Cuando los honorarios por los servicios antes mencionados se obtienen por no domiciliados los beneficiarios, el impuesto es evaluado mediante la aplicación de las tarifas estándar corporativo de forma imputado para cada categoría. La base imponible de los ingresos brutos de cada concepto es el siguiente:

- Asistencia técnica: 30%
- Servicios tecnológicos: 50%
- Regalías: 90%

Las tasas máximas efectivas de impuestos que resultan de aplicar el máximo nivel corporativo.

Tasa impositiva (34%) a los conceptos anteriores son el 10,2%, 17% y 30,6%, respectivamente.

Todos los pagos mencionados anteriormente son deducibles para efectos del impuesto sobre el deudor, siempre los impuestos han sido retenidos de conformidad con los términos exigidos por caso Reglamentos.

Las siguientes reglas se aplican en los casos en que se ejecuta la parte del contrato de transferencia de tecnología en el exterior y parte se ejecuta en el país y en aquellos casos en que ambos conceptos están incluidos en el mismo contrato y no son expresamente segregados:

- Si el acuerdo de transferencia de tecnología no se especifica qué parte de los servicios se hace en el extranjero y qué parte se procesa en el país, se

presume que el 60 por ciento de los servicios se lleva a cabo en el extranjero y el 40 por ciento en el país.

- Si el contrato no especifica qué parte de los ingresos derivados del contrato se refiere a la asistencia técnica y servicios tecnológicos para que, se presume que el 25% de los pagos resultantes de la asistencia técnica y el 75% de los servicios tecnológicos.

Asistencia técnica y servicios tecnológicos realizados en Venezuela se consideran servicios regulares y sometidos a imposición en términos netos (ingresos brutos menos los costos y gastos relacionados incurridos localmente).

Software

No existen reglamentos específicos de la Ley de Impuesto sobre la Renta en relación con la tributación de los ingresos resultantes de las transacciones relacionadas con el software. Sin embargo, los pagos por licencias de software generalmente son asimilados a los derechos de autor. Ciertas actividades pueden ser tratadas como servicios o arrendamientos, dependiendo de las circunstancias específicas.

Otros ingresos de impuestos sobre ingresos que se consideren con carácter Los siguientes pagos recibidos por las entidades o personas extranjeras están sujetos a impuestos sobre las tasas de ingresos presuntos siguientes:

- Mercancía enviada desde el extranjero en consignación: 25%
- Transporte desde y hacia Venezuela: 10% de la mitad de las cantidades recibidas
- Honorarios profesionales: 90%
- Primas de seguros: 30%

- Las agencias internacionales de noticias: 15%
- Film de licencias: 25%

Gastos deducibles

Mayoría de los gastos normales y necesarios incurridos en Venezuela para las actividades que producen ingresos son deducibles. Las retenciones fiscales correspondientes se deben hacer para que el gasto sea deducible. En las transacciones intercompañías, los precios acordados deben valores aproximados de mercado y de acuerdo con las operaciones de la empresa y las operaciones involucradas. Las autoridades fiscales no aceptará la deducción de los costos y gastos que no están relacionados con la producción de ingresos.

De acuerdo con las normas de precios de transferencia incorporado a la Ley de Impuesto sobre la Renta en 1999, todas las transacciones intercompañías se debe hacer sobre una base de longitud estándar.

Las exenciones fiscales ("Rebajas")

La reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1999 concede créditos fiscales para las siguientes actividades o inversiones:

- Empresas dedicadas a la explotación de hidrocarburos y actividades conexas se concedió un crédito contributivo de un 8% de las nuevas inversiones en activos fijos destinados a la producción de ingresos, con un incremento del impuesto del 4% de crédito en los costos totales de los nuevas Inversiones incurridas.
- Un crédito fiscal del 10% de las nuevas inversiones en un período de cinco años que comenzará el 29 de octubre 1999 por los contribuyentes que

realicen actividades industriales, agro-industrial, construcción, electricidad, telecomunicaciones, ciencia y tecnología.

- Un crédito fiscal del 75% de las nuevas inversiones en la actividad turística y un crédito fiscal del 80% en las actividades de mejoramiento agrícola, la pesca y el pescado.
- Un crédito de impuesto del 10% adicional de las inversiones incurridos para mantener y mejorar el medio ambiente y restaurar gas exploradas y explotadas y áreas de hidrocarburos. Exenciones fiscales aplicables a la exploración y explotación petrolera créditos.

Las mencionadas anteriormente son las más significativas y más adelante o retomaremos con más profundidad.

Precios de transferencia

Las normas de precios de transferencia se incluyeron por primera vez en la Ley de Impuesto a la Renta del 22 de octubre de 1999. Estas normas se establecieron el régimen de transferencias de precios aplicables a la exportación e importación de bienes y servicios realizada entre partes relacionadas. En relación con la parcial modificación de la Ley del Impuesto sobre la Renta ("DIT"), publicado el 28 de diciembre de 2001, las normas de precios de transferencia se encuentran en vigor a partir del 28 de diciembre 2001 o después.

Las personas sujetas a la normativa

Todos los contribuyentes que llevan a cabo operaciones con partes relacionadas están sujetos a normas de precios de transferencia. Estos contribuyentes están obligados a calcular sus ingresos, costos y deducciones por operaciones realizadas con partes relacionadas, con base en los precios y métodos que se utilizarían para determinar la compensación que se produciría si las operaciones deben realizarse con o entre entidades independientes en comparable operaciones.

El régimen no especifica qué fuentes deben utilizarse para obtener información sobre las operaciones comparables.

Los precios de mercado de rango se determinan con precios o márgenes específicos en lugar de rangos. Sin embargo, otros rangos o intervalos resultantes de un método o los métodos pueden ser usados cuando el precio no se puede determinar a partir de las cifras específicas. El rango resultante de precios o valores se considera que incluye todos los precios o los márgenes que se consideran aceptables, es decir, el valor de mercado.

A diferencia de otras legislaciones que consideran medios estadísticos para determinar los rangos, tales como medianas y rangos de cuartiles, estas reglas no contemplan los ajustes que la intención de eliminar las diferencias que resultan de aplicar criterios de comparabilidad.

Avanzar en acuerdos de precios (APA) Bajo el nuevo régimen, los contribuyentes del impuesto sobre la renta podrá proponer o acordar el método Valorar las operaciones realizadas con partes relacionadas antes de llevar a cabo sus operaciones. Estas disposiciones deberían hacer referencia al valor de una o más transacciones consideradas por separado, así como la demostración de que se lleva a cabo.

Los precios que se establece si se hubieran tramitado con el brazo extendido a operaciones comparables. Asimismo, estos acuerdos también pueden ser hechos por individuos, personas jurídicas o no residentes y entidades no domiciliadas en territorio venezolano, cuando se espera para operar en el territorio a través de un establecimiento permanente o a través de entidades relacionadas.

Documentación

Los contribuyentes están obligados a presentar una declaración informativa con respecto a las operaciones realizadas con partes vinculadas durante el ejercicio fiscal en cuestión, de conformidad con los términos establecidos por la Administración Tributaria. Estas declaraciones informativas deben ser presentadas en el mes de junio siguiente al cierre del año fiscal.

Los contribuyentes deben mantener toda la documentación e información relacionada con el cálculo de los precios de transferencia

Otras consideraciones

A efectos de la determinación de los precios de plena competencia o los márgenes, los análisis deben ser realizados sobre una base de transacción. Por otra parte, la información de años anteriores y futuros puede ser utilizada para determinar los precios de transferencia.

Las normas de transparencia

A partir 1 de enero 2001 los contribuyentes con inversiones directas o indirectas en las sucursales, empresas, bienes inmuebles, bienes muebles, acciones, cuentas bancarias, cuentas de inversión o participación en otras

entidades similares, fideicomisos, fondos de inversión, o inversión de naturaleza similar, en las jurisdicciones de impuestos bajos ingresos estarán sujetos a las normas de transparencia contenidas en la ley de impuesto sobre la renta.

Estas reglas se aplican si el contribuyente puede elegir el momento de la distribución de utilidades, dividendos e intereses, o tiene un control directo o indirecto sobre la administración de dichas inversiones.

Los gastos conexos pueden ser deducidos de la renta imponible junto con pérdida de inversiones en dichas jurisdicciones. Cuando sea necesario, el contribuyente deberá proporcionar a la Administración tributaria con los registros contables correspondientes y debe presentar un impuesto anual.

Regresar junto con una declaración informativa que contiene información sobre las inversiones en jurisdicciones de impuestos bajos ingresos y estados de cuentas u otros documentos que apoyan las inversiones.

Los contribuyentes sujetos a estas reglas se les permitirán impuesto sobre la renta pagado en el crédito externo jurisdicciones fiscales de bajos ingresos contra el impuesto venezolano impuesto sobre los ingresos derivados de las inversiones en las mismas, siempre que se ajusten a las limitaciones y condiciones establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

(I) Impuesto sobre la renta individual

El 1 de enero 2001 los individuos residentes tributan sobre una base de ingresos en todo el mundo. Los no residentes tributan por rentas de fuente venezolana. Los residentes podrán descontar el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero crédito contra el impuesto venezolano impuesto a su origen extranjero.

El año fiscal para los individuos es el año natural. Los residentes y los no residentes deben presentar una declaración anual de impuestos antes de 31 de marzo para reportar los ingresos obtenidos en el año anterior.

Los no residentes no están obligados a presentar una declaración anual de impuestos si los impuestos finales han sido totalmente retenidos después del pago. Los siguientes artículos están exentos de tributación individual:

- Indemnización recibida por los empleados del Empleador.
- Los intereses y las ganancias de los fideicomisos constituidos de acuerdo con la legislación laboral y de jubilación y fondos de pensiones.
- Las contribuciones del empleado y del empleador a los fondos, el ahorro de las cooperativas y fondos de jubilación o de incapacidad, así como los rendimientos de dichos fondos.
- Los intereses de los depósitos de ahorro, bonos de ahorro y depósitos a plazo, bonos hipotecarios y cualquier otros instrumentos de ahorro establecidas de conformidad con la Ley General de Bancos y Otras Instituciones Financieras o por otras leyes especiales.

El tratamiento de los residentes fiscales

Los residentes son aquellas personas que pasan más de 183 días en Venezuela a lo largo de un año natural o el año anterior. Los residentes se les permiten deducciones personales y subsidios. Venezolanos residentes cuyos ingresos netos anuales son superiores a 1.000 unidades tributarias o cuyo ingreso bruto sea superior a 1.500 unidades tributarias están sujetos al impuesto sobre la renta.

de	hasta	porcentaje
0	1000	6%
1001	1500	9%
1501	2000	12%
2001	2500	16%
2501	3000	20%
3001	4000	24%
4001	6000	29%
6001	siguiente	34%

La base imponible incluye sueldos, salarios, comisiones, bonificaciones, subsidios y remuneraciones similares, con independencia de que el pago se hace.

La ley venezolana permite a las personas dependiendo de su condición deduce ciertos gastos lo cuales en el punto de base gravable estaremos enunciando para su comprensión entre los más destacados son los benefician que se da con respecto a la deducción dependiendo de la condición, por ejemplo que se benefician de un crédito fiscal de 10 unidades tributarias para ellos, sus cónyuges (declaración conjunta) y para cada niño o otros dependientes.

El tratamiento de los no residentes

Las personas que pasan 183 días o menos en Venezuela, en un ejercicio fiscal o en el año anterior se consideran no residentes a efectos fiscales. Los no residentes tributan a una tasa plana 34% sobre todos los ingresos de origen venezolano y no se les permite tomar deducciones por gastos personales o créditos de impuestos personales.

SUJETOS

Según la ley de impuesto sobre la renta en Venezuela considera en su párrafo 1 lo siguiente “Salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en la República Bolivariana de Venezuela, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de ingresos esté situada dentro del país o fuera de él. Las personas naturales o jurídicas no residentes o no domiciliadas en la República Bolivariana de Venezuela estarán sujetas al impuesto establecido en esta Ley siempre que la fuente o la causa de sus enriquecimientos estén u ocurra dentro del país, aun cuando no tengan establecimiento permanente o base fija en la República Bolivariana de Venezuela. Las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.”

SUJETO ACTIVO

En el sistema tributario venezolano podemos observar que conserva al estado como principal recaudador de los impuestos ya que posee la necesidad de satisfacer sus gastos necesarios para poder hacer gobierno

SUJETO PASIVO

Observando la ley del impuesto podemos denotar todas las personas obligadas a pagar el impuesto en el artículo 7 el cual expone lo siguiente “Artículo 7. Están sometidos al régimen impositivo previsto en esta Ley:

a. Las personas naturales.

- b. Las compañías anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada.
- c. Las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, las comunidades, así como cualesquiera otras sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho.
- d. Los titulares de enriquecimientos provenientes de actividades de hidrocarburos y conexas, tales como la refinación y el transporte, sus regalistas y quienes obtengan enriquecimientos derivados de la exportación de minerales, de hidrocarburos o de sus derivados.
- e. Las asociaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades jurídicas o económicas no citadas en los literales anteriores.
- f. Los establecimientos permanentes, centros o bases fijas situados en el territorio nacional.

Parágrafo Primero: A los fines de esta Ley, las herencias yacentes se considerarán contribuyentes asimilados a las personas naturales; y las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita por acciones y las civiles e irregulares o de hecho que revistan la forma de compañía anónima, de sociedad de responsabilidad limitada o de sociedad en comandita por acciones, se considerarán contribuyentes asimilados a las compañías anónimas.

Parágrafo Segundo: En los casos de contrato de cuentas en participación, el asociante y los asociados estarán sometidos al régimen establecido en el presente artículo; en consecuencia, a los efectos del gravamen, tales contribuyentes deberán computar dentro de sus respectivos ejercicios

anuales la parte que les corresponda en los resultados periódicos de las operaciones de la cuenta.

Parágrafo Tercero: A los fines de esta Ley, se entenderá que un sujeto pasivo realiza operaciones en la República Bolivariana de Venezuela por medio de establecimiento permanente, cuando directamente o por medio de apoderado, empleado o representante, posea en el territorio venezolano cualquier local o lugar fijo de negocios, o cualquier centro de actividad en donde se desarrolle, total o parcialmente, su actividad o cuando posea en la República Bolivariana de Venezuela una sede de dirección, sucursal, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos; obras de construcción, instalación o montaje, cuando su duración sea superior a seis meses, agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre o por cuenta del sujeto pasivo, o cuando realicen en el país actividades referentes a minas o hidrocarburos, explotaciones agrarias, agrícolas, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales o realice actividades profesionales, artísticas o posea otros lugares de trabajo donde realice toda o parte de su actividad, bien sea por sí o por medio de sus empleados, apoderados, representantes o de otro personal contratado para ese fin. Queda excluido de esta definición aquel mandatario que actúe de manera independiente, salvo que tenga el poder de concluir contratos en nombre del mandante. También se considera establecimiento permanente a las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional, a los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios y a los bienes Inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.

Tendrán el tratamiento de establecimiento permanente las bases fijas en el país de personas naturales residentes en el extranjero a través de las cuales se presten servicios personales independientes. Constituye base fija

cualquier lugar en el que se presten servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros, y las Profesiones independientes.”

Para destacar podemos decir que técnicamente todas las personas (naturales o jurídicas) están obligadas por ley a apoyar por medio de impuestos al gobierno; sin embargo, no todos aportan a la misma tarifa, si observamos entre los artículos 8 hasta el artículo 12 denotamos que el impuesto tiene diferentes comportamientos para su efectivo pago e igualmente se le manejan tasas diferenciales, ejemplo de ello es que en el artículo 8 explica que las personas naturales y contribuyentes asimilados se regulan bajo las normas del artículo 12, el cual explicaremos más adelante en este proyecto, mientras que en el artículo 9 denota que las compañías jurídicas excepto aquellas que tengan actividades de explotación de los hidrocarburos se basaran en los procedimientos que explican en el artículo 11.

Como caso especial y tomando en cuenta que la explotación de los hidrocarburos es la actividad económica que prácticamente mueve la economía venezolana (95% de sus exportaciones) la ley mediante su artículo 11 explica detalladamente en que parte de la ley se encuentra el procedimiento para estas compañías “Los contribuyentes distintos de las personas naturales y de sus asimilados, que se dediquen a la explotación de hidrocarburos y de actividades conexas, tales como la refinación y el transporte, o a la compra o adquisición de hidrocarburos y derivados para la explotación, estarán sujetos al impuesto previsto en el literal b del artículo 53 de esta Ley por todos los enriquecimientos obtenidos, aunque provengan de actividades distintas a las de tales industrias.

Quedan excluidos del régimen previsto en este artículo, las empresas que realicen actividades integradas o no, de exploración y explotación del gas no asociado, de procesamiento, transporte, distribución, almacenamiento, comercialización y exportación del gas y sus componentes, o que se dediquen exclusivamente a la refinación de hidrocarburos o al mejoramiento de crudos pesados y extra pesados”

HECHO GENERADOR

El hecho generador de este impuesto la ley lo enmarca en el artículo primero, expuesto ya al momento de explicar los sujetos; específicamente en su primer párrafo donde textualmente expone lo siguiente “Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en esta ley.” Por el cual no varía mucho del hecho generador del impuesto sobre la renta en Colombia ya que poseen el mismo fin, que el estado cobre una parte a las utilidades que generen las actividades económicas desarrolladas en el territorio nacional.

SISTEMA DE DEPURACION

	FUENTE EXTRATERRITORIAL			FUENTE NACIONAL	
	INGRESOS BRUTOS	XXX		INGRESOS BRUTOS	XXX
(-)	COSTOS	XXX	(-)	COSTOS	XXX
(=)	RENDA BRUTO	XXX	(=)	RENDA BRUTO	XXX
(-)	DEDUCCIONES	XXX	(-)	DEDUCCIONES	XXX
			+/-	Ajuste por inflación	xxx

=	UTILIDAD O PERDIDA FISCAL	XXX		=	UTILIDAD O PERDIDA FISCAL
(-)	REGALIAS MIN O IMPT PROPOCIONALES	XXX		(-)	REGALIAS MIN O IMPT PROPOCIONALES
(=)	ENRIQUESIMIENTO NETO	XXX		(=)	ENRIQUESIMIENTO NETO
(-)	PERDIDAS AÑOS ANTERIORES	XXX		(-)	PERDIDAS AÑOS ANTERIORES
(=)	ENRIQUESIMIENTO NETO GRAVABLE EXTRATERRITORIAL	XXX		(=)	ENRIQUESIMIENTO NETO GRAVABLE NACIONAL
	ENRIQUESIMIENTO NETO GRAVABLE EXTRATERRITORIAL				
(+)	ENRIQUESIMIENTO NETO GRAVABLE NACIONAL				
(=)	RENTA NETA MUNDIAL GRAVABLE				

Como podemos apreciar, el sistema tributario venezolano a diferencia del colombiano depura los ingresos dependiendo sus fuente lo cual hace que se pueda tener control de lo que viene de fuente nacional o extranjera, igualmente que los costos y demás deducciones en los cuales incurra cada en cada margen.

Además también podemos mirar que en este país aún se usa el sistema de ajuste por inflación.

Para las personas naturales su base gravable se toma de la siguiente manera:

+ Ingresos (salarios, actividades empresariales o independientes, enajenación de bienes, premios, dividendos, otros).

- Deducciones correspondientes a cada actividad
- Deducciones de carácter personal

1. Honorarios médicos y gastos hospitalarios
2. Primas de hospitalización, vida, cirugía y paternidad
3. Pago a institutos docentes residenciados en el país
4. Intereses provenientes de créditos hipotecarios
5. Si no usa ninguno de los anteriores puede usar el desgravamen único correspondiente a 774 unidades tributarias
6. 10 UT por el cónyuge no separado de bienes, cuando el cónyuge declara por separado, solo uno de ellos podrá solicitar la rebaja por concepto de carga familiar.
7. 10 UT por cada ascendiente o descendiente directo.

BASE GRAVABLE

INGRESOS NO COSTITUTIVOS DE RENTA

En la norma venezolana no se toma en cuenta este tipo de ingresos, es más, solo denotan que el único ingreso que no se toma en cuenta es únicamente para las personas naturales en lo relacionado a la enajenación de su vivienda personal siempre y cuando cumpla con unos requerimientos que dicta la ley.

“Artículo 17. No se incluirán dentro de los ingresos brutos de las personas naturales, los provenientes de la enajenación del inmueble que le haya servido de vivienda principal, siempre que concurren las circunstancias siguientes:

- a. Que el contribuyente haya inscrito el respectivo inmueble como su vivienda principal en la Administración de Hacienda de su jurisdicción dentro del plazo y demás requisitos de registro que señale el Reglamento.
- b. Que el contribuyente haya invertido, dentro de un plazo no mayor de dos (2) años, contados a partir de la enajenación o dentro del año precedente

a ésta, la totalidad o parte del producto de la venta en otro inmueble que sustituya el bien vendido como vivienda principal y haya efectuado la inscripción de este nuevo inmueble conforme lo establece el literal a) de este artículo.

Parágrafo Primero: En caso que el monto de la nueva inversión sea inferior al producto de la venta de la vivienda principal, sólo dejará de incluirse dentro de los ingresos brutos una cantidad igual al monto de la inversión en la nueva vivienda principal.

Parágrafo Segundo: Para gozar de este beneficio el contribuyente deberá notificar a la Administración de Hacienda de su jurisdicción, que realizó la enajenación con la intención de sustituirla por una nueva vivienda principal.

Parágrafo Tercero: Los contribuyentes que, por alguna circunstancia, para el momento de la enajenación no hayan registrado el inmueble, conforme a lo previsto en el literal a del presente artículo, deberán probar, a juicio de la Administración, que durante los cuatro (4) años anteriores, el inmueble enajenado fue utilizado como su vivienda principal.

Parágrafo Cuarto: Quedan exentos de la obligación de adquirir nueva vivienda para gozar del beneficio de este artículo los contribuyentes mayores de sesenta (60) años que enajenen la vivienda principal.

Los cónyuges no separados de bienes se considerarán a los efectos de esta disposición como un solo contribuyente, y por tanto bastará que uno de ellos tenga la edad requerida en este parágrafo para que la comunidad conyugal goce del beneficio acordado.”

INGRESOS QUE GENERAN INCREMENTO DEL PATRIMONIO PERO POR DISPOSICION NO HACEN PARTE DE LA BASE GRAVABLE

Al momento de observar el reglamento tributario está claro que en ninguna parte establece estos tipos de ingresos que no hagan parte de la base gravable, es mas como hemos estado enfatizando, la ley tributaria estima

que se deben tomar todos los ingresos de fuente nacional y extranjera para el cálculo del impuesto.

RENTAS EXENTAS

Más adelante en el artículo 14 de la norma expone quien está exento del impuesto en los cuales se mencionan:

1. Las entidades venezolanas de carácter público, el Banco Central de Venezuela y Banco de Desarrollo Económico y Social de Venezuela, así como los demás Institutos Autónomos que determine la Ley.
2. Los agentes y demás funcionarios diplomáticos extranjeros acreditados en la República, por las remuneraciones que reciban de sus gobiernos. También los agentes consulares y otros agentes o funcionarios de gobiernos extranjeros que, con autorización del gobierno nacional, residan en la República Bolivariana de Venezuela, por las remuneraciones que reciban de sus gobiernos, siempre que exista reciprocidad de exención con el respectivo país a favor de los agentes o funcionarios venezolanos; 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.
3. Las instituciones benéficas y de asistencia social, siempre que sus enriquecimientos se hayan obtenido como medio para lograr los fines antes señalados; que en ningún caso, distribuyan ganancias, beneficios de cualquier naturaleza o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros y que no realicen pagos a título de reparto de utilidades o de su patrimonio.

4. Los trabajadores o sus beneficiarios, por las indemnizaciones que reciban 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 a la Ley Orgánica del Trabajo y por los productos de los fondos de retiro y de pensiones.
5. Los asegurados y sus beneficiarios, por las indemnizaciones que reciban en razón de contratos de seguros; pero deberán incluirse en los ingresos brutos aquéllas que compensen pérdidas que hubieren sido incluidas en el costo o en las deducciones.
6. Los pensionados o jubilados, por las pensiones que reciban por concepto de retiro, jubilación o invalidez, aun en el caso de que tales pensiones se traspasen a sus herederos, conforme a la legislación que las regula.
7. Los donatarios, herederos y legatarios, por las donaciones, herencias y legados que perciban;
8. Los afiliados a las cajas y cooperativas de ahorro, siempre que correspondan a un plan general y único establecido para todos los trabajadores de la empresa que pertenezcan a una misma categoría profesional de la empresa de que se trate, mientras se mantengan en la caja o cooperativa de ahorros, a los fondos o planes de retiro, jubilación e invalidez por los aportes que hagan las empresas u otras entidades a favor de sus trabajadores, así como también por los frutos o proventos derivados de tales fondos.
9. 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.

10. Las instituciones dedicadas exclusivamente a actividades religiosas, artísticas, científicas, de conservación, defensa y mejoramiento del ambiente, tecnológicas, culturales, deportivas y las asociaciones profesionales o gremiales, siempre que no persigan fines de lucro, por los enriquecimientos obtenidos como medios para lograr sus fines, que en ningún caso distribuyan ganancias, beneficios de cualquier índole o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros de cualquier naturaleza y que sólo realicen pagos normales y necesarios para el desarrollo de las actividades que les son propias. Igualmente, y bajo las mismas condiciones, las instituciones universitarias y las educacionales, por los enriquecimientos obtenidos cuando presten sus servicios dentro de las condiciones generales fijadas por el Ejecutivo Nacional.

11. Las instituciones de ahorro y previsión social, los fondos de ahorros, de pensiones y de retiro por los enriquecimientos que obtengan en el desempeño de las actividades que les son propias. Igualmente, las sociedades cooperativas cuando operen bajo las condiciones generales fijadas por el Ejecutivo Nacional.

12. Las empresas estatales nacionales que se dediquen a la explotación de hidrocarburos y actividades conexas, por los enriquecimientos extraordinarios provenientes del valor comercial que les sea reconocido por sus asociados a los activos representados por estudios previos, informaciones, conocimientos e instructivos técnicos, fórmulas, datos, grabaciones, películas, especificaciones y otros bienes de similar

naturaleza relacionados con los proyectos objeto de asociación destinados al desarrollo de los mismos, en virtud de los Convenios de Asociación que dichas empresas celebren de conformidad con la Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y el Comercio de los Hidrocarburos o mediante contratos de interés nacional previstos en la Constitución.

13. Los enriquecimientos provenientes de los bonos de deuda pública nacional y cualquier otra modalidad de título valor emitido por la República.
14. Los estudiantes becados por los montos que reciban para cubrir sus gastos de manutención, de estudios o de formación.

GANANCIAS OCACIONALES

Este tema se toma en el título quinto de la ley de impuesto sobre la renta donde básicamente toma los gananciales en loterías y apuestas y en las ganancias de capital los cuales tienen unas reglas específicas.

Los juegos de azar y lotería lo explican rápidamente en el artículo 64 y 65 los cuales explican la tasa aplicada en los hechos generadores, mientras que en artículo 66 explica las obligaciones del pagador del premio para poder cumplir sus obligaciones fiscales el ganador de dicho movimiento.

“Artículo 63. Las ganancias obtenidas por juegos o apuestas, estarán gravadas con el treinta y cuatro por ciento (34%).

Artículo 64. Los premios de loterías y de hipódromos, se gravarán con un impuesto del dieciséis por ciento (16%).

Artículo 65. Los pagadores de las ganancias a que se refiere este Capítulo deberán entregar al contribuyente, junto con el pago de las mismas, un recibo en que conste el monto total de la ganancia y el impuesto retenido. En el mismo acto, entregarán al contribuyente el comprobante de la retención respectiva. Los responsables pagadores de dichas ganancias deberán enterar en una Receptoría de Fondos Nacionales el monto de la retención al siguiente día hábil a aquel en que se percibió el tributo.”

Con respecto a las ganancias de capital o a los dividendos se toma del artículo 67 al 79 donde básicamente se grava con un 34 por ciento las utilidades que hallan sobrepasado los dividendos fiscales, en pocas palabras, gravan la diferencia contable – fiscal como explicamos en el siguiente ejemplo:

Año: 2010

Utilidad contable: 1500

Utilidad fiscal: 1000

Año 2011:

Dividendos pagados	1500	
Utilidad fiscal	(1000)	----- no gravable impuesto ganancias de capital
Dif entre utilidad contable y fiscal	(500)	----- gravable impuesto ganancias capital

$500 \times 34\% = 170$

COSTO

En la ley oscilan entre el artículo 21 y el artículo 26. Para iniciar el artículo 21 estima que los costos para ser utilizados deben haber sido prestados en el país obviamente usando las normas establecidas en los artículos siguientes “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 señalados en el Capítulo I del presente Título, 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.

La renta bruta de fuente extranjera se determinará restando de los ingresos brutos de fuente extranjera, los costos imputables a dichos ingresos.”

A su vez el artículo 23 explica cuando los costos son realizados en el país en donde se ve varias cosas:

- El costo de los bienes serán los que conste en las facturas emanadas siempre y cuando su valor sea razonable y que este documento cumpla con los requisitos de ley.
- En los casos de venta de bienes inmuebles se toma el valor del inmueble más las mejoras más los derechos de registro y los debidos ajustes.
- Con respecto a los costos de los terrenos urbanizados la ley establece “El costo de los terrenos urbanizados será igual a la suma del costo de los inmuebles adquiridos para tal fin, más los costos totales de urbanización. Para determinar el costo de las parcelas vendidas durante el ejercicio, se dividirá el costo así determinado por el número de metros cuadrados correspondiente a la superficie total de las

parcelas destinadas a la venta y el cociente se multiplicará por el número de metros vendidos”.

- En el caso de las acciones adquiridas pagadas por empresas como parte de dividendos, estas no tendrán costo alguno.
- En el caso de la construcción si el tiempo de la obra es menos a un año pero comprende dos ejercicios , se puede tomar el costo proporcional al avance.
- Para el caso de las empresas de hidrocarburos la ley prevé lo siguiente en el artículo 24 y 25.

“Artículo 24. Cuando se trate de contribuyentes que se dediquen a la explotación de minas, de hidrocarburos y de actividades conexas, tales como la refinación y el transporte, se imputará al costo una cantidad razonable para atender a la amortización de las inversiones capitalizadas o que hayan de capitalizarse de acuerdo con las normas de esta Ley.

El costo de las concesiones sólo será amortizable cuando estén en producción.

Artículo 25. El sistema para calcular la amortización a que se refiere el artículo anterior será el de agotamiento, pero cuando se trate de empresas que no sean concesionarias de explotación, las inversiones previstas podrán ser amortizadas mediante una cuota razonable. El reglamento podrá fijar, mediante tablas, las bases para determinar las alícuotas de depreciación o amortización aplicables.

En ningún caso se admitirán amortizaciones de bienes que no estén situados en el país.”

DEDUCCIONES

El sistema venezolano, igual que el colombiano pone requisitos a las deducciones los cuales en el artículo 27 expresa que deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios entre ellos tomamos los siguientes:

- Los tributos pagados por razón de actividades económicas o de bienes productores de renta, con excepción de los tributos autorizados por esta ley. En los casos de los impuestos al consumo y cuando conforme a las leyes respectivas el contribuyente no lo pueda trasladar como impuesto ni tampoco le sea reembolsable, será imputable por el contribuyente como elemento del costo del bien o del servicio.
- Las indemnizaciones correspondientes a los trabajadores con ocasión del trabajo, determinadas conforme a la Ley o a contratos de trabajo.
- Una cantidad razonable para atender la depreciación de activos permanentes y la amortización del costo de otros elementos invertidos en la producción de la renta, siempre que dichos bienes estén situados en el país y tal deducción no se haya imputado al costo. Para el cálculo de la depreciación podrán agruparse bienes afines de una misma duración probable. El Reglamento podrá fijar, mediante tablas, las bases para determinar las alícuotas de depreciación o amortización aplicables.
- Las pérdidas sufridas en los bienes destinados a la producción de la renta y no compensadas por seguros u otras indemnizaciones cuando dichas pérdidas no sean imputables al costo.

- Los gastos de traslado de nuevos empleados, incluidos los del cónyuge e hijos menores, desde el último puerto de embarque hasta la República Bolivariana de Venezuela, y los de regreso, salvo cuando sean transferidos a una empresa matriz, filial o conexas.
- Las pérdidas por deudas incobrables cuando reúnan las condiciones siguientes:
 - a. Que las deudas provengan de operaciones propias del negocio.
 - b. Que su monto se haya tomado en cuenta para computar la renta bruta declarada, salvo en los casos de pérdidas de capitales dados en préstamo por instituciones de crédito, o de pérdidas provenientes de préstamos concedidos por las empresas a sus trabajadores.
- Que se hayan descargado en el año gravable, en razón de insolvencia del deudor y de sus fiadores o porque su monto no justifique los gastos de cobranza.
- Las reservas que la ley impone hacer a las empresas de seguros y de capitalización.
- El costo de las construcciones que deban hacer los contribuyentes en acatamiento de la Ley Orgánica del Trabajo o de disposiciones sanitarias.
- Los gastos de administración y conservación realmente pagados de los inmuebles dados en arrendamiento, siempre que el contribuyente suministre en su declaración de rentas los datos requeridos para fines de control fiscal.

- Los cánones o cuotas correspondientes al arrendamiento de bienes destinados a la producción de la renta.
- Los gastos de transporte, causados o pagados dentro del ejercicio gravable, realizados en beneficio del contribuyente pagador, con el objeto de producir la renta.
- Las comisiones a intermediarios en la enajenación de bienes inmuebles.
- Los derechos de exhibición de películas y similares para el cine o la televisión.
- Las regalías y demás participaciones análogas, así como las remuneraciones, honorarios y pagos análogos por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país.
- Los gastos de reparaciones ordinarias de bienes destinados a la producción de la renta.
- Las primas de seguro que cubran los riesgos a que están expuestos los bienes y personas distintas del contribuyente, considerado individualmente, empleados en la producción de la renta y los demás riesgos que corra el negocio en razón de esos bienes, o por la acción u omisión de esas personas, tales como los de incendios y riesgos conexos, los de responsabilidad civil, los relativos al personal con ocasión del trabajo y los que amparen a dicho personal conforme a contratos colectivos de trabajo.

- Los gastos de publicidad y propaganda causados o pagados dentro del ejercicio gravable, realizados en beneficio del propio contribuyente pagador.
- Los gastos de investigación y desarrollo efectivamente pagados dentro del ejercicio gravable, realizados en beneficio del propio contribuyente pagador.
- Los pagos hechos por las empresas a sus directores, gerentes, administradores u otros empleados como reembolso de gastos de representación, siempre que dichos gastos estén individualmente soportados por los comprobantes respectivos y sean realizados en beneficio de la empresa pagadora.
- Todos los demás gastos causados o pagados, según el caso, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir la renta.

Aparte de estas deducciones que nombra la ley de forma expresa también marcan ciertos límites y condiciones los cuales podremos nombrar a continuación:

- Los pagos realizados al contribuyente o conyugue de este igualmente a sus descendientes menores a razón de servicios personales no se pueden tomar como deducción.
- La administración tributaria podrá reducir las deducciones pos sueldo y otras remuneraciones análogas, si el monto comparado con otras empresas con el sector haga que se presuma un reparto de dividendos.

- No pueden ser deducible de ninguna manera los impuestos ni las inversiones capitalizables.
- Sólo serán deducibles los gastos de transporte de las mercancías exportadas hasta el puerto extranjero de destino, cuando para computar el ingreso bruto del contribuyente, se tome como precio de la mercancía exportada, el que rija en dicho puerto extranjero de destino.
- En los casos de exportación de bienes manufacturados en el país, o de prestación de servicios en el exterior, de fuente venezolana, se admitirá la deducción de los gastos normales y necesarios hechos en el exterior, relacionados y aplicables a las referidas exportaciones o actividades, tales como los gastos de viajes, de propaganda, de oficina, de exposiciones y ferias, incluidos los de transporte de los bienes a exhibirse en estos últimos eventos, siempre y cuando el contribuyente disponga en la República Bolivariana de Venezuela de los comprobantes correspondientes que respalden su derecho a la deducción.
- Sólo serán deducibles las provisiones para depreciación de los inmuebles invertidos como activos permanentes en la producción de la renta, o dados en arrendamiento a trabajadores de la empresa.
- También se podrán deducir de la renta bruta las liberalidades efectuadas en cumplimiento de fines de utilidad colectiva y de responsabilidad social del contribuyente y las donaciones efectuadas a favor de la Nación, los Estados, los Municipios y los Institutos Autónomos. Las liberalidades deberán perseguir objetivos benéficos, asistenciales, religiosos, culturales, docentes, artísticos, científicos, de

conservación, defensa y mejoramiento del ambiente, tecnológicos, deportivos o de mejoramiento de los trabajadores urbanos o rurales, bien sean, gastos directos del contribuyente o contribuciones de éste hechas a favor de instituciones o asociaciones que no persigan fines de lucro y las destinen al cumplimiento de los fines señalados. procederá sólo en los casos en que el beneficiario esté domiciliado en el país.

Igualmente estas donaciones no excederán de los porcentajes que seguidamente se establecen de la renta neta, calculada antes de haberlas deducido:

- a) Diez por ciento (10%), cuando la renta neta del contribuyente no exceda de diez mil unidades tributarias (10.000 U.T.) y ocho por ciento (8%), por la porción de renta neta que exceda de diez mil unidades tributarias (10.000 U.T.).
- b) Uno por ciento (1%) de la renta neta, en todos aquellos casos en que el contribuyente se dedique a realizar alguna de las actividades económicas previstas en el literal d) del artículo 7 de esta Ley.

Hay que tomar en cuenta que si en los periodos donde se efectúan estas donaciones, el contribuyente sufrió pérdidas no es posible tomar estas como deducciones.

- No se admitirá la deducción ni la imputación al costo de los egresos por concepto de asistencia técnica o servicios tecnológicos pagados a favor de empresas del exterior, cuando tales servicios se presten o puedan prestarse en el país para el momento de su causación. A

estos fines, el contribuyente, deberá presentar ante la Administración Tributaria, los documentos y demás recaudos que demuestren las gestiones realizadas para lograr la contratación de tales servicios en el país.

- Los contribuyentes que se dediquen a la explotación de minas, de hidrocarburos y de actividades conexas, que tengan buques de su propiedad o tomados en arrendamiento y los destinen al cabotaje o al transporte internacional, por cuenta propia o de terceros, deberán computar como causados en el país la totalidad de los gastos normales y necesarios de cada viaje.
- Las pérdidas provenientes de la enajenación de acciones o cuotas de participación en el capital social y en los casos de liquidación o reducción de capital de compañías anónimas y contribuyentes asimilados a éstas, sólo serán admisibles cuando concurren las circunstancias siguientes:
 - a. Que el costo de la adquisición de las acciones o cuotas de capital no haya sido superior al precio de cotización en la Bolsa de Valores o a una cantidad que guarde relación razonable con el valor según libros, en el caso de no existir precio de cotización.
 - b. Que el enajenante de las acciones o cuotas de capital haya sido propietario de tales bienes durante un lapso consecutivo no menor de dos (2) años para la fecha de la enajenación.
 - c. Que el enajenante demuestre a la Administración Tributaria que las empresas de cuyas acciones o cuotas de capital se trate, efectuaron una actividad económica con capacidad razonable durante los dos (2) últimos ejercicios anuales inmediatamente anteriores a aquel en que se efectuó la enajenación que produjo pérdidas.

Depreciación y amortización

La Ley de Impuesto sobre la Renta establece que sólo la depreciación de activos tangibles ubicados en el país pueden ser deducidos. La depreciación se calcula utilizando el método de línea recta o de unidades de producción. Sin embargo, dependiendo del tipo de negocios, las autoridades fiscales pueden aceptar otros métodos. Cambio de un método previamente elegido requerirá la aprobación previa de las autoridades fiscales.

El valor de los bienes importados para fines de depreciación fiscal es el destino aduanero declarado valor calculado al tipo de cambio dólar / Bolívar cuando los bienes aduana. Normalmente, este valor coincide con el valor en la factura o contrato de compra de las mercancías importadas.

La vida útil estimada de los activos puede ser asignado por los contribuyentes. Las autoridades fiscales aceptará siempre y cuando estos ya que se consideran "razonables". Las vidas útiles pueden ser modificadas sin la autorización previa de las autoridades fiscales.

La depreciación de los bienes raíces no es deducible si la propiedad es arrendada a terceras partes.

Otros Gastos

Ciertos gastos y provisiones no son deducibles para efectos del impuesto hasta que se paguen o una pérdida realiza. Ejemplos de estas disposiciones incluyen provisiones por dudosa procedencia, las reservas de inventario obsolescencia, reservas para indemnizaciones derivadas de doble terminación involuntaria de empleo y otras reservas de contingencia. Impuestos, excepto impuesto sobre la renta, son deducibles cuando se pagan. Los intereses que se capitaliza como parte del costo de un activo

pueden ser deducibles en el año. Gastos incurridos por los nuevos empleados y sus familias son deducibles bajo ciertas condiciones. Del mismo modo, los gastos relacionados con la exportación de bienes manufacturados en Venezuela o en los servicios prestados en el exterior, tales como gastos de viaje, publicidad y transporte pueden ser deducidos. La asignación de los gastos generales no es deducible.

Pérdidas de cambio de divisas se deducen en el ejercicio en que se haya incurrido como consecuencia de la aplicación de los mecanismos de ajuste de inflación.

Gastos extraterritoriales

Los contribuyentes sujetos al impuesto sobre la renta a nivel mundial deben determinar su base imponible extranjera mediante la deducción de los gastos relacionados con la generación de ingresos de fuente extranjera ajustando los efectos de la inflación del ISR que se requiere de las empresas comerciales y es opcional para las asociaciones y otras personas jurídicas que realicen actividades no comerciales. El ajuste por inflación se aplica también al permanente establecimiento de empresas venezolanas no domiciliadas (ramas). El contribuyente deberá conservar los libros y registros necesarios en relación con los cálculos de ajuste de inflación. Con la excepción del ajuste por inflación inicial, no hay distintos requisitos especiales de presentación. El ajuste por inflación es un concepto de impuestos y no tiene ningún efecto en los libros legales de una sociedad anónima. Sin embargo, la contabilidad de la inflación ha sido necesaria para fines de contabilidad financiera venezolana desde 1996.

Ajuste por inflación inicial

El propósito de este ajuste, aplicado por primera vez al ejercicio fiscal finalizado en el año calendario 1992, era volver a expresar el costo histórico de los activos depreciables de permanentes ajustes anuales. Un impuesto

especial del 3% se calcula sobre el aumento de fijo depreciable activos. El aumento de la base imponible debido al ajuste por inflación inicial puede ser depreciado, pero no pueden ser incluidos en el costo del deducible cuando el activo se vende (con la excepción de las existencias). Las regulaciones actuales requieren todavía nuevas corporaciones para calcular este ajuste inicial.

Ajuste permanente de inflación anual

Este ajuste se aplica por primera vez a los períodos impositivos a partir de enero 1 de 1993. El ajuste es aplicable a los activos no monetarios de una corporación y pasivos y capital contable. Los activos no monetarios incluyen terrenos, edificios, maquinaria, muebles, inventarios, cuentas por cobrar en moneda extranjera y las inversiones, incluidas las inversiones en valores, tales como acciones y títulos de crédito. Pasivos no monetarios son la moneda extranjera principalmente denominada en pasivos y pasivos en bolívares que contienen una cláusula de reajuste de la inflación con respecto a la principal.

El cambio en el índice de precios al consumidor venezolano publicado mensualmente por el Banco Central de Venezuela es el índice utilizado para revalorizar los inventarios, activos fijos, marcas, patentes, licencias de producción, inversiones y capital contable. El capital contable no tiene por qué ser ajustado si el resultado del ajuste por inflación es negativo. Los activos se ajustan en función de su base imponible.

La variación anual del tipo de cambio entre el bolívar y la moneda extranjera aplicable se utiliza para revaluar moneda extranjera por cobrar y pasivos denominados en moneda extranjera. Estas fluctuaciones se determinan de acuerdo a las tarifas publicadas por el Banco Central de Venezuela.

El aumento neto en el valor de los activos no monetarios por encima de los incrementos netos de los pasivos no monetarios y capital contable se incluye en la base imponible. Por el contrario, si el aumento neto en el valor de los pasivos no monetarios y capital contable supera el aumento de los activos no monetarios, la renta imponible se reduce entonces por la diferencia.

El ajuste anual de los activos no monetarios da lugar a un aumento de su base imponible. La base imponible mayor se amortiza en la vida útil restante del activo o se consideran como un componente del costo cuando el activo se enajena. El ajuste con respecto a las no-monetarios resultados pasivos en un aumento de la responsabilidad respectiva para efectos fiscales.

TARIFAS

El sistema tributario venezolano en forma general posee tarifas para cuatro grupos de personas: 1. Personas naturales que obtienen sus ingresos o que su actividad económica es diferente a la explotación de hidrocarburos, 2. Las personas jurídicas cuyas actividades económicas no tienen nada que ver con la explotación de hidrocarburos y 3. Todas las personas (naturales o jurídicas) que se dediquen a la explotación refinación trasportación de hidrocarburos.

Para el primer grupo de personas se toma la tabla establecida en el artículo 50:

1 Por la fracción comprendida hasta 1.000,00	6,00%
2 Por la fracción que exceda de 1.000,00 hasta 1.500,00	9,00%
3 Por la fracción que exceda de 1.500,00 hasta 2.000,00	12,00%
4 Por la fracción que exceda de 2.000,00 hasta 2.500,00	16,00%
5 Por la fracción que exceda de 2.500,00 hasta 3.000,00	20,00%

6 Por la fracción que exceda de 3.000,00 hasta 4.000,00	24,00%
7 Por la fracción que exceda de 4.000,00 hasta 6.000,00	29,00%
8 Por la fracción que exceda de 6.000,00	34,00%

Sin embargo esta tabla solo es aplicable para personas residentes en Venezuela, el cual es aquel que ha tenido durante un tiempo de 183 días dentro del año calendario; en un caso que no sea hace, se considera una persona no residente y daría como consecuencia la aplicación de una tarifa única correspondiente al 34%

La tarifa del segundo grupo de personas está establecida en el artículo 52 donde se resalta la incorporación de solo tres tarifas

Tarifa 2:

Por la fracción comprendida hasta 2.000,00	15%
Por la fracción que exceda de 2.000,00 hasta 3.000,00	22%
Por la fracción que exceda de 3.000,00	34%

Para la aplicación de la tercera tarifa se observa el artículo 53 lo cual vemos lo siguiente:

Tarifa N° 3

- a. Tasa proporcional de sesenta por ciento (60%) para los enriquecimientos señalados en el artículo 12.
- b. Tasa proporcional de cincuenta por ciento (50%) para los enriquecimientos señalados en el artículo 11.

Para tener claridad de los sujetos donde se aplican estas tarifas transcribimos los artículos 11 y 12 para su lectura:

“Artículo 11. Los contribuyentes distintos de las personas naturales y de sus asimilados, que se dediquen a la explotación de hidrocarburos y de actividades conexas, tales como la refinación y el transporte, o a la compra o adquisición de hidrocarburos y derivados para la explotación, estarán sujetos

al impuesto previsto en el literal b del artículo 53 de esta Ley por todos los enriquecimientos obtenidos, aunque provengan de actividades distintas a las de tales industrias.

Quedan excluidos del régimen previsto en este artículo, las empresas que realicen actividades integradas o no, de exploración y explotación del gas no asociado, de procesamiento, transporte, distribución, almacenamiento, comercialización y exportación del gas y sus componentes, o que se dediquen exclusivamente a la refinación de hidrocarburos o al mejoramiento de crudos pesados y extra pesados.

Artículo 12. Las personas naturales y los contribuyentes asimilados a éstas, estarán sujetos al impuesto previsto en el literal a del artículo 53 de esta Ley por las regalías y demás participaciones análogas provenientes de la explotación de minas y por los enriquecimientos derivados de la cesión de tales regalías y participaciones.

Los contribuyentes distintos de las personas naturales y de sus asimilados, que no se dediquen a la explotación de minas, de hidrocarburos y de actividades conexas, también estarán sujetos al impuesto establecido en el literal a del artículo 53 de esta Ley, por los enriquecimientos señalados en el encabezamiento del presente artículo.”

TAX CREDIT

Los descuentos tributarios en Venezuela hacen énfasis más que todo en el sector de los hidrocarburos, aunque también define una parte importante para el sector agrícola.

El apoyo que da el gobierno respecto a sus tax credit se dan en diferente medida.

- Se podrá hacer una rebaja hasta de un 8% de las nuevas inversiones en explotación de hidrocarburos y similares representado en activos

fijos, además reciben un descuento del 4% sobre el costo total de las nuevas inversiones en:

a) Exploración, perforación e instalaciones conexas de producción, transporte y almacenamiento, hasta el puerto de embarque o lugar de refinación en el país, inclusive.

b) Recuperación secundaria de hidrocarburos.

c) Aprovechamiento, conservación y almacenamiento del gas, incluido el licuado.

d) Valorización de hidrocarburos y los egresos por concepto de investigación.

La ley le pone una limitación a este descuento el cual corresponde al 2% del enriquecimiento global neto del contribuyente

- Para los sectores que no son dependientes de los hidrocarburos se concede una rebaja del 10% sobre las nuevas inversiones, durante los cinco años después del 2007 representados en tecnología y en activos fijos distintos a terrenos.
- Para el sector turismo aquellas personas que monten nuevas inversiones destinadas a la construcción de hoteles o en relación a los servicios turísticos tendrán un descuento del 75% del monto de estas inversiones.

- Algo que uno puede notar al leer el texto de la ley es el apoyo tributario que destina el gobierno para las actividades agrícolas, pecuarias o piscícolas el cual ostenta de un descuento del 80% del valor de las nuevas inversiones además de un 10% adicional por programas de conservación defensa y mejoramiento del medio ambiente.

NORMAS DE PROCEDIMIENTO

Las normas de procedimiento en el sistema tributario están contempladas en el código orgánico tributario. Tomamos el título tercero donde explica cada una de las disposiciones generales donde inicia aclarando que las normas contenidas en esta sección serán aplicables a los procedimientos de carácter tributario en sede administrativa, sin perjuicio de las establecidas en las leyes y demás normas tributarias. En caso de situaciones que no puedan resolverse conforme a las disposiciones de esta sección, se aplicarán supletoriamente las normas que rigen los procedimientos administrativos y judiciales que más se avengan a su naturaleza y fines.

También expone que para cualquier acto que se realice frente a la administración tributaria se podrá hacer personalmente o por medio del representante legal o voluntario. Quien invoque una representación acreditará su personería en la primera actuación.

Todas las actuaciones de la Administración Tributaria y las que se realicen ante ella, deberán practicarse en días y horas hábiles, sin perjuicio de las habilitaciones que autorice la Administración Tributaria de conformidad con las leyes y reglamentos.

La Administración Tributaria está obligada a dictar resolución a toda petición planteada por los interesados dentro del plazo de treinta (30) días hábiles contados a partir de la fecha de su presentación, salvo disposición de este

Código o de leyes y normas especiales en materia tributaria. Vencido el plazo sin que se dicte resolución, los interesados podrán a su solo arbitrio optar por conceptuar que ha habido decisión denegatoria, en cuyo caso quedan facultados para interponer las acciones y recursos que correspondan. Quiere decir que hay silencio negativo.

Podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho, con excepción del juramento y de la confesión de empleados públicos cuando ella implique prueba confesional de la Administración.

Salvo prueba en contrario, se presumen ciertos los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales extranjeras.

El término de prueba será fijado de acuerdo con la importancia y complejidad de cada caso, y no podrá ser inferior a diez (10) días hábiles.

En los asuntos de mero derecho se prescindirá del término de prueba, de oficio o a petición de parte.

La Administración Tributaria impulsará de oficio el procedimiento y podrá acordar, en cualquier momento, la práctica de las pruebas que estime necesarias.

Las notificaciones se practicarán, sin orden de prelación, en alguna de estas formas:

1. Personalmente, entregándola contra recibo al contribuyente o responsable. Se tendrá también por notificado personalmente el contribuyente o responsable que realice cualquier actuación que implique el conocimiento del acto, desde el día en que se efectuó dicha actuación.

2. Por constancia escrita entregada por cualquier funcionario de la Administración Tributaria en el domicilio del contribuyente o responsable. Esta notificación se hará a persona adulta que habite o trabaje en dicho domicilio, quien deberá firmar el correspondiente recibo, del cual se dejará copia para el contribuyente o responsable en la que conste la fecha de entrega.

3. Por correspondencia postal efectuada mediante correo público o privado, por sistemas de comunicación telegráficos, facsimilares, electrónicos y similares siempre que se deje constancia en el expediente de su recepción. Cuando la notificación se practique mediante sistemas facsimilares o electrónicos, la Administración Tributaria convendrá con el contribuyente o responsable la definición de un domicilio facsimilar o electrónico.

Estas notificaciones surtirán efecto el día hábil siguiente después de practicadas si la forma de notificación fue personalmente por un funcionario público, si es por medio de correo o constancia escrita tomara efecto cinco días después de recibido.

En un dado caso que no se pueda notificar en ninguna de las tres formas expuestas la administración podrá publicar la notificación en un periódico de mayor circulación tal como lo expresa el artículo 166 “ Cuando no haya podido determinarse el domicilio del contribuyente o responsable, conforme a lo previsto en este Código, cuando fuere imposible efectuar notificación por cualesquiera de los medios previstos en el artículo 162, o en los casos previstos en el numeral 14 del artículo 121, la notificación se practicará mediante la publicación de un aviso que contendrá la identificación del contribuyente o responsable, la identificación de acto emanado de la Administración Tributaria, con expresión de los recursos administrativos o judiciales que procedan.

Dicha publicación deberá efectuarse por una sola vez en uno de los diarios de mayor circulación de la capital de la República o de la ciudad sede de la Administración Tributaria que haya emitido el acto. Dicho aviso una vez publicado, deberá incorporarse en el expediente respectivo.

Cuando la notificación sea practicada por aviso, sólo surtirá efectos después del quinto día hábil siguiente de verificada.”

PROCEDIMIENTO DE RECAUDACION EN CASO DE OMISION

El código procedimental establece que la administración tributaria puede notificar al contribuyente para que pague el impuesto, en este caso, el contribuyente dispondrá de 15 días para su presentación y pago.

En un dado de seguir persistiendo la deuda la administración puede expedir una resolución donde exige el pago del impuesto con sus respectivos intereses moratorios.

PROCEDIMIENTO DE VERIFICACION

La administración tributaria esta con funciones de verificar las declaraciones presentadas; para ello debe tomar los datos de las declaración con sus respectivos documentos (artículo 174 código orgánico tributario).

Los respectivos ajustes en una eventual diferencia se realizaran por medio de resolución donde abarca una sanción del 10 % del impuesto dejado de pagar junto con sus respectivos intereses.

PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACION

Toda fiscalización, a excepción de lo previsto en el artículo 180 DI código tributario, se iniciará con una providencia de la Administración Tributaria del domicilio del sujeto pasivo, en la que se indicará con toda precisión el contribuyente o responsable, tributos, períodos y, en su caso, los elementos constitutivos de la base imponible a fiscalizar, identificación de los funcionarios actuantes, así como cualquier otra información que permita individualizar las actuaciones fiscales.

“Artículo 180. La Administración Tributaria podrá practicar fiscalizaciones a las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, en sus propias oficinas y con su propia base de datos, mediante el cruce o comparación de los datos en ellas contenidos, con la información suministrada por proveedores o compradores, prestadores o receptores de servicios, y en general por cualquier tercero cuya actividad se relacione con la del contribuyente o responsable sujeto a fiscalización. En tales casos, se levantará acta que cumpla con los requisitos previstos en el artículo 183 de este Código.”

Finalizada la fiscalización se levantará un Acta de Reparo la cual contendrá, entre otros, los siguientes requisitos:

- a) Lugar y fecha de emisión.
- b) Identificación del contribuyente o responsable.
- c) Indicación del tributo, períodos fiscales correspondientes y, en su caso, los elementos fiscalizados de la base imponible.

- d) Hechos u omisiones constatadas y métodos aplicados en la fiscalización.
- e) Discriminación de los montos por concepto de tributos a los únicos efectos del cumplimiento de lo previsto en el artículo 185 de este Código.
- f) Elementos que presupongan la existencia de ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad, si los hubiere.
- g) Firma autógrafa, firma electrónica u otro medio de autenticación del funcionario autorizado.

En el Acta de Reparación emplazará al contribuyente o responsable para que proceda a presentar la declaración omitida o rectificar la presentada, y pagar el tributo resultante dentro de los quince (15) días hábiles de notificada.

Si el contribuyente hace caso omiso a presentar la declaración, la administración tributaria se dará por iniciada la instrucción del Sumario teniendo el afectado un plazo de veinticinco (25) días hábiles para formular los descargos y promover la totalidad de las pruebas para su defensa. En caso que las objeciones contra el Acta de Reparación versaren sobre aspectos de mero derecho, no se abrirá el Sumario correspondiente, quedando abierto la vía jerárquica o judicial.

En la emisión de las Resoluciones a que se refiere este artículo, la Administración Tributaria deberá, en su caso, mantener la reserva de la información proporcionada por terceros independientes que afecte o pudiera afectar su posición competitiva.

Estas resoluciones tienen que poseer unos requisitos los cuales son los siguientes:

1. Lugar y fecha de emisión.
2. Identificación del contribuyente o responsable y su domicilio.
3. Indicación del tributo, período fiscal correspondiente y, en su caso, los elementos fiscalizados de la base imponible.
4. Hechos u omisiones constatados y métodos aplicados a la fiscalización.
5. Apreciación de las pruebas y de las defensas alegadas.
6. Fundamentos de la decisión.
7. Elementos que presupongan la existencia de ilícitos sancionados con pena privativa de libertad, si los hubiere.
8. Discriminación de los montos exigibles por tributos, intereses y sanciones que correspondan, según los casos.
9. Recursos que correspondan contra la resolución.
10. Firma autógrafa, firma electrónica u otro medio de autenticación del funcionario autorizado.

Para poder exponer esta resolución culminatoria de sumario la administración cuenta con un año.

PROCEDIMIENTO REPETICION DEL PAGO

Los contribuyentes están con derecho de la restitución del pago de lo no debido. Para poder hacer resto, el contribuyente debe acudir a la máxima autoridad jerárquica y esta deberá decidir sobre la reclamación dentro de un plazo que no exceda de dos (2) meses, contados a partir de la fecha en que haya sido recibido. Si la reclamación no es resuelta en el mencionado plazo, el contribuyente o responsable podrá optar en cualquier momento y a su solo criterio por esperar la decisión o por considerar que el transcurso del plazo

aludido sin haber recibido contestación es equivalente a denegatoria de la misma.

6.5 Entrevista realizada al experto Leonardo Palacios Ángel (Venezuela)

A la pregunta ¿Qué opina usted sobre el impuesto de renta en Colombia? El Doctor Palacios respondió:

Un duro crítico del sistema tributario en el sentido que la tributación en Venezuela no busca atraer inversión y lo que busca es espantarlo debido a las altas tarifas en las contribuciones parafiscales además de la falta de respeto a la propiedad privada lo que convierte a Venezuela en uno de los países menos atractivos para invertir según el banco mundial en su doing bussiness 2013. Esta misma opinión genera el periódico el mundo donde presenta su preocupación por el poco interés del inversionista en traer capital en Venezuela (1).

“El gobierno para garantizar el desarrollo económico y la adecuada inversión de la renta petrolera, con el riesgo y amenaza cierta de su reducción e impacto para los próximos años por cambios en los patrones de consumo y de actores del mercado mundial, debe abandonar la tesis de emplear una solo fuente de financiamiento (petróleo) y diversificarla con el aporte de la iniciativa privada, entre otras, mediante el pago de tributos justos, razonables y de fácil gestión.

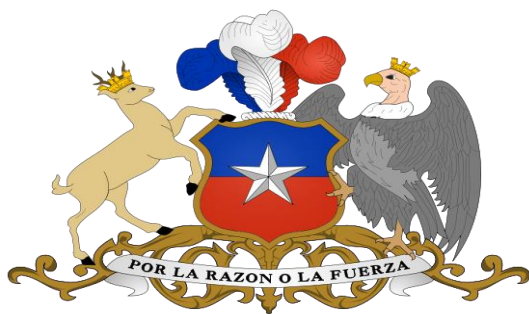
No es viable una economía, un desarrollo sostenible y bienestar colectivo real con una agenda de expropiaciones, controles cambiarios, de producción, distribución que son barreras y expresiones ocultas de confiscación, como también lo es la tributación existente o la amenaza contra formatos de negocio como las franquicias, nacionales e internacionales, que generan

fuentes de trabajo directos e indirectos, uso de tecnología, calidad de producción y consumo o el discurso de demonización de retórica deformante, ideologizada y causante de odio social contra todo que parezca formas de emprendimiento privada, de empresas y empresarios.

La gobernabilidad de un nuevo gobierno o la extensión del existente, tanto en lo político como en lo social, exige una agenda que abre los espacios de actuación, genere condiciones propicias para la inversión, la expansión y desarrollo económico sostenido, el incremento de fuentes de trabajo, valor agregado nacional y la definición de una política legislativa caracterizada por la seguridad jurídica y el respeto a la propiedad y la libertad económica. Satanizar al empresario es solo retórica y manipulación.”

Siguiendo el check list, el estudiante Juan Pablo Perdomo encontró lo siguiente:

6.6 REPÚBLICA DE CHILE



Información general

Chile al igual que Colombia es uno de los países de América Latina que su economía ha tenido un crecimiento vertiginoso, ya que el país ha establecido compromisos para avanzar con reformas económicas,

inversiones sociales proactivas, una gestión pública transparente y un gobierno estable basado en una gobernabilidad consensuada.

Ha establecido una estabilidad macroeconómica mediante la adopción de un régimen de tipo cambio flotante o flexible, donde el valor de la moneda es fijado por el mercado sin intervenciones de las autoridades monetarias.

Al igual que Colombia, Chile está realizando cambios sustanciales en su legislación donde Chile propuso siete reformas estructurales en el ámbito de la educación y la salud, contra la pobreza y la delincuencia, reforma del Estado, del sistema político, y del sistema ambiental.

El devastador terremoto de febrero de 2010 golpeó a la economía del país, que registró un retroceso del 3,1% en el primer trimestre de ese año. A pesar de ello, la recuperación económica se reanudó con fuerza y terminó cerrando 2010 con un crecimiento del 6,1%, impulsado por los gastos de reconstrucción y la inversión.

Chile afronta dos retos importantes: mejorar su nivel de productividad y lograr la igualdad de oportunidades. El crecimiento del país se ha desacelerado de un promedio del 7,3% durante el periodo 1986-1997 al 4% en el periodo 2000-2009. El aumento de la productividad y los niveles totales de inversión han tomado una tendencia decreciente durante la última década.

El segundo reto se relaciona con la necesidad de hacer frente a la desigualdad. Si bien Chile ha progresado considerablemente en la reducción de la pobreza (15% en 2009), ese mismo año el ingreso promedio del 20% de los más ricos equivale 14,5 veces el del 20% de los más pobres. Aunque Chile ha invertido activamente en programas de protección social, la clase media y los pobres siguen siendo vulnerables a las crisis.

El Gobierno de Chile ha emprendido un ambicioso programa de desarrollo, el cual establece las bases para la meta máxima de obtener estatus de país

desarrollado de ingresos altos para 2018. Las tres áreas estratégicas que el Gobierno de Chile planea enfatizar durante 2010-2014 son:

- Lograr una mayor competitividad que incluye la modernización del Estado
- Mejorar la calidad y aumentar la generación de empleos
- Promover la inversión.

PRESIDENTE DEL PAIS

Miguel Juan Sebastián Piñera Echenique. Es un político, empresario e inversionista chileno, de profesión ingeniero comercial con un doctorado en Harvard de economía.

POBLACION DEL PAIS

Según el informe del censo del 2012, Chile tiene una población de 16 634 603 habitantes, de los cuales 8 101 890 son hombres y 8 532 713, mujeres.

ADMINISTRACION TRIBUTARIA

Servicio de impuesto internos de Chile **SII.C**, su función es solo la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieren, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente”. El Código Tributario y la Ley Orgánica del Servicio determinan cómo debe desarrollarlas. Actualmente el director de servicio de impuesto interno de Chile es el doctor Julio Pereira Gandarillas, es abogado y consultor chileno trabajó en la Pricewaterhousecoopers como abogado en el departamento de impuestos, realizó un magister en derecho en la ciudad Carolina del Norte en Estados Unidos en la Universidad de Duke y después

se trasladó a nueva york al departamento de servicios tributarios internacionales.

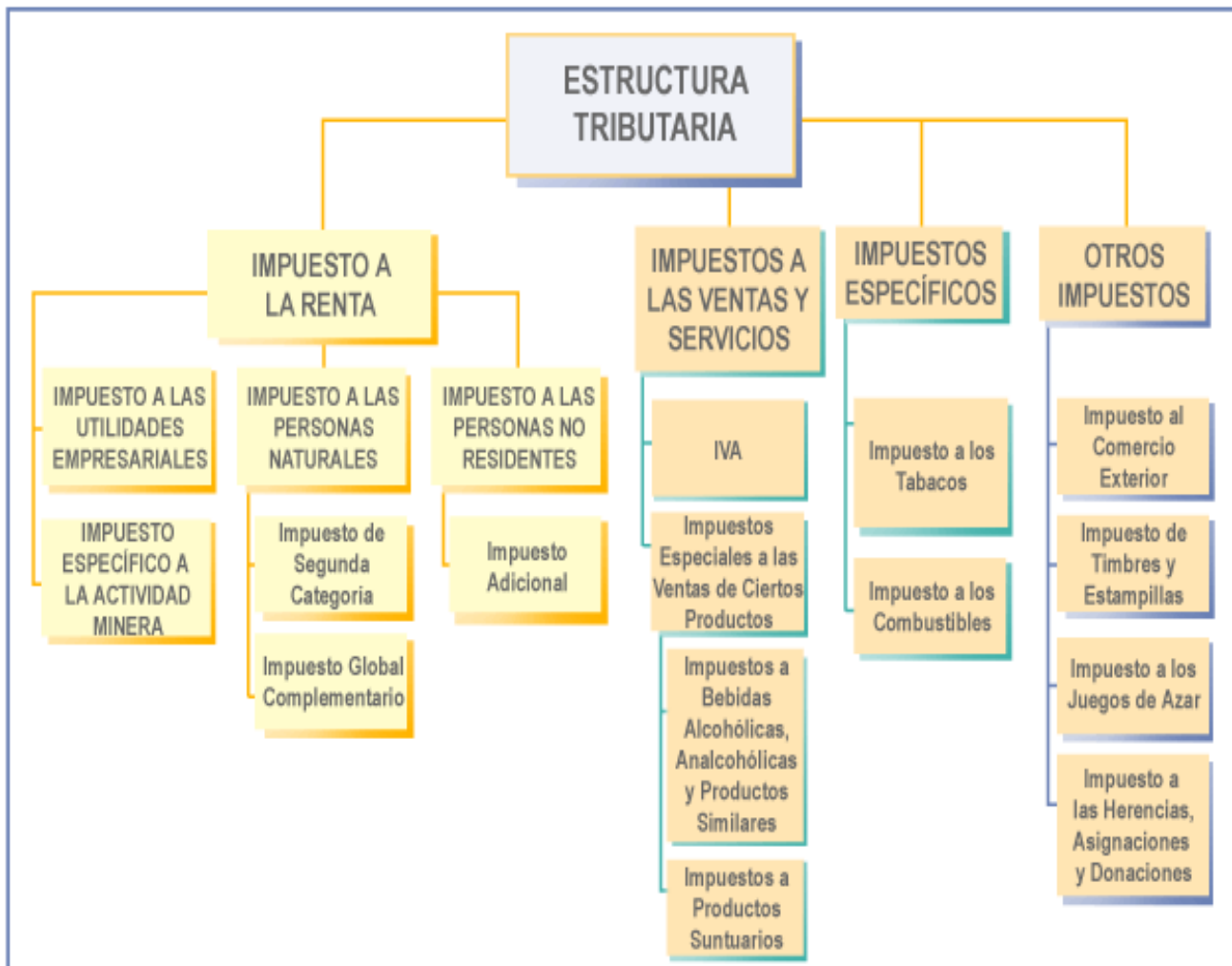
IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS

Ley macro del impuesto de renta en chile

- Constitución política de chile
- Código tributario ley 830 de 1974
- Decreto ley N° 824. De 1974
- Decreto ley N° 1604 de 1976

ESTRUCTURA TRIBUTARIA EN CHILE

Los impuestos existentes en Chile se pueden clasificar en: Impuesto a la Renta, Impuesto a las Ventas y Servicios, Impuestos Específicos y Otros Impuestos.



CONCEPTOS DEL IMPUESTO DE RENTA

Para poder entender más el tema vamos a dar algunas definiciones que están contempladas en la legislación tributaria de Chile.

Por “**renta devengada**”, aquélla sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular.

- Por “**renta percibida**”, aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona. Debe asimismo, entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago.

- Por "**renta mínima presunta**", la cantidad que no es susceptible de deducción alguna por parte del contribuyente.
- Por "**capital efectivo**", el total del activo con exclusión de aquellos valores que no representan inversiones efectivas, tales como valores intangibles, nominales, transitorios y de orden.

En el caso de contribuyentes no sometidos a las normas del artículo 41º, la valorización de los bienes que conforman su capital efectivo se hará por su valor real vigente a la fecha en que se determine dicho capital. Los bienes físicos del activo inmovilizado se valorizarán según su valor de adquisición debidamente reajustado de acuerdo a la variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes que anteceda al de su adquisición y el último día del mes que antecede a aquel en que se determine el capital efectivo, menos las depreciaciones anuales que autorice la Dirección. Los bienes físicos del activo realizable se valorizarán según su valor de costo de reposición en la plaza respectiva a la fecha en que se determine el citado capital, aplicándose las normas contempladas en el N° 3 del artículo 41.

Por "**sociedades de personas**", las sociedades de cualquier clase o denominación, excluyéndose únicamente a las anónimas.

Por "**año calendario**", el período de doce meses que termina el 31 de diciembre.

Por "**año comercial**", el período de doce meses que termina el 31 de diciembre o el 30 de junio y, en los casos de término de giro, del primer

ejercicio del contribuyente o de aquél en que opere por primera vez la autorización de cambio de fecha del balance, el período que abarque el ejercicio respectivo según las normas de los incisos séptimo y octavo del artículo 16º del Código Tributario.

"año tributario", el año en que deben pagarse los impuestos o la primera cuota de ellos.

Se entiende como contribuyente del impuesto sobre la renta toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país.

UTA, unidad tributaria anual.

GENERALIDADES

El impuesto de renta en Chile al igual que Colombia se rige bajo el principio de renta mundial tanto para las personas como para las empresas radicadas en el país, salvo algunas disposiciones de ley, esto quiere decir que las personas pagaran impuesto de renta de cualquier origen estén o no dentro del país.

Para las personas extranjeras situadas en el país de Chile están sujetos al impuesto de renta durante los tres primeros años solo los ingresos provenientes del Chile, podrá ser ampliado el plazo solicitándolo al Servicio de Impuestos Internos **"SII".CL**

Se considera renta de fuente chilena aquellas actividades que son desarrolladas en Chile o bienes situados en él, asimismo se considera de

renta de fuente chilena los ingresos de empresas o sociedades que se constituyan en el país de Chile.

Las rentas recibidas por comunas hereditarias corresponderán según su porcentaje o cuotas en el patrimonio común, y los comuneros deberán presentar las declaraciones correspondiente en el periodo calendario.

También serán responsable del impuesto a las rentas que provengan de:

- Depósitos de confianza a criaturas que van a nacer o cuyos derechos son eventuales.
- Depósitos y hechos en conformidad a un testamento
- Bienes que tenga como títulos fiduciarios que todavía no se haya determinado en beneficiario.

También se considera renta en Chile las ganancias por el uso de marcas, derechos de autor donde su explotación haya sido en Chile.

La enajenación de acciones, derechos, bonos y otros títulos de residentes o no residentes en Chile, así como la enajenación de activos muebles e inmuebles que están situados en Chile.

Se consideran rentas de fuente chilena las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él.

El Impuesto a la Renta en Chile se construye sobre tres principios básicos:

- Los sujetos de la tributación deben ser, en último término, las personas. Mientras, los impuestos que pagan las empresas son sólo a cuenta de los impuestos finales que corresponde pagar a sus dueños.

- La base imponible debe estar compuesta por el conjunto de rentas percibidas o devengadas por la empresa durante el período tributario, lo que se denomina el principio de la Renta Global.
- Los dueños o socios de empresas, sean residentes o no, sólo pagan impuestos una vez que retiran sus utilidades. Si no se efectúan retiros o distribuciones de dividendos, la tributación queda suspendida hasta que ocurran tales circunstancias.

En Chile el impuesto de renta está dividido en categorías según decreto ley 824 de 1974 que es el que regula el impuesto de renta.

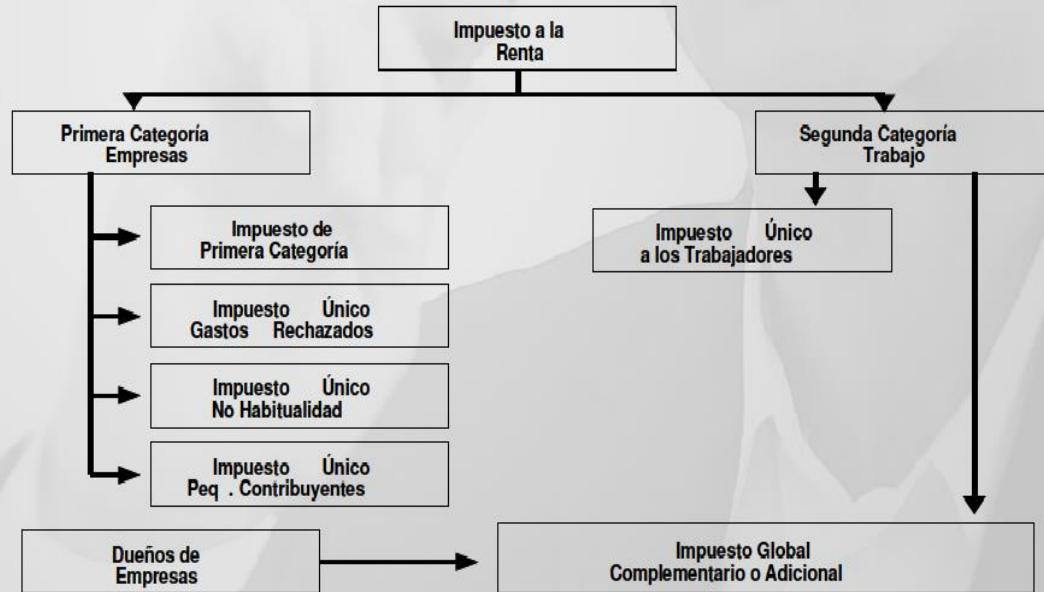
Impuesto de primera categoría, es aquella que grava a las sociedades y empresas.

Impuesto de segunda categoría, grava los ingresos de las personas que prestan un servicio o realizan una actividad y sea como empleado “dependiente” o por cuenta propia “independiente”.

Impuesto específico de la minería, es el impuesto que grava las actividades que realicen personas naturales o jurídicas por la explotación de minerales u otros materiales de la corteza terrestre.

En Chile ha especificado más sobre el impuesto de renta en la parte minera, ya que su uno de sus principales motores es esta actividad, por nada tiene la mina más grande del mundo que es la mina de Chuquibambilla. Impuesto global Complementario, es el impuesto que se aplica a las dos categorías que sean personas residentes en Chile, donde se considera global por que toma todos los ingresos que haya obtenido la persona.

Para tener una idea más clara de cómo está estructurado el impuesto de renta en Chile, presento un mapa conceptual del centro de estudios tributarios de la Universidad Chile “CET”.



SUJETO ACTIVO: el estado es el máxima autoridad quien crea mecanismo de recaudo eficiente o eficaces para satisfacer las necesidades de la sociedad y el sostenimiento del mismo.

SUJETO PASIVO: Son todas las personas naturales o jurídicas quien sean residente en el país y que sus ingresos provengan del país de chile, o personas extranjeras que sus ingresos provengan de fuente chilena.

Para dar a conocer cómo se maneja el impuesto de renta en Chile miraremos las principales tasa de los impuestos de renta en Chile.

IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORIA			17%
IMPUESTO DE SEGUNDA CATEGORIA			
Trabajadores independientes(profesionales, directores de sociedad anónimas, sociedades de profesionales u otros)			no tributa
Empleados (si están sujetos a un contrato de trabajo, este es el único impuesto a pagar.			exentos 40%
IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO (personas residentes)			exentos 40%
IMPUESTO ADICIONAL (personas y empresas legales no residentes)			35%
retención de impuesto adicional			
regalías en general pagadas al extranjero			30%
regalías por el uso, goce y explotación de programas computacionales y otros			15%
regalías pagadas al exterior por cine y video			20%
regalías pagadas al extranjero por derechos de autor y edición			15%
trabajos técnicos o de ingeniería			15%
servicios profesionales o técnicos			15%
otros servicios pagados al exterior			35%
intereses a empresas extranjeras			35%
intereses a instituciones bancarias o financieras extranjeras			4%
flete marítimo			5%
prima de seguro a aseguradoras extranjeras			22%
prima de reaseguros a reaseguradoras extranjeras			2%
IMPUESTO UNICO			
gastos no admitidos de sociedades anónimas (impuesto multas)			35%
impuesto único a ganancias de capital por enajenación de acciones			20%

- El impuesto de renta desde el año 2013 rige con la tasa de 17%
- Los ingresos de segunda categoría puede también estar gravados al impuesto de global complementario.
- Se aplica un límite de deducible del 4% sobre total de las ventas y servicio cuando el pago lo ha realizado empresas en el extranjero.

- Los ingresos por el uso de y goce y explotación de programas de computación y otros podrá ser incrementado a una tasa del 30% si se realiza la actividad en un paraíso fiscal.
- Los trabajos técnicos, ingeniería o profesionales, la tasa se incrementa en un 20% si el servicio se realiza en un paraíso fiscal.
- Los intereses se gravan a un tasa de 31% cuando el acreedor es una empresa relacionada.
- Para el flete marítimo hay exenciones que contempla la ley.

El pago del impuesto de renta, deberá realizar el contribuyente una declaración anual de impuestos y realizar el pago en una entidad autorizada por el gobierno para realizar el recaudo.

Cuando la persona solo ha recibido ingresos por concepto de salario, no tendrá que presentar declaración de renta, las retención que le practicaron en el impuesto de segunda categoría será equivalente a su impuesto de renta, donde el empleador es el responsable de consignar dichos valor retenidos al estado.

Impuesto de renta gravadas a una inversión extranjera

AÑO			2013
UTILIDAD ANTES DE IMPUESTO			100
IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORIA			17
UTILIDAD NETA A DISTRIBUIR			83
IMPUESTO DE RETENCIONES SOBRE DISTRIBUCIONES O DIVIDENDOS			
IMPUESTO ADICIONAL			35
MENOS CREDITO DE IMPUESTO			20
NETO RECIBIDO POR UNA MATRIZ, SOCIO O ACCIONISTA			65

Base imponible.

Para el cálculo de la base imponible, el decreto ley 824 de 1974 establece en sus artículos 29 a 38 como se debe realizar la depuración que se debe tener en cuenta.

Ingresos brutos- costos directos = renta bruta

Renta bruta- gastos necesarios= renta neta

Renta neta más ajustes= renta líquida imponible

GASTOS Y COSTOS

En el impuesto de renta en Chile solo se contemplan los estrictamente relacionados con el negocio, y que fueran hechos necesarios para producir el ingreso.

Entre algunos gastos aceptados por la administración tributaria en Chile tenemos:

- Los intereses pagados sobre deudas u obligaciones de la empresa del año a que se determina el impuesto.
- Los demás impuestos que ha establecido la legislación chilena.
- La pérdida sufrida por el negocio en el año que se determina el impuesto y esto se refiere solo a lesiones que se hayan presentado ante la empresa como robos, saqueos, etc.
- El castigo de la cartera de período fiscal, siempre que se hayan agotado los mecanismos de cobro.
- La depreciación de los activos inmovilizados.
- Gastos de nómina o por prestación de servicios que se haya incurrido la empresa para el funcionamiento de ella, así como los gastos de representación.

- Las becas que se otorguen a los hijos de los empleados “la legislación establece un mínimo de acuerdo en relación a la carga familiar.
- Las donaciones cuyo único fin sea el fomento de la educación básica, secundaria o profesional cuyo valor no exceda el 2% de la renta líquida.
- Los reajustes o diferencia en cambio proveniente de créditos para el giro del negocio o adquisición de activos fijos.
- Los gastos de puesta en marcha del negocio las cuales podrán ser amortizables en un lapso de 6 años contados a partir de la puesta en funcionamiento del negocio.
- Los gastos incurridos en promoción de un producto.
- Los gastos incurridos en la investigación así no sea necesario para giro ordinario del negocio.

COSTO

Siempre va relacionado directamente con el producto, tratándose de empresa de comercialización el costo corresponderá al valor de la mercancía más todos valores que se incurrieron para la obtención del mismo, como es el transporte, fletes, seguros etc., hasta el momento que ingresa a la bodega.

Para el caso de adquisición de acciones o bonos es el costo se determinara el valor de adquisición menos el valor de la venta es igual al costo.

Para las edificaciones o terreno será el valor de adquisición más el valor de mejoras menos el valor de venta.

No se constituye renta.

Las indemnizaciones de cualquier daño, siempre y cuando haya sido establecida por una sentencia ejecutoriada, para el caso de activos fijos.

Las indemnizaciones por accidentes laborales o de trabajo.

La suma percibida por beneficios con seguros de vida, desgravamen, dotales o seguro de renta vitalicias exención contratos de seguros renta vitalicias con fondos de capitalizados en administradora de fondo de pensiones.

La suma percibidas por los beneficiarios de pensiones o rentas vitalicias que hayan sido convenida con sociedades anónimas chilenas, cuyo objetivo social sea el constituir pensiones o renta vitalicias, y que el monto mensual de la pensión o renta mencionada no sea superior a un cuarto de la unidad tributaria.

El valor de aportes recibidos por la sociedad, pero solo el valor que resulte de la revalorización del capital propio y de sus variaciones no estará sujeto al impuesto de renta y será considerado como "capital" propio"

La distribución de utilidades o de fondos acumulados que la sociedad anónima haga a sus accionistas.

Las devoluciones de capitales sociales y reajustes de estos efectuados, en conformidad a esta ley o leyes anteriores, siempre que no corresponda a utilidades tributarias capitalizadas que deben pagar el impuesto de ley.

El mayor valor incluido o reajuste del valor en las siguientes operaciones.

Enajenación o cesión de acciones de sociedades anónimas, en comandita por acciones o de derechos sociales en sociedades de personas, siempre que entre la fecha de adquisición y enajenación haya transcurrido a lo menos un año.

Enajenación de bienes raíces situados en Chile, efectuada por personas naturales o sociedades de personas formadas exclusivamente por personas

naturales, excepto aquellos que formen parte del activo de empresas que declaren cualquier clase de rentas efectivas de la primera categoría sobre la base de un balance general según contabilidad completa. Tampoco se aplicará lo dispuesto en esta letra, cuando la sociedad de personas haya estado obligada, en el ejercicio inmediatamente precedente a la enajenación, a determinar sus rentas efectivas en la forma señalada, o bien, resulte de la división de una sociedad que debía declarar tales rentas efectivas en la forma señalada, en el ejercicio en que haya tenido lugar la enajenación o en el inmediatamente anterior a ésta. En este último caso, la sociedad resultante de la división podrá acogerse a lo dispuesto en esta letra, siempre que haya estado acogida a lo menos durante un año calendario a un régimen de presunción o de declaración de rentas efectivas según contrato o contabilidad simplificada, respecto de tales bienes, excepto cuando exista una promesa de venta o arriendo con opción de compra sobre el bien raíz respectivo, en cuyo caso serán dos los años calendarios en que deberá estar acogido a los citados regímenes para dichos efectos.

Enajenación de pertenencias mineras, excepto cuando formen parte del activo de empresas que declaren su renta efectiva en la Primera Categoría.

Enajenación de derechos de agua efectuada por personas que no sean contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva en la Primera Categoría;
Enajenación del derecho de propiedad intelectual o industrial, en caso que dicha enajenación sea efectuada por el inventor o autor.

Adjudicación de bienes en partición de herencia y a favor de uno o más herederos del causante, de uno o más herederos de éstos, o de los cesionarios de ellos.

Adjudicación de bienes en liquidación de sociedad conyugal a favor de cualquiera de los cónyuges o de uno o más de sus herederos, o de los cesionarios de ambos.

Enajenación de acciones y derechos en una sociedad legal minera o en una sociedad contractual minera que no sea anónima, constituida exclusivamente para explotar determinadas pertenencias, siempre que quien enajene haya adquirido sus derechos antes de la inscripción del acta de mensura o dentro de los 5 años siguientes a dicha inscripción y que la enajenación se efectúe antes de transcurrido 8 años, contados desde la inscripción del acta de mensura.

El inciso anterior no se aplicará cuando la persona que enajena sea un contribuyente que declare su renta efectiva en la primera categoría o cuando la sociedad, cuyas acciones o derechos se enajenan, esté sometida a ese mismo régimen.

Enajenación de derechos o cuotas respecto de bienes raíces poseídos en comunidad por personas naturales o sociedades de personas formadas exclusivamente por personas naturales, excepto aquellos que formen parte del activo de empresas que declaren cualquier clase de rentas efectivas de la primera categoría sobre la base de un balance general según contabilidad completa. Tampoco se aplicará lo dispuesto en esta letra, cuando la sociedad de personas haya estado obligada, en el ejercicio inmediatamente precedente a la enajenación, a determinar sus rentas efectivas en la forma señalada o bien, resulte de la división de una sociedad que debía declarar tales rentas efectivas en la forma señalada, en el ejercicio en que haya tenido lugar la enajenación o en el inmediatamente anterior a ésta. En este último caso, la sociedad resultante de la división podrá acogerse a lo dispuesto en esta letra, siempre que haya estado acogida a lo menos durante un año calendario a un régimen de presunción o de declaración de

rentas efectivas según contrato o contabilidad simplificada, respecto de tales bienes, excepto cuando exista una promesa de venta o arriendo con opción de compra sobre el bien raíz respectivo, en cuyo caso serán dos los años calendario en que deberá estar acogido a los citados regímenes para dichos efectos.

Enajenación de bonos y debentures.

Enajenación de vehículos destinados al transporte de pasajeros o exclusivamente al transporte de carga ajena, que sean de propiedad de personas naturales que no posean más de uno de dichos vehículos.

La adquisición de bienes de acuerdo con los párrafos 2º y 4º del Título V del Libro II del Código Civil, o por prescripción, sucesión por causa de muerte o donación.

Los beneficios que obtiene el deudor de una renta vitalicia por el mero hecho de cumplirse la condición que le pone término o disminuye su obligación de pago, como también el incremento del patrimonio derivado del cumplimiento de una condición o de un plazo suspensivo de un derecho, en el caso de fideicomiso y del usufructo.

Las cuotas que eroguen los asociados.

El mayor valor que se obtenga en la enajenación ocasional de bienes muebles de uso personal del contribuyente o de todos o algunos de los objetos que forman parte del mobiliario de su casa habitación.

La asignación familiar, los beneficios previsionales y la indemnización por desahucio y la de retiro hasta un máximo de un mes de remuneración por cada año de servicio o fracción superior a seis meses. Tratándose de dependientes del sector privado, se considerará remuneración mensual el promedio de lo

ganado en los últimos 24 meses, excluyendo gratificaciones, participaciones, bonos y otras remuneraciones extraordinarias y reajustando previamente cada remuneración de acuerdo a la variación que haya experimentado el Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior al del devengamiento de la remuneración y el último día del mes anterior al del término del contrato.

La alimentación, movilización o alojamiento proporcionado al empleado u obrero sólo en el interés del empleador o patrón, o la cantidad que se pague en dinero por esta misma causa, siempre que sea razonable a juicio del Director Regional.

Las asignaciones de traslación y viáticos, a juicio del Director Regional.

Las sumas percibidas por concepto de gastos de representación siempre que dichos gastos estén establecidos por ley.

Las pensiones o jubilaciones de fuente extranjera.

Las cantidades percibidas o los gastos pagados con motivo de becas de estudio.

Las pensiones alimenticias que se deben por ley a determinadas personas, únicamente respecto de éstas.

La constitución de la propiedad intelectual, como también la constitución de los derechos que se originen de acuerdo a los Títulos III, IV, V y VI del Código Minería (sic) y su artículo 72, sin perjuicio de los beneficios que se obtengan de dichos bienes.

El hecho de obtener de la autoridad correspondiente una merced, una concesión o un permiso fiscal o municipal, Las remisiones, por ley, de deudas, intereses u otras sanciones.

Los premios otorgados por el Estado o las Municipalidades, por la Universidad de Chile, por la Universidad Técnica del Estado, por una Universidad reconocida por el Estado, por una corporación o fundación de derechos público o privado, o por alguna otra persona o personas designadas por ley, siempre que se trate de galardones establecidos de un modo permanente en beneficio de estudios, investigaciones y creaciones de ciencia o de arte, y que la persona agraciada no tenga calidad de empleado u obrero de la entidad que lo otorga; como asimismo los premios del Sistema de Pronósticos y Apuestas creados por el Decreto Ley N° 1.298, de 1975.

Los premios de rifas de beneficencia autorizadas previamente por decreto supremo.

Los reajustes y amortizaciones de bonos, pagarés y otros títulos de crédito emitidos por cuenta o con garantía del Estado y los emitidos por cuenta de instituciones, empresas y organismos autónomos del Estado y las Municipalidades; los reajustes y las amortizaciones de los bonos o letras hipotecarias emitidas por instituciones de crédito hipotecario; los reajustes de depósitos de ahorro en el Banco del Estado de Chile, en la Corporación de la Vivienda y en las Asociaciones de Ahorro y Préstamos; los reajustes de los certificados de ahorro reajustables del Banco Central de Chile, de los bonos y pagarés reajustables de la Caja Central de Ahorro y Préstamos y de las hipotecas del sistema nacional de ahorros y préstamos, y los reajustes de los depósitos y cuotas de ahorros en cooperativas y demás instituciones regidas por el Decreto R.R.A. N° 20, de 5 de abril de 1963, todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 29.

También se comprenderán los reajustes que en las operaciones de crédito de dinero de cualquier naturaleza, o instrumentos financieros, tales como bonos, debentures, pagarés, letras o valores hipotecarios estipulen las partes contratantes, se fije por el emisor o deban, según la ley, ser presumidos o considerados como tales, pero sólo hasta las sumas o cantidades determinadas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 41 bis, todo ello sin perjuicio de lo señalado en el artículo 29.

Los montepíos a que se refiere la ley de renta número 5.311, las gratificaciones de zona establecidas o pagadas en virtud de una ley.

El monto de los reajustes que, de conformidad a las disposiciones del párrafo 3º del Título V de esta ley, proceda respecto de los pagos provisionales efectuados por los contribuyentes, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 29.

Los ingresos que no se consideren rentas o que se reputen capital según texto expreso de una ley.

La parte de los gananciales que uno de los cónyuges, sus herederos o cesionarios, perciba de otro cónyuge, sus herederos o cesionarios, como consecuencia del término del régimen patrimonial de participación en los gananciales.

Las compensaciones económicas convenidas por los cónyuges en escritura pública, acta de avenimiento o transacción y aquellas decretadas por sentencia judicial.

IMPUESTOS EXENTOS IMPUESTO DE RENTA

Rentas inferiores a 13.5 UTA.

Renta de capital mobiliarios

Renta de rescate de fondo mutuos 30 UTM

Retiros de cuenta de ahorro AFP 30 UTM

Renta de enajenación de acciones de sociedades anónimas 20 UTM

IMPUESTO A LA RENTA DE PRIMERA CATEGORÍA (ARTÍCULO 20 LEY DE IMPUESTO A LA RENTA)

El Impuesto de Primera Categoría, grava las utilidades tributarias de los negocios, dejando afectas las rentas provenientes del capital y de las empresas comerciales, industriales, mineras y otras.

Este impuesto se determina sobre la base de las utilidades líquidas obtenidas por la empresa, vale decir, sobre los ingresos devengados o percibidos menos los gastos, y se declara anualmente en abril de cada año por todas aquellas rentas devengadas o percibidas en el año calendario anterior.

De la sumatoria del impuesto de esta categoría podrá restar los impuestos territoriales pagados el periodo el cual corresponda la declaración de renta, solo tendrá derecho el propietario el usufructuario del bien. Si la suma de impuestos a deducir sería mayor al impuesto de renta, no se podrá solicitar como devolución ni compensación para el próximo periodo.

Respecto de algunas actividades (agricultura, minería y transporte), el contribuyente puede pagar el impuesto según un sistema de renta presunta, en la medida que cumpla con las condiciones señaladas en el decreto ley 824 de 1974.

El Impuesto de Primera Categoría pagado por la empresa se rebaja como crédito, de acuerdo con el mecanismo establecido para la confección del Fondo de Utilidades Tributables, de los Impuestos Global Complementario o

Adicional que afecten a los dueños, socios o accionistas de las empresas o sociedades por las utilidades retiradas (en dinero o especies) o por los dividendos distribuidos.

En los años que se indican a continuación dicho tributo se ha aplicado con las siguientes tasas:

Año Tributario	Año Comercial	Tasa
2002	2001	15%
2003	2002	16%
2004	2003	16,5%
2005 al 2011	2004 al 2010	17%
2012	2011	20%
2013	2012	20%
2014 y sgtes	2013 y sgtes	20%

PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

Mineros artesanales, que son aquellos que trabajan personalmente en una mina o una plata de beneficio mineral propio o ajena. También sociedades legales que no tengan más de seis socios o cooperados que tenga todo el carácter de mineros artesanales de acuerdo con el concepto contemplado en el decreto ley 824 de 1974 de impuesto de renta.

Los pequeños comerciantes que realizan su actividad en la vía pública, entendiéndose que son personas naturales que compran y venden artículos directamente al público.

Los suplementeros, son pequeños comerciantes que venden en la vía pública periódicos, revistas etc.

Propietario de un taller artesanal u obrero, son aquellas personas que poseen una empresa y la explotan personalmente, dedicada a la prestación de servicio o fabricación de un bien y cuyo capital no exceda de 10 unidades tributarias anuales y que no tenga más de 5 empleados así sean aprendices o familiares.

Los pescadores artesanales inscrito legalmente en lo que estable la ley general de pesca y acuicultura que sean considerado que realizan pesca artesanal.

BASE IMPONIBLE

Constituye los ingresos brutos derivado de la explotación de alguna actividad o venta de bienes incluidas en esta categoría excepto las exenciones del artículo 17 decreto ley 824 de 1974 impuesto de renta “ingresos no constituye renta”.

El monto a que asciende la suma de los ingresos mencionados, será incluido en los ingresos brutos del año en que ellos sean devengados o, en su defecto, del año en que sean percibidos por el contribuyente, con excepción de las rentas mencionadas en el número 2º del artículo 20 de la ley impuesto de renta, que se incluirán en el ingreso bruto del año en que se perciban.

Los ingresos obtenidos con motivo de contratos de promesa de venta de inmueble se incluirán en los ingresos brutos del año en que se suscriba el contrato de venta correspondiente. En los contratos de construcción el ingreso bruto, representado por el valor de la obra ejecutada, será incluido en el ejercicio en que se formule el cobro respectivo.

Los intereses recibidos por entidades financieras y otras similares.

Ingresos por servicio de conservación, reparación y explotación de una obra de uso público entregada en concesión, se tomara el ingreso total mensual percibido por el concesionario por concepto de la explotación de la concesión, la cantidad que resulte de dividir el costo total de la obra por el número de meses que comprenda la explotación efectiva de la concesión o, alternativamente, a elección del concesionario, por un tercio de este plazo. En el caso del concesionario por cesión, el costo total a dividir en los mismos plazos anteriores, será equivalente al costo de la obra en que él haya incurrido efectivamente más el valor de adquisición de la concesión. Si se prorroga el plazo de la concesión antes del término del período originalmente concedido, se considerará el nuevo plazo para los efectos de determinar el costo señalado precedentemente, por aquella parte del valor de la obra que reste a la fecha de la prórroga. De igual forma, si el concesionario original o el concesionario por cesión asumen la obligación de construir una obra adicional, se sumará el valor de ésta al valor residual de la obra originalmente construida para determinar dicho costo. Para los efectos de lo dispuesto en este inciso, deberán descontarse del costo los eventuales subsidios estatales y actualizarse de conformidad al artículo 41, número 7.

Los ingresos brutos de una persona natural o jurídica que explote bienes o desarrolle actividades que afectan el impuesto de primera categoría, en virtud del numeral 1, 3,4, y 5, será determinada deduciendo de los ingresos brutos el costo directo de los bienes y servicio que se requieran para la obtención de dichas rentas. Cuando se trate de mercancías compradas en el país el costo se determinara con la factura de compra más el valor de los fletes y seguro hasta que la mercancía llegue a la bodega, y si se trata de mercancía importada, se considerara como costo directo el valor del CIF, los derechos de internación, los gastos de desaduana miento y optativamente el valor del flete, respecto a los bienes producidos el valor de los gastos anteriormente mencionados respecto a los materiales y más la mano de obra.

En los casos en que no pueda establecerse claramente estas deducciones, la Dirección Regional podrá autorizar a los contribuyentes que dichos costos directos se rebajen conjuntamente con los gastos necesarios para producir la renta, a que se refiere el artículo siguiente.

La renta líquida se determinara de los ingresos brutos restar los costos y gastos dentro del ejercicio comercial siempre que los gastos se justifiquen de forma fehaciente.

LAS EXENCIONES

Están exentas del impuesto en esta categoría las siguientes rentas.

Los dividendos pagados por sociedades anónimas o en comandita por acciones, respecto de sus accionistas, con excepción de las rentas referidas en la letra c) del N° 2 del artículo 20 del decreto ley 824 1974.

Las rentas que se encuentran exentas expresamente en virtud de ley especiales.

Las rentas de los bienes raíces no agrícolas solo respecto a los propietarios usufructuarios y no sea una sociedad anónima.

Los intereses o rentas que provengan de:

Los bonos, pagarés y otros títulos de créditos emitidos por cuenta o con garantía del Estado o por las instituciones, empresas y organismos autónomos del Estado.

Los bonos o letras hipotecarios emitidos por las instituciones autorizadas para hacerlo.

Los bonos, debentures, letras, pagarés o cualquier otro título de crédito emitidos por la Caja Central de Ahorros y Préstamos; Asociaciones de Ahorro y Préstamos; empresas bancarias de cualquier naturaleza; sociedades financieras; institutos de financiamiento cooperativo y las cooperativas de ahorro y crédito.

Los bonos o debentures emitidos por sociedades anónimas.

Las cuotas de ahorro emitidas por cooperativas y los aportes de capital en cooperativas.

Los depósitos en cuentas de ahorro para la vivienda.

Los depósitos a plazo en moneda nacional o extranjera y los depósitos de cualquiera naturaleza efectuados en alguna de las instituciones mencionadas en la letra c) de este número.

Los efectos de comercio emitidos por terceros e intermediados por alguna de las instituciones financieras fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras o por intermediarios fiscalizados por la Superintendencia de Compañías de Seguros, Sociedades Anónimas y Bolsas de Comercio.

También estarán exentas del impuesto de esta categoría las rentas.

- El Fisco, las instituciones fiscales y semifiscales, las instituciones fiscales y semifiscales de administración autónoma, las instituciones y organismos autónomos del Estado y las Municipalidades.
- Las instituciones exentas por leyes especiales.
- Las instituciones de ahorro y previsión social que determine el Presidente de la República. La Asociación de Boy Scouts de Chile y las instituciones de Socorros Mutuos afiliados a la Confederación Mutualista de Chile.

- Las instituciones de beneficencia que determine el Presidente de la República. Sólo podrán impetrar este beneficio aquellas instituciones que no persigan fines de lucro y que de acuerdo a sus estatutos tengan por objeto principal proporcionar ayuda material o de otra índole a personas de escasos recursos económicos.
- Los comerciantes ambulantes, siempre que no desarrollen otra actividad gravada en esta categoría.

IMPUESTO ÚNICO DE SEGUNDA CATEGORÍA (ARTÍCULO 42 N°1 Y ARTÍCULO 43 N°1 LEY DE LA RENTA)

El Impuesto Único de Segunda Categoría grava las rentas del trabajo dependiente, como ser sueldos, pensiones y rentas accesorias o complementarias a las anteriores. Es un tributo que se aplica con una escala de tasas progresivas, declarándose y pagándose mensualmente sobre las rentas percibidas provenientes de una actividad laboral ejercida en forma dependiente, y a partir de un monto que exceda, a contar del 1 de enero del 2002, de 13,5 UTM.

El citado tributo debe ser retenido y enterado en arcas fiscales por el respectivo empleador, habilitado o pagador de la renta.

En el caso que un trabajador tenga más de un empleador, para los efectos de mantener la progresividad del impuesto, deben sumarse todas las rentas obtenidas e incluirlas en el tramo de tasas de impuesto que corresponda, y proceder a reliquidar anualmente dicho tributo en el mes de abril del año siguiente.

Si además se perciben otras rentas distintas a las señaladas, se deben consolidar tales ingresos en forma anual y pagar el Impuesto Global Complementario. En este caso, el Impuesto Único de Segunda Categoría

retenido y pagado mensualmente sobre los sueldos, pensiones y demás rentas accesorias o complementarias, se da de crédito en contra del impuesto Global Complementario.

Cuando se efectúan depósitos en cuenta de ahorro voluntario a que destine al mejoramiento de la pensión para efectos de aplicar el impuesto establecido en el artículo 43 impuesto de renta, se disminuye la base de retención de acuerdo con el porcentaje que corresponda el monto aportado.

Los conductores de taxi que no sean dueños de los vehículos tendrá una tasa de tributación del 3.5%, sobre el monto de dos unidades tributarias mensuales, que no serán pagadas mensualmente, y el dueño del vehículo tendrá la obligación de consignar al estado.

Las personas que ejercen profesiones liberales, que sean personas naturales que cuyos ingresos sean únicamente de ejercer su trabajo y actuación personal.

Los contribuyentes de esta categoría que realicen pagos voluntarios a fondo de pensiones, ahorro podrán acogerse al régimen especial que mencionaremos a continuación.

Podrá rebajar de la base imponible del impuesto único de segunda categoría hasta 50 unidades fomento.

Las administradoras de fondo de pensiones deberán calcular un impuesto del 15% cuando se hagan retiro del fondo, y esto se considerara como abono al impuesto único determinado.

- Las rentas de esta categoría quedaran gravadas de la siguiente manera:

Las rentas que no excedan de 13,5 unidades tributarias mensuales, estarán exentas de este impuesto;

Sobre la parte que exceda de 13,5 y no sobrepase las 30 unidades tributarias mensuales, 4%;

Sobre la parte que exceda de 30 y no sobrepase las 50 unidades tributarias mensuales, 8%;

Sobre la parte que exceda de 50 y no sobrepase las 70 unidades tributarias mensuales, 13,5%;

Sobre la parte que exceda de 70 y no sobrepase las 90 unidades tributarias mensuales, 23%;

Sobre la parte que exceda de 90 y no sobrepase las 120 unidades tributarias mensuales, 30,4%;

Sobre la parte que exceda de 120 y no sobrepase las 150 unidades tributarias mensuales, 35,5%; y,

Sobre la parte que exceda de 150 unidades tributarias mensuales, 40%

IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO

El Impuesto Global Complementario es un impuesto personal, global, progresivo y complementario que se determina y paga una vez al año por las personas naturales con domicilio o residencia en Chile sobre las rentas imponibles determinadas conforme a las normas de la primera y segunda categoría. Afecta a los contribuyentes cuya renta neta global exceda, a contar del 1 de enero del 2002, de 13,5 UTA. Su tasa aumenta progresivamente a medida que la base imponible aumenta. Se aplica, cobra y paga anualmente.

Las tasas del Impuesto Único de Segunda Categoría y del Impuesto Global Complementario son equivalentes para iguales niveles de ingreso y se aplican sobre una escala progresiva que tiene actualmente ocho tramos. En el primer caso, se aplica en forma mensual y en el segundo, en forma anual.

Su tasa marginal máxima fue del 45% hasta el año 2001, la cual disminuyó a 43% a contar del 1 de enero del 2002, para llegar al 40% a contar del año 2003. Sin embargo, la ley contempla algunos mecanismos que incentivan el ahorro de las personas y al hacer uso de ellos les permite disminuir el monto del impuesto que deben pagar.

Las escalas de tasas actualmente vigentes del Impuesto Único de Segunda Categoría y Global Complementario, son las siguientes:

Escala de tasas del Impuesto Global Complementario

VIGENCIA (1)	No. DE TRAMOS (2)	RENTA IMPONIBLE ANUAL DESDE HASTA (3)	FACTOR (4)	CANTIDAD A REBAJAR (SIN CRÉDITO DEL 10% DE 1 UTA, DEROGADO) (5)
RIGE DESDE	1	0,0 UTA a 13,5 UTA	Exento	.-
EL AÑO	2	13,5 " a 30 "	0,05	0,675 UTA
TRIBUTARIO	3	30 " a 50 "	0,10	2,175 "
2004	4	50 " a 70 "	0,15	4,675 "
HASTA	5	70 " a 90 "	0,25	11,675 "
EL AÑO	6	90 " a 120 "	0,32	17,975 "
2013	7	120 " a 150 "	0,37	23,975 "
	8	150 " y MAS	0,40	28,475 "

NOTA: Para convertir la tabla a pesos (\$) basta con multiplicar los valores anotados en las columnas (3) y (5) por valor de la UTA del mes respectivo.

VIGENCIA (1)	No. DE TRAMOS (2)	RENTA IMPONIBLE ANUAL DESDE HASTA (3)	FACTOR (4)	CANTIDAD A REBAJAR (SIN CRÉDITO DEL 10% DE 1 UTA, DEROGADO) (5)
RIGE DESDE	1	0,0 UTA a 13,5 UTA	Exento	-.-
EL AÑO	2	13,5 " a 30 "	4%	0,54 UTA
TRIBUTARIO	3	30 " a 50 "	8%	1,74 "
2014	4	50 " a 70 "	13,5 %	4,49 "
	5	70 " a 90 "	23%	11,14 "
	6	90 " a 120 "	30,4%	17,80 "
	7	120 " a 150 "	35,5%	23,92 "
	8	150 " y MAS	40%	30,67 "
NOTA: Para convertir la tabla a pesos (\$) basta con multiplicar los valores anotados en las columnas (3) y (5) por valor de la UTA del mes respectivo.				

SUS PRINCIPALES CARACTERISTICAS SON:

- a) Es un impuesto directo, que grava una manifestación inmediata de la capacidad tributaria del contribuyente, que no es posible trasladar, como es la característica de los impuestos indirectos.
- b) Es un impuesto de tasa progresiva, esto es, se aplica por tramos de renta, donde a mayor renta, mayor es la tasa aplicada, a fin de cumplir

con la justicia tributaria. Se expresa en un porcentaje sobre la base imponible.

- c) Constituye un impuesto personal, que toma en consideración ciertas circunstancias personales del contribuyente, por ejemplo, su carácter de residente.
- d) Debe ser declarado y pagado anualmente con fechas establecidas por la república de Chile.
- e) Es un impuesto global, o sea, abarca todas las rentas del contribuyente; las de primera categoría y las de segunda categoría dependientes para efectos de la progresión, y las de segunda categoría totalmente independiente, sin derecho a rebaja alguna. Se incluyen asimismo los dividendos de las sociedades anónimas, rentas de capitales mobiliarios, utilidades de sociedades, etc. Incluso grava las rentas de fuentes extranjeras en virtud del Art. 3º de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
- f) Es complementario, porque complementa al impuesto de categoría, que sirven de crédito en la determinación final de este impuesto, como se verá más adelante.
- g) Grava a toda persona natural con domicilio o residencia en Chile, por lo que excluye a personas jurídicas y sociedades. Si la persona no reside ni tiene domicilio en Chile, pero obtiene rentas, estará gravada por el Impuesto Adicional. Por su parte, el extranjero que constituye domicilio o residencia en el país, los 3 primeros años contados desde su ingreso a Chile estará afecto a los impuestos que gravan las rentas provenientes de fuente chilena.
- h) El contribuyente se ve obligado a el pago del impuesto global complementario una vez que percibe rentas; en caso contrario, el impuesto no se “gatilla”.

Elementos del Impuesto Global Complementario

Al analizar cada impuesto, es necesario identificar siempre 4 elementos básicos de ellos:

- 1) Sujeto o contribuyente.
- 2) El hecho gravado.
- 3) LA Base imponible y su determinación.
- 4) La tasa.

EL SUJETO DEL IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO

Por regla general, de acuerdo a lo estipulado en el Art. 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el sujeto del impuesto global complementario es toda persona natural residente, o que tenga domicilio o residencia en el país.

Las persona casadas bajo el régimen de participación en los gananciales o separación de bienes declararan su renta por independientemente.

De esta regla, podemos identificar los tres factores o elementos básicos que determinan al contribuyente gravado con el impuesto global complementario:

- a) Territorio: El contribuyente debe encontrarse en el territorio jurisdiccional chileno y recibir rentas de fuente chilena o extranjera.
- b) Domicilio y residencia: Como domicilio, entendemos de acuerdo al Art. 59 del Código Civil, a modo general, que consiste en la residencia, acompañada, real o presuntamente, del ánimo de permanecer en ella. Ahora bien, entendemos por residencia, la seña que el Código tributario nos entrega en el Art. 8º Nº 8, que entiende para ese código y para las demás leyes tributarias, por residente a “toda persona natural que permanezca en Chila más de seis meses en un año calendario, o más

de seis meses en total dentro de dos años tributarios consecutivos”. Por su parte, de lo anterior se desprende que se entenderá “domiciliado” en Chile para los efectos tributarios a aquella persona que tenga 6 o más meses de residencia en el país.

- c) Nacionalidad: En cuanto a la nacionalidad del contribuyente, se debe tener presente que toda persona, chilena o extranjera, con su domicilio o residencia en el país pagaran siempre sus rentas en Chile, independiente del origen de ellas. En cambio el extranjero, de acuerdo a lo estipulado en el Art. 3º inc. 2º de la Ley sobre Impuesto a la Renta, durante los 3 primeros años que constituya su residencia o domicilio en Chile, se verá afecto a impuesto solo sobre las fuentes chilenas de renta.

Excepcionalmente, el propio Art. 42 señala a los siguientes sujetos del impuesto:

- a) Comunidades hereditarias (Art. 5º Ley de Rentas): cada comunero tributa en su global complementario, incluyendo la renta de su cuota hereditaria. Si la cuota no se hubiera determinado, la comunidad seguirá tributando como si el causante existiera hasta 3 años luego de que la sucesión se hubiere abierto. Luego de este plazo, cada comunero deberá tributar según su cuota de acuerdo a la proporción establecida para la tributación conforme a lo prescribe la Ley de Impuesto a la Herencia y Donaciones.
- b) Los administradores y tenedores de bienes ajenos afectos a impuesto (Art. 7º Ley de Rentas), los cuales pueden consistir en:
 - a. Depósitos de confianza en beneficio de criaturas que están por nacer o cuyos derechos son eventuales.
 - b. Depósitos hechos en conformidad a un testamento u otra causa, por ejemplo, asignaciones modales o condicionales.

Asignaciones modales o condicionales.

- c. Bienes que tenga una persona a cualquier título fiduciario y mientras no se acredite quienes son los verdaderos beneficiarios de las rentas respectivas.

- c). Funcionarios del sector público que presente servicio para el Estado de Chile en el extranjero (Art. 8º Ley de Rentas); se entenderá que estas personas tienen domicilio o siguen residiendo en Chile.

HECHO GRAVADO DEL IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO

Este impuesto grava todas las rentas obtenidas por una persona, cualquiera que sean su origen o denominación. Se exceptúan ciertos ingresos no afectos al global complementario de forma expresa, a saber:

- a) Los ingresos no constitutivos de renta, los cuales se encuentran individualizados en el Art. 17 la Ley sobre Impuesto a la Renta.

- b) Rentas exentas del global complementario, como las rentas exentas simples o sin progresión que no se consideran al determinar el base imponible, y las rentas exentas con progresión, que se incluyen efectivamente para determinar la base imponible para aplicar la tasa progresiva, pero se otorga un crédito al contribuyente como compensación.

- c) Rentas que se gravan con impuesto de categoría, en carácter de impuesto único a la renta, por ejemplo, el impuesto sobre el valor obtenido sobre la enajenación o cesión de acciones, de acuerdo a ciertas condiciones, se afecta con un impuesto único del 15% (Art. 17 Nª 8, letra a), Ley de Impuesto a la Renta).

BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO Y SU DETERMINACION.

Para la determinación de la base imponible del global complementario, se debe cumplir con 3 etapas, que se encuentran descritas en los Art. 54 y 55 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, los cuales son:

- 1) Determinación de la renta bruta global: Se deben sumar la totalidad de los ingresos del contribuyente afectos a global complementario, incluso las rentas exentas, sin embargo, no entran en los ingresos constitutivos de rentas, como se verá más adelante. De acuerdo al Art. 54 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, la renta bruta global comprende:
 - a. Las cantidades percibidas o retiradas por el contribuyente que correspondan a rentas imponibles determinadas de acuerdo a las normas de 1º y 2º categoría.
 - b. Las cantidades que señala el Art. 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, esto es, todas aquellas partidas que corresponden a retiros de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, las cuales, se consideran como un retiro de utilidades afecto ha impuesto.
 - c. Las cantidades retiradas de acuerdo al Art. 14 bis y las cantidades determinadas de acuerdo al Art. 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, esto es, respecto a los contribuyentes obligados a declarar renta efectiva según contabilidad completa por rentas del Art. 20 de la misma ley cuando los ingresos han superado un promedio anual de 5.000 UTM, y respecto a los mismos contribuyentes, pero que se han acogido al régimen simplificado de tributación, respectivamente.
 - d. Las cantidades distribuidas a cualquier título por las sociedades anónimas y en comandita por acciones constituidas en Chile.

- e. Los ingresos, beneficios, utilidades o participaciones que les corresponda a los socios de sociedades de personas que determinen su renta imponible según las normas del Título II de la Ley sobre Impuesto a la Renta (sobre los impuestos de categoría o cedulares), de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, esto es, hasta concurrencia del FUT (fondo de utilidades tributables). Esto, siempre que no correspondan a rentas no gravadas de acuerdo al Art. 17 de la misma ley.
- f. Las rentas o cantidades percibidas de empresas o sociedades constituidas en el extranjero, las rentas presuntas determinadas según las normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta (Ej. Art. 20 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, referido a los bienes raíces agrícolas), las rentas establecidas por medios supletorios (Ejemplo: Art. 35 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, cuando la renta líquida no pueda determinarse clara y fehacientemente, por falta de antecedentes u otras circunstancias, se presume una renta mínima del 10% del capital invertido efectivamente en la empresa), las rentas determinadas de acuerdo a los Art. 70 y 71 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, esto es, a) la presunción de que toda persona disfruta de una renta equivalente al menos a sus gastos de vida y de quienes viven a sus expensas; en estos casos, si el contribuyente no probare el origen de sus fondos, se presume que corresponden a utilidades afectas al Impuesto de 1º categoría, según el N° 3 del Art. 20 (Rentas de industria, comercio, minería, etc.), o al N° 2 del Art. 42 sobre la 2º categoría, atendiendo a la actividad principal del contribuyente, y b) En caso de que el contribuyente reclamare que sus ingresos o inversiones provienen de rentas exentas de impuesto o sujeta a impuestos sustitutos, o rentas efectivas superiores a las presumidas de derecho, caso en que deberá acreditarlo mediante contabilidad fidedigna; si no logra probarlo, el Director Regional fijará el monto

liquido de dichas rentas, considerando la rentabilidad de las actividades a las que se atribuyen las rentas o los demás antecedentes con que cuente el Servicio.

- g. Las rentas de provenientes de capitales mobiliarios del Art. 20 n° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, esto es, intereses, pensiones, o cualquier otro producto derivado del dominio, posesión o tenencia a título precario de cualquiera clase de estos capitales, como los bonos, debentures, créditos resultantes de bolsa de comercio, depósitos en dinero a la vista o a plazo, dividendos y beneficios similares derivados del dominio de estos títulos, cauciones de dinero, etc. (Según el Art. 41 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el capital originalmente adeudado en moneda del mismo valor adquisitivo se determinara reajustando la suma original o adeudada de acuerdo a la variación de la UF durante el plazo de la operación).
- h. Las rentas exentas de impuesto de categoría o sujetas a impuestos sustitutivos, que se encuentran afectas al impuesto global complementario.
- i. Las rentas totalmente exentas de global complementario, las rentas parcialmente exentas de este tributo, en la parte que lo estén, las rentas sujetas a impuestos sustitutivos especiales y las rentas referidas en el N° 1 del Art. 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

2) Determinación de la renta neta global, la cual se obtiene deduciendo de la renta bruta global las siguientes cantidades:

- a. El impuesto de 1º categoría pagado, de los comprendidos en la renta bruta global.
- b. El impuesto territorial efectivamente pagado en el año calendario o comercial que corresponde al declarado en la Renta Bruta Global. Se incluyen los montos pagados por impuesto territorial de bienes raíces destinados a los giros de los numerales 3 (industria, comercio,

minerías, explotación de productos del mar, etc.), 4 (corredores, comisionistas, martilleros, agentes de aduana, etc.) y 5 (todas las rentas cualquiera fuera su origen) del Art. 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y al nº 2 del Art. 42 de la misma Ley (actividades profesionales u ocupaciones en arte, ciencia, oficio o técnica).

c. Cotizaciones previsionales del DL 3500 de 1980, que sean de cargo del contribuyente empresario individual, socio de sociedades de personas o socio gestor en sociedades en comandita por acciones, que retire estos montos de empresas comprendidas en el Art. 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, esto es, contribuyentes de 1º categoría.

3) Determinación de la base imponible: determinada la renta neta global, se encuentra determinada la base imponible, y luego se le aplica la escala progresiva del global complementario del Art. 52 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

TASA DEL IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO Y CÁLCULO

Como se ha dicho anteriormente, es una tasa proporcional y progresiva, que está establecida en el Art. 52 de la Ley de Impuesto a la Renta. Tiene 8 tramos desde el tramo exento hasta llegar al más alto del 40%, los cuales se dividen de la siguiente forma:

a) TRAMO 1: Hasta 13,5 UTA, exentas de impuesto.

b) TRAMO 2: De 13,5 a 30 UTA, 5%.

c) TRAMO 3: De 30 a 50 UTA, 10%.

d) TRAMO 4: De 50 a 70 UTA, 15%.

e) TRAMO 5: De 70 a 90 UTA, 25%.

f) TRAMO 6: De 90 a 120 UTA, 32%.

g) TRAMO 7: De 120 a 150 UTA, 37%.

h) TRAMO 8: De 150 UTA en adelante, 40%.

Según la doctrina, los impuestos de tasa progresiva, como el global complementario, pueden ser de dos tipos:

- a) Progresividad simple: Es más rudimentaria y genera el pago de un impuesto superior. En este caso, si una persona tiene un ingreso global de 100 UTA, en el 6º tramo, por lo tanto, se le aplicará una tasa de 32% sobre aquel ingreso, el cual deberá entrar en arcas fiscales.
- b) Progresividad por tramo: Es una situación tributaria más moderna que genera el pago de un impuesto inferior. Es el sistema que consagra la Ley de Impuesto a la Renta y en virtud del cual cada porcentaje se aplica sobre aquella parte de la renta que queda comprendida en el respectivo tramo. Se hace una especie de liquidación por tramo hasta completar la renta.

Créditos contra el impuesto global complementario.

Determinado el impuesto, se aplican los créditos sobre el global complementario, que son ciertas cantidades señaladas expresamente en los Art. 56 y 57 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, los cuales son:

- 1) Art. 56 N° 2: La cantidad que resulte de aplicar las normas del Art. 54 n° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, esto es, aplicar el crédito que da lo

pagado como impuesto único a la renta retenido a los trabajadores de acuerdo al Art. 42 N° 1 de la Ley de Impuesto a la Renta, sobre el impuesto de 2º categoría, debidamente reajustado conforme al IPC.

2) Art 56 N° 3: La cantidad que resulte de aplicar a las rentas o cantidades que se encuentren incluidas en la renta bruta global, la misma tasa del impuesto de 1º categoría con la que se gravaron.

3) Art 57 bis: Las cantidades resultantes del cálculo de aquellos beneficiarios que se acogieron a efectuar inversiones que de acuerdo a la ley generan un crédito en el global complementario, para lo cual, al realizar una inversión determinada, el contribuyente debe comunicar a la sociedad receptora la intención de que su inversión sea acogida por el artículo en comento, momento en que la sociedad receptora dejara constancia de esta circunstancia en el mismo documento que da cuenta de la inversión.

a. Las inversiones pueden ser realizadas en documentos determinados: Certificados de depósitos a plazo, cuentas de ahorro bancarias, cuotas de fondos mutuos, cuentas de ahorro individuales voluntarias o asociadas a un seguro de vida.

b. Todos los documentos deben tener un plazo fijo de a lo menos un año.

c. Las instituciones receptoras pueden ser los bancos, las instituciones financieras sometidas a fiscalización de la SBIF, compañías de seguros de vida, fondos mutuos, fondos de inversión.

d. El crédito se genera conforme al saldo de ahorro neto anual, el cual se obtiene tomando todas las inversiones y depósitos efectuados, rebajándolo todos los giros y retiros. A este saldo neto anual, se le aplica un 15% y la suma resultante es la rebaja que se hace en el global complementario, lo cual recibe el nombre de crédito.

e. Si el saldo anual neto fuere negativo, el contribuyente debe pagar como impuesto global complementario un 15% de ese ahorro negativo, Esto se denomina débito.

IMPUESTO ADICIONAL

El impuesto se aplica a rentas de fuentes chilenas obtenidas por personas naturales o jurídicas que no tienen domicilio ni residencia en Chile, cuando la renta queda a la persona residente en el extranjero, dependiendo del tipo de renta puede quedar como impuesto de retención o impuesto a declarar anual.

La tasa general del impuesto Adicional es de 35%, aplicándose tasas menores para algunos tipos de rentas, que cumplan además, los requisitos especiales indicados para cada una de ellas en la normativa vigente.

Los dividendos, retiros y/o remesas de utilidades de sociedades anónimas, sociedades de personas o de establecimientos permanentes de empresas extranjeras se gravan con la tasa general del impuesto Adicional del 35%.

En términos generales, para calcular el impuesto Adicional, a la distribución de utilidades se agrega una cantidad equivalente al Impuesto de Primera Categoría pagado por las utilidades tributables, luego la tasa del impuesto Adicional se aplica sobre esta base imponible incrementada. Al impuesto resultante se le rebaja como crédito el impuesto de Primera Categoría que fue agregado al calcular la base del impuesto Adicional. El cálculo en el caso de una distribución, con la tasa del impuesto vigente, al año 2010, es el siguiente:

Utilidades Tributables en Chile	1.000
Impuesto de Primera Categoría (17%)*	(170)
Distribución de Utilidades	830
Dividendos recibidos por no residentes	830
Más: Impto. de Primera Categoría	170
Base Imponible del Impuesto Adicional	1.000
Tasa Impuesto Adicional (35%)	350
Crédito por Impuesto de Primera Categoría	(170)
Impuesto a pagar por la distribución	180

* Las tasas del Impuesto de Primera Categoría, tienen el siguiente comportamiento:

Impuesto/Años	2004 al 2010	2011	2012 y siguientes
Impuesto 1° Categoría	17%	20%	20%

El impuesto Adicional normalmente es pagado a través de un mecanismo de retención. Estos impuestos deben ser retenidos y enterados en arcas fiscales por el pagador de la renta. Tasas del Impuesto Adicional cuando además se cumplan los requisitos establecidos en la ley.

Concepto	Tasa %
Dividendos	
Dividendos distribuidos por sociedades anónimas, sociedades por acciones y sociedades en comandita por acciones constituidas en Chile	35
Acciones o derechos	
Rentas derivadas de la enajenación de acciones o derechos sociales	35
Enajenaciones con activos subyacentes	

Enajenación que efectúen contribuyentes no residentes ni domiciliados en el país, que provengan de la enajenación de derechos sociales, acciones, bonos o cuotas radicadas en el extranjero cuyo valor provenga de activos subyacentes en el país (cumpliendo requisitos legales).	35
Marcas, patentes	
Cantidades pagadas por el uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas, y otras prestaciones similares	30
Patentes de invención	
Cantidades pagadas por el uso, goce o explotación de patentes de invención, de modelos de utilidad, de dibujos y diseños industriales, de esquemas de trazado o topografías de circuitos integrados, y de nuevas variedades vegetales	15
Programas computacionales	
Cantidades pagadas por el uso, goce o explotación programas computacionales, entendiéndose por tales el conjunto de instrucciones para ser usados directa o indirectamente en un computador o procesador, a fin de efectuar u obtener un determinado proceso o resultado, contenidos en cassette, diskette, disco, cinta magnética u otro soporte material o medio (*)	15
Cine y televisión	
Pagos al exterior a productores o distribuidores extranjeros por materiales para ser exhibidos a través de proyecciones de cine y televisión	20
Derechos de edición	
Cantidades pagadas por el uso de derechos de edición o de autor de libros	15
Intereses	

Tasa general	35
En el caso de intereses pagados a bancos o instituciones financieras extranjeras que cumplan los requisitos contemplados en la ley	4
Servicios prestados en el extranjero	
Remuneraciones por servicios prestados en el extranjero. (Se contemplan algunas exenciones definidas expresamente por la ley)	35
Trabajo de ingeniería o técnicos	
Cantidades pagadas por trabajos de ingeniería o técnicos y por aquellos servicios profesionales o técnicos que una persona o entidad concedora de una ciencia o técnica presta a través de un consejo, informe o plano, prestados en Chile o en el extranjero	15
Primas de seguro contratadas con compañías no establecidas en Chile, tasa de 22% para los seguros y 2% para los reaseguros	22 - 2
Fletes marítimos desde o hacia puertos chilenos efectuados por empresas extranjeras.	5
Arrendamiento, subarrendamiento, fletamento de naves extranjeras	20
Arrendamiento de bienes de capital. Se presume una tasa de 5% por cada cuota.	35
Actividades científicas, culturales o deportivas	
Remuneraciones provenientes exclusivamente del trabajo o habilidad de personas naturales extranjeras que hubieren desarrollado en Chile actividades científicas, culturales o deportivas	20
(*) Exención del impuesto adicional en el caso de pagos efectuados al exterior por licencias de uso de software estándar (Ley N°20.630 del 27/09/2012).	

Impuestos en Chile

- Impuesto a las ventas
- Impuesto especiales a las ventas de ciertos productos
- Impuesto a las bebidas alcohólicas, alcohólicas y productos similares
- Impuesto a productos suntuarios o de lujo
 - Impuestos específicos

Impuesto al tabaco

- Impuesto a los combustibles
 - Otros
- Impuesto de timbre y estampilla
- Impuesto a las herencias y asignaciones y donaciones
- Impuestos territoriales
- Impuestos municipales
- Impuesto al comercio exterior
- Impuesto a los casinos y juegos

6.7 Entrevista realizada al experto Jaime Monclou Pedraza (Chile)

A la pregunta ¿Qué opina usted sobre el impuesto de renta en Colombia? El Doctor Monclou respondió:

Abril 19 de 2013.

El manejo impuesto de renta en Chile goza de muy buen concepto en el mundo tributario, curiosamente sus gobernante no manejan tantos escándalos y niveles de corrupción, es un País con muy buena reputación, existe una muy baja informalidad y además existe de parte de sus ciudadanos un muy buen y ejemplar nivel de cultura tributaria, en donde

creería yo que no podría ser comparable con el impuesto de renta colombiano por varias razones que no son objeto del análisis de esta columna.

A pesar de lo comentado anteriormente al igual que en Colombia y muchas otras jurisdicciones en el mundo , en Chile manejan como sujetos pasivos tanto a las personas naturales como a las personas jurídicas bajo el esquema de renta mundial , sin embargo tiene una característica fundamental en su determinación y recaudo para las sociedades, que lo hacen especial a diferencia de la de muchos países de América Latina y los de otros continentes , que consiste principalmente en manejar dos categorías y momentos diferentes para recaudar el impuesto a la renta.

El Impuesto de Primera Categoría grava las rentas provenientes del capital, entre otras, por las empresas comerciales, industriales, mineras, servicios, etc. , mientras que el Impuesto Único de Segunda Categoría grava las rentas del trabajo dependiente, como sueldos, pensiones y rentas accesorias o complementarias a las anteriores. Este es un tributo que se aplica con una escala de tasas progresivas, declarándose y pagándose mensualmente sobre las rentas percibidas provenientes de una actividad laboral ejercida en forma dependiente.

Esta doble categoría puede resumirse en que existe una Primera Categoría o momento en donde la sociedad tendrá una tarifa del 17 % de las rentas gravadas, la cual liquida en su declaración de renta, después se generaría una Segunda Categoría para los socios, vía distribución de utilidades o dividendos, equivalente al 18 % recaudada por el mecanismo de retención en la fuente.

No obstante lo anterior y con base en la Ley para la Reconstrucción de Chile (Ley 20.455 de 2010) se incrementa transitoriamente la tasa del impuesto de

Primera Categoría y de acuerdo con dicho aumento transitorio, se eleva la referida tasa de 17% a 20% para las rentas que se perciban o devenguen durante el año calendario 2011 (año tributario 2012); y a 18,5% para las rentas que se perciban o devenguen durante el año calendario 2012 (año tributario 2013).

Existe una normatividad que controla e incentiva la reinversión o retención de las utilidades en Chile de las personas jurídicas, el cual se ejerce por medio del Impuesto Adicional que afecta a las personas naturales o jurídicas que no tienen residencia ni domicilio en Chile y se aplica con una tasa general de 35% y opera en general sobre la base de retiros y distribuciones o remesas de rentas al exterior, que obviamente sean de fuente chilena, el cual se cancela en el año en que las rentas se retiran o distribuyen por la empresa y se envían o remesan al exterior, aclarando eso sí que los contribuyentes sujetos a este impuesto tienen derecho a un crédito equivalente al Impuesto de Primera Categoría pagado por las empresas, ya explicado, sobre las rentas que retiran o distribuyen.

En Chile se maneja también para las personas naturales el impuesto de Segunda Categoría sobre las rentas como en el caso de los asalariados y pensionados por medio de una tabla sencilla y clara de tributación progresiva, la cual es presentada tanto de manera mensual, así como quincenal, semanal y diaria.

Existe también el denominado Impuesto Global Complementario que es un impuesto personal, global, progresivo y complementario que se determina y paga una vez al año por las personas naturales con domicilio o residencia en Chile sobre las rentas imponibles determinadas conforme a las normas de la Primera y Segunda categoría, el cual afecta a los contribuyentes cuya renta neta global exceda de ciertos montos, para lo cual su tasa aumenta

progresivamente a medida que la base imponible aumenta y se aplica anualmente.

Quisiera precisar que en Chile las personas naturales y jurídicas obligadas a declarar renta , lo hacen por medio de un único formato denominado “Formulario No. 22”, en donde existen anualmente tres opciones para cumplir con esta obligación formal , la primera sería utilizar la propuesta que la Autoridad Tributaria le brinda por medio de su sistema de información (SII), la segunda que sería la declaración que directamente hace o elabora el contribuyente obligado , y la tercera mediante un software comercial que ofrece el mercado.

Por ultimo quisiera terminar esta columna, más que una reflexión o crítica, con dos interrogantes que serían los siguientes: ¿Por qué no hemos adaptado el sistema chileno?, ¿Somos tan diferentes a los chilenos?, pero creo que no será muy difícil encontrar las repuestas.

7. ANALISIS

A continuación se condensa en un cuadro los principales aspectos encontrados en la investigación que permiten realizar el análisis de la estructura tributaria en la muestra (Colombia, Venezuela y Chile).

CONCEPTO	COLOMBIA	VENEZUELA	CHILE	DIFERENCIAS	SIMILITUDES
<p>COYUNTURA</p> <p>ECONÓMICA</p>	<p>Su actual presidente Juan Manuel Santos en su primera etapa de gobierno ha podido promover una serie de leyes en materia fiscal y social como es la reforma tributaria 1607 de 2012, y actualmente se están discutiendo en el congreso de la republica la aprobación de las reforma a la salud y pensión. El año pasado el país sufrió uno de los más grandes golpes a su soberanía, tras el fallo de la corte internacional de justicia donde delimito el área marítima entre Nicaragua y Colombia otorgando a Nicaragua un área marítima muy extensa alrededor de san Andrés y providencia, actualmente el gobierno colombiano ha buscado los mecanismo para poder tener algún recurso jurídico que favorezca más al país. En el actual gobierno ha tenido negociaciones con el grupo guerrillero de la FARC-EP pero hasta el momento sin ningún resultado positivo, el gobierno nacional ha dado plazo hasta el mes</p>	<p>Venezuela tiene las reservas de petróleo más grandes de Latinoamérica y del mundo, precisamente estos recursos le dan a Venezuela un gran oportunidad para el desarrollo social y económico.</p> <p>Estos recursos fueron aprovechados por ex presidente Hugo Chávez es su política social, donde se aumentó el gasto público para su llamada misión, que era construcción de vivienda para los más pobres y la expropiación de empresas.</p> <p>El desarrollo de Venezuela tiene retos muy grandes ya que su economía está muy expuesta a la fluctuación de precios internacionales del petróleo y esto en consecuencia de que el 95% de sus exportaciones es de esta recurso y genera más del 50 de ingresos fiscales.</p> <p>A pesar de los altos precio del petróleo</p>	<p>Chile es una de las economías de América Latina que ha crecido más rápidamente. Durante los últimos 20 años registró una tasa promedio de crecimiento anual del 3,5% y el ingreso per cápita casi se duplicó en valores reales.</p> <p>En este periodo, el país estableció un compromiso para avanzar con reformas económicas, inversiones sociales proactivas, una gestión pública transparente y un gobierno estable basado en una gobernabilidad consensuada. Además, el país consolidó su estabilidad macroeconómica mediante la adopción de un régimen de tipo de cambio flotante, la fijación de metas estrictas en materia de inflación, y una política fiscal disciplinada.</p> <p>A esto se suma un sistema financiero amplio y bien diversificado, en comparación con los países de la región, y un sólido marco de regulación y supervisión, así como capacidad de recuperación rápida ante las crisis.</p> <p>Esto se evidencio con el terremoto sufrido en el año 2010 que provoco un desaceleración de la economía del país con un retroceso de 3.1% en primer trimestre, pese lo anterior en el mismo año</p>	<p>Sin lugar a dudas la situación económica coyuntural para Venezuela es totalmente diferente a la presentada por Colombia y Chile. Venezuela sufre en estos momentos de una exagerada inflación alcanzando indicadores de hasta un 20% lo que impide que su economía se estabilice en términos de mercado. Al igual la falta de gobernabilidad e institucionalidad afecta la credibilidad de los contribuyentes. Su sistema tributario es muy centralizado en el sentido de premura una exclusividad de las rentas minero energéticas que llevan a sobre costos en otros sectores económicos.</p>	<p>Chile y Colombia por el contrario son más propensos al crecimiento económico. En los últimos veinte años Chile ha sido un ejemplo de expansión a las economías globalizadas, permitiendo la inversión de capital extranjero en grandes proporciones. Los cambios de gobierno afectan indiscutiblemente su gestión pero no dificulta la administración y recaudo de los impuestos, Sus rentas están siendo equiparadas por un régimen favorables a la inversión extranjera, lo que permite que Chile se convierta en un centro internacional de maquila que influya en la atracción de capital y por ende en un crecimiento en el recaudo de impuestos</p>

	<p>de noviembre del presente año para llegar a un acuerdo, dependiendo el resultado de estas negociaciones, dependerá la reelección del actual presidente de Colombia El crecimiento de la economía colombiana ha presentado una disminución del 2.3% según cifras del banco mundial, esto según la caída del precio de materias primas, la interrupción de producción del carbón y la lenta ejecución de la inversión pública</p> <p>El desempleo se ha reducido un poco pero se mantiene muy alto con un 10.8%, el peso colombiano se mantiene estable gracias a la inversión privada y la política monetaria</p> <p>Una de las estrategia que desarrollado el gobierno es (AEP) la alianza estratégica con el país, se estructura en el plan</p>	<p>Venezuela tiene grandes déficit fiscal acompañada de un gran aumento de la deuda publica en un 27% PIB en el 2012, así mismo las reservas del petróleo están muy bajas y apenas representa un 5.5 meses de importación.</p> <p>Uno de los más grandes problema de Venezuela es la inflación está entre las más altas del mundo con 22.8% en febrero 2012 y esto afecta más a los productos de primera necesidad.</p> <p>En la actualidad el presidente de Venezuela Nicolás Maduro asumió el cargo de presidente después de una contienda electoral muy apretada, derrotando al candidato opositor Henrique Capriles.</p> <p>La elección se dio en medio de hechos de total rechazo por parte del derrotado y</p>	<p>tuvo un crecimiento en su economía 6.1% esto debido a la gran inversión que realizo el gobierno en la reconstrucción e inversión.</p> <p>Uno de los retos que afronta el país es hacer frente a la desigualdad, donde Chile ha reducido considerablemente la pobreza e implementado programas para protección de las clases media, en el sistema de salud y educación pero los pobres aún siguen siendo vulnerables a la crisis.</p> <p>El Gobierno de Chile ha emprendido un ambicioso programa de desarrollo, el cual establece las bases para la meta máxima de obtener estatus de país desarrollado de ingresos altos para 2018. Las tres áreas estratégicas que el Gobierno de Chile planea enfatizar durante 2010-2014 son:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Lograr una mayor competitividad que incluye la modernización del Estado • Mejorar la calidad y aumentar la generación de empleos • Promover la inversión. 		
--	---	--	--	--	--

	<p>de desarrollo de colombiano tiene como objeto el apoyo en las metas de desarrollo del gobierno y garantizar la calidad y el paquete de servicios financieros, de conocimiento que contribuyan a las necesidades del país</p> <p>La alianza fue diseñada básicamente para apoyar tres aspectos fundamentales como son:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Expandir las oportunidades de prosperidad social. • Crecimiento sostenible y capacidad de recuperación ante el cambio climático • Crecimiento inclusivo con mayor productividad. 	<p>fueres señalamiento de un posible fraude.</p> <p>Lo que es un hecho que al actual presidente tiene grandes retos como son. Parar la inflación, buscar alternativas de mercado para que no sea un país tan independiente del petróleo y su economía no dependa de dicho producto, mejorar temas como la seguridad y fomentar la inversión extranjera y reducir los índices de desempleo</p>			
--	---	---	--	--	--

IMPUESTO DE RENTA	SUJETOS	<p>Respecto a los sujetos Colombia actualmente diferencia las personas jurídicas de las naturales, adicionalmente no grava en primera instancia a las entidades sin ánimo de lucro, y en general a las organizaciones estatales y la que cumple función social. Pero su empresas de derecho público si son sujetos pasivos del impuesto de renta</p>	<p>Venezuela en el aspecto de sujetos en materia tributaria lo maneja de una manera bastante similar a su par Colombia en el sentido que los separa como persona natural y jurídica con la diferencia es que dentro de estos dos grandes grupos los divide entre personas que no están involucrados con la actividad económica de hidrocarburos con la que si ya que esto amerita para que se tome un tratamiento tributario diferente (tarifas, tax credit etc)</p>	<p>En la Republica de chile los sujetos del impuesto de renta son tanto las personas jurídicas como personas naturales, tenga residencia en el país de chile, salvo algunas disposición que contempla le legislación chilena.</p>	<p>Colombia no posee una clara diferenciación entre el régimen fiscal de las personas físicas y las jurídicas.</p>	<p>En los tres países existe similitud en la clasificación de las personas y la exclusión en la entidades sin fines de lucro</p>
	HECHO GENERADOR	<p>El hecho generador está dado por la percepción del ingreso. Pero existen conjuntamente rentas especulativas como la renta presuntiva.</p>	<p>La ley de renta centra su hecho generador en la generación de riqueza, o en forma más simple en las utilidades que genera el patrimonio</p>	<p>Todo ingreso que perciba una persona residente o domiciliaria en chile ya sea que su origen este en el país o fuera de él.</p>	<p>Colombia posee excepciones en la realización del hecho generador que implican una distorsión</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Poseen el sistema de determinación de renta mundial La realización de sus ingresos está marcada por el registro contable y posee iguales excepciones respecto de venta de bienes inmuebles.

	BASE GRAVABLE	<p>Colombia posee renta mundial, su base gravable esta determinadas por los ingreso menos costos menos deducciones, pero también existen disminuciones de las mismas como las rentas exentas y los ingresos no constitutivos que como se aclararon suman 84 disminuciones de la base. Adicionalmente posee depuraciones especiales como rentas pecuarias, de seguros, de trabajo, ganancias ocasionales, distribución minoristas de combustible que hace que sea complejo entender la particularidad. Ahora bien, respecto a los gastos, existen beneficios especiales por ciencia y tecnología, adicionalmente leasing financiero, y donaciones.</p>	<p>Venezuela también tiene su renta mundial, en la cual toma todos los ingresos ya sean de fuente nacional o extranjera a las cuales le s resta sus debidos costos y deducciones relacionados, esto hace que la legislación venezolana no tenga tantos conceptos para aplicar a diferencia de la colombiana, sus deducciones son aceptadas con tal que sean debidamente soportados y sean propias de la actividad económica. Hay que anotar que en la declaración venezolana se discrimina la fuente de cada concepto (ya sea de fuente nacional o extranjera). Hay que anotar que hay deducciones que apoyan mucho a las personas en sentido de deducciones por cónyuges, por estudios y gastos médicos, además de actividades de</p>	<p>Igual que Colombia y Venezuela se rige bajo el principio de renta mundial donde se toma como base gravable la totalidad de los ingresos percibidos durante el año fiscal, con exención de algunos ingresos que la misma ley chilena considera que no son base para la determinación del impuesto de renta. En Chile la depuración es tomando los ingresos menos los costos menos los gastos, donde el único requisitos para que sean aceptados por la administración tributaria SIIC es que sean debidamente soportados, tenga relación con la actividad del negocio.</p> <p>También contempla beneficio con respecto a que se admiten como gastos cuando las empresas invierten en investigación, educación para empleados o sus hijos entre otros.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Colombia posee ingresos no constitutivos de renta que es como el equivalente de rentas exentas Colombia posee una gran variedad de beneficios tributarios, mientras que Chile y Venezuela son exentos con los mismos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Colombia y Venezuela presentan similitudes en la forma de depuración • Sus deducciones no son específicas y si deliberativas
--	--------------------------	---	--	---	---	--

			<p>profesión. Y en caso que no tenga ninguna se puede tomar un margen que puede estar no soportado. En el caso de los descuentos al impuesto, la ley se centra mucho en el campo de hidrocarburos lo cual hace ver la gran dependencia del país en este sector económico</p>			
	<p>TARIFA</p>	<p>Las tarifas oscilan entre el 15 para zonas francas, hasta una tarifa general del 25%, también existe una tarifa del 14% para inversión extranjera y un máximo de 33% para los que no sean considerados establecimientos permanentes. Respecto a las personas naturales la tarifa oscila entre el 19% y el 27% dependiendo de su actividad, teniendo en cuenta que existe una disminución del mínimo vital vivible.</p>	<p>Para personas naturales residentes las tarifas oscilan entre un 6 a un 34 por ciento mientras que las personas jurídicas cuentan con tres tarifas dependiendo de su enriquecimiento en valores tributarios</p>	<p>La tasa para las personas naturales que una tasa progresiva que oscila entre 4% al 40% de ingresos que obtenga la persona de forma mensual o anual.</p> <p>Una tasa de 17% impuesto de renta, que puede ser del 35% cuando se devenguen en el momento de distribución de utilidades</p>	<p>Las tarifas sin lugar a dudas son la principal diferencia. Vemos como en Colombia el régimen de zonas francas es laxo, y como existe una marcación diferencial en el impuesto de renta de las personas físicas que en el caso de Chile oscila entre un 4% y un 40% y como en Colombia la tarifa oscila entre 19% y 27%</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Todos poseen tax credit

	<p>PROCEDIMIENTO</p>	<p>La declaración de renta se presenta por ley, existe una presentación voluntaria si se desea, pero en últimas la administración tributaria solo propone la declaración en caso de inconsistencias. Y poseen un término de 2 años a partir del vencimiento legal para revisar la declaración privada.</p>	<p>La administración tributaria se guía por el código orgánico tributario en los cuales se da los procedimientos a seguir. Le da como término cuatro años para revisar una declaración y 6 años en un caso que el contribuyente no haya presentado la declaración. Igualmente tienes su instancias para defensa lo cual hace que no difiera mucho a los demás países Analizados en esta fase</p>	<p>Las norma de procedimiento la estipula el código tributario de Chile y el decreto ley 824 1974 donde dispone fechas de presentación de las declaraciones, fecha de interponer recursos e instancia para la administración haga alguna inspección o revisión. Donde el plazo será de dos años contados a partir de la fecha de la presentación de la declaración.</p>	<p>Chile presenta una diferencia en la determinación del impuesto.</p>	<p>Los tres concuerdan en que la declaración del impuesto sobre la renta o ganancias se presenta por los contribuyentes. En igual medida existe similitud en los periodos de fiscalización</p>
--	-----------------------------	--	--	---	--	--

Sin lugar a dudas la situación económica coyuntural para Venezuela es totalmente diferente a la presentada por Colombia y Chile. Venezuela sufre en estos momentos de una exagerada inflación alcanzando indicadores de hasta un 20% lo que impide que su economía se estabilice en términos de mercado. Al igual la falta de gobernabilidad e institucionalidad afecta la credibilidad de los contribuyentes. Su sistema tributario es muy centralizado en el sentido de premura una exclusividad de las rentas minero energéticas que llevan a sobre costos en otros sectores económicos.

Chile y Colombia por el contrario son más propensos al crecimiento económico. En los últimos veinte años Chile ha sido un ejemplo de expansión a las economías globalizadas, permitiendo la inversión de capital extranjero en grandes proporciones. Los cambios de gobierno afectan indiscutiblemente su gestión pero no dificulta la administración y recaudo de los impuestos, Sus rentas están siendo equiparadas por un régimen favorable a la inversión extranjera, lo que permite que Chile se convierta en un centro internacional de maquila que influya en la atracción de capital y por ende en un crecimiento en el recaudo de impuestos. En los tres países existe similitud en la clasificación de las personas y la exclusión en las entidades sin fines de lucro.

Colombia no posee una clara diferenciación entre el régimen fiscal de las personas físicas y las jurídicas, adicionalmente posee excepciones en la realización del hecho generador que implican una distorsión. Los tres países tienen el sistema de determinación de renta mundial La realización de sus ingresos está marcada por el registro contable y posee iguales excepciones respecto de venta de bienes inmuebles.

Colombia posee ingresos no constitutivos de renta que es como el equivalente de rentas exentas Colombia posee una gran variedad de

beneficios tributarios, mientras que Chile y Venezuela son expeditos con los mismos. Colombia y Venezuela presentan similitudes en la forma de depuración. Sus deducciones no son específicas y sí deliberativas.

Las tarifas sin lugar a dudas son la principal diferencia. Vemos como en Colombia el régimen de zonas francas es laxo, y como existe una marcación diferencial en el impuesto de renta de las personas físicas que en el caso de Chile oscila entre un 4% y un 40% y como en Colombia la tarifa oscila entre 19% y 27%. Sin embargo los tres países poseen tax credit.

Por último, Chile presenta una clara diferencia en su categorización de las rentas y la forma de presentación de las mismas, en el sentido de hacer una proposición al contribuyente para que este opte o decida presentar la declaración privada.

8. RESULTADOS

Como primera medida se logró establecer una delimitación en los países latinoamericanos y se optó por investigar en esta primera fase a Colombia, Chile y la República Bolivariana de Venezuela. Adicionalmente se encontró que esta última vive una situación económica coyuntural totalmente diferente a la presentada por Colombia y Chile. Venezuela sufre en estos momentos de una exagerada inflación alcanzando indicadores de hasta un 20% lo que impide que su economía se estabilice en términos de mercado. Al igual la falta de gobernabilidad e institucionalidad afecta la credibilidad de los contribuyentes. Su sistema tributario es muy centralizado en el sentido de premura una exclusividad de las rentas minero energéticas que llevan a sobre costos en otros sectores económicos.

Ahora bien, dentro del impuesto de renta se logró establecer cada uno de los elementos del impuesto de renta o ganancias en los tres países objeto del estudio. Con una diferencias y similitudes que resaltan a simple vista. En el caso de Chile y Colombia son más propensos al crecimiento económico. En los últimos veinte años Chile ha sido un ejemplo de expansión a las economías globalizadas, permitiendo la inversión de capital extranjero en grandes proporciones. Los cambios de gobierno afectan indiscutiblemente su gestión pero no dificulta la administración y recaudo de los impuestos, sus rentas están siendo equiparadas por un régimen favorable a la inversión extranjera, lo que permite que Chile se convierta en un centro internacional de maquila que influya en la atracción de capital y por ende en un crecimiento en el recaudo de impuestos. En los tres países existe similitud en la clasificación de las personas y la exclusión en las entidades sin fines de lucro.

Colombia no posee una clara diferenciación entre el régimen fiscal de las personas físicas y las jurídicas, adicionalmente posee excepciones en la realización del hecho generador que implican una distorsión. Los tres países tienen el sistema de determinación de renta mundial. La realización de sus ingresos está marcada por el registro contable y posee iguales excepciones respecto de venta de bienes inmuebles.

Colombia posee ingresos no constitutivos de renta que es como el equivalente de rentas exentas. Colombia posee una gran variedad de beneficios tributarios, mientras que Chile y Venezuela son expeditos con los mismos. Colombia y Venezuela presentan similitudes en la forma de depuración. Sus deducciones no son específicas y si deliberativas.

Las tarifas sin lugar a dudas son la principal diferencia. Vemos como en Colombia el régimen de zonas francas es laxo, y como existe una marcación diferencial en el impuesto de renta de las personas físicas que en el caso de Chile oscila entre un 4% y un 40% y como en Colombia la tarifa oscila entre 19% y 27%. Sin embargo los tres países poseen tax credit.

Chile por su parte presenta una clara diferencia en su categorización de las rentas y la forma de presentación de las mismas, en el sentido de hacer una proposición al contribuyente para que este opte o decida presentar la declaración privada.

Ahora bien. Existen fuertes críticas al sistema tributario Colombiano por otorgar rentas exentas. Dos de los grandes doctrinantes en este tema, son los doctores Juan Camilo Restrepo¹⁷ y Horacio Ayala Vela¹⁸; quienes han expresado a partir de su amplia experiencia como hacendistas sus

¹⁷ Revista Semana, artículo "Impuestos a la Carta"

¹⁸ Portafolio, Las exenciones y el fraude, 18 de noviembre de 2008

preocupaciones por ver como se distorsiona el sistema tributario con tratamientos preferenciales sin necesidad.

La misma corte constitucional ha permitido dichos beneficios tributarios aduciendo dos situaciones:

- i) Para estimular o incentivar ciertas actividades o comportamientos
- ii) Con el propósito de reconocer situaciones de carácter económico o social que ameriten la exención”¹⁹

Las mentiras con las cuales se crean alivios tributarios en el país generaron en la década pasada la necesidad de un seguimiento. Si bien no han sido plenamente estudios serios con suficiencia técnica ni científica, se han venido desarrollando informes del costo fiscal de los beneficios que se brindan a algunos contribuyentes del impuesto de renta.

En Colombia desde la Ley 782 de 2002²⁰ es obligatorio presentar cada año un informe detallado del impacto que generaban dichos beneficios en las finanzas del país, adjunto al presupuesto de rentas y apropiaciones, solo para efectos de lo que se denominó “transparencia fiscal”. Reforzando dicha obligación; la Ley 819 de 2003²¹ estableció que en el marco fiscal de mediano plazo, también se diera a conocer una estimación del costo fiscal de los alivios tributarios.²²

Partiendo de dicha obligación, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en cabeza de su director, el Dr. Juan Ricardo Ortega, han

¹⁹ Sentencia C-183 de 1998 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

²⁰ Ley 782 de 2002 artículo 87.

²¹ Ley 819 de 2003 artículo 1 numeral f). y artículo 5 numeral e).

²² El costo fiscal de acuerdo al Ministerio de Hacienda se define como el ingreso que deja de percibir el Gobierno Nacional por concepto de cualquiera de los beneficios contemplados. De esta manera, en el cálculo de dicho costo, se establece el valor del impuesto que se habría generado si el beneficio solicitado hubiera hecho parte de la base gravable de los declarantes.

suministrado a través de la dirección de estudios económicos la información que por ley les corresponde y la cual se resume en el siguiente cuadro.

Cuadro 4
Rentas exentas de las personas jurídicas contribuyentes
Años gravables 2009 -2010. Miles de millones de pesos

Subsector económico	2009			2010			Contribución a la variación
	Contribuyente	Participación	Proporción de las rentas exentas dentro de la renta total *	Contribuyente	Participación	Proporción de las rentas exentas dentro de la renta total *	
Otros servicios	239	5,8%	49,9%	2.904	53,4%	91,6%	65,1%
Servicios financieros	2.251	55,0%	31,3%	1.397	25,7%	22,5%	-20,9%
Industria de la madera, corcho y papel	232	5,7%	82,0%	254	4,7%	72,9%	0,5%
Minero	60	1,5%	0,9%	220	4,0%	2,0%	3,9%
Construcción	42	1,0%	18,4%	193	3,5%	42,6%	3,7%
Servicio de transporte, almacenamiento y comunicaciones	161	3,9%	7,6%	121	2,2%	7,8%	-1,0%
Manufactura alimentos	817	20,0%	54,7%	105	1,9%	26,9%	-17,4%
Electricidad, gas y vapor	102	2,5%	6,6%	99	1,8%	7,0%	-0,1%
Servicios de hoteles, restaurantes y similares	49	1,2%	57,9%	73	1,3%	65,9%	0,6%
Agropecuario, silvicultura y pesca	23	0,6%	56,7%	23	0,4%	69,8%	0,0%
Comercio al por mayor	33	0,8%	14,0%	18	0,3%	37,7%	-0,4%
Fabricación de productos minerales y otros	13	0,3%	12,3%	9	0,2%	12,0%	-0,1%
Fabricación de sustancias químicas	39	1,0%	11,2%	8	0,1%	4,5%	-0,8%
Actividades deportivas y otras actividades de esparcimiento	7	0,2%	93,4%	6	0,1%	90,4%	0,0%
Manufactura textiles, prendas de vestir y cuero	4	0,1%	76,9%	3	0,1%	50,8%	0,0%
Comercio al por menor	21	0,5%	61,5%	2	0,0%	32,7%	-0,5%
Comercio al por mayor y al por menor de vehículos automotores, accesorios y productos conexos	1	0,0%	16,3%	0	0,0%	8,1%	0,0%
Total	4.094	100,0%	19,7%	5.434	100,0%	21,9%	32,7%

* La renta total corresponde a la renta líquida gravable más las rentas exentas de las empresas que hacen uso del beneficio.

Fuente: Bodega de datos. Declaraciones de renta. Coordinación de Estudios Económicos. corte 3 de octubre 2011

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO-DIAN

Hay varios factores que llaman la atención, el primero es el grupo de contribuyentes personas jurídicas, por ser estos a juicio de la DIAN los que verdaderamente pagan impuestos en este país.

Un dato interesante, es que el total de rentas exentas del último año gravable que se tiene información es del 2010, año en el cual la suma de rentas exentas es exorbitante; 7.390 miles de millones de pesos, y de estas 5.087 miles de millones²³, obedecen única y exclusivamente a contribuyentes personas jurídicas, un dato prolijo, pues si son los que efectivamente pagan impuesto como lo asegura el Director de la Dian, ¿Por qué hacer una disminución abismal de su base gravable?

Más sorprendente aún, es que se denomine un sub sector económico “otros servicios”, y que del total de todas las rentas exentas del año gravable 2010 de los contribuyentes, estos posean un participación de 53,4%. En palabras textuales la hipótesis es ¿Qué significará para la Dian “otros servicios”?

Existen varias explicaciones para este aumento, y es aquí donde cobran valor dos hipótesis, la primera son los procesos de dispersión de capital²⁴ que se llevaron a cabo durante el año 2010 para disminuir el patrimonio líquido poseído a 31 de diciembre, para no liquidar impuesto al patrimonio. la segunda hipótesis es la causante de dicho incremento, fue la constitución de las denominadas sociedades por acciones simplificadas, que se crearon mediante ley 1258 de 2008, lo decimos porque pasaron de ser 239 a 2.904 contribuyentes catalogados dentro de este sub sector, y es aquí donde reviste suma importancia que dentro de ley (ibídem) en su artículo 5 numeral 5° se exprese textualmente:

²³ El gasto tributario en Colombia. Principales beneficios en el impuesto sobre la renta, IVA e importaciones. Años gravables 2009 y 2010. Actualización Dirección de Estudios Económicos. Publicado el 6 de marzo de 2012

²⁴ Dentro de las maniobras que se realizaron se encuentran la escisión de sociedades, liquidaciones de sociedades conyugales, entre otras.

“5o. Una enunciación clara y completa de las actividades principales, a menos que se exprese que la sociedad podrá realizar cualquier actividad comercial o civil, lícita. Si nada se expresa en el acto de constitución, se entenderá que la sociedad podrá realizar cualquier actividad lícita”.

Lo anterior no sería un gran problema en términos de desarrollo económico, pero si para la administración de impuestos, pues aun cuando se contraría el artículo 110 numeral 4 del código de comercio²⁵, se pueden establecer este tipo de sociedades con objeto o actividad o subsector económico indeterminado, por ende su denominación es “otros servicios”.

La distorsión que esto genera puede llevar a dos opciones; la primera, que la Dian no tenga la suficiente capacidad administrativa para fiscalizar a dichos contribuyentes y la otra es que se centre solo en estos para fiscalizarlos. A nuestro parecer se cumplirá la primera tesis.

No se necesita suficiencia mental para llegar a la conclusión que un sector económico como el financiero y específicamente los Bancos que en el año 2010 obtuvieron utilidades por 5,91 billones de pesos²⁶ no necesitan un alivio tributario con tipología de rentas exentas, sin contar con los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional donde también se camuflan.

Entonces queda en entredicho la sentencia de la corte constitucional mencionada al comienzo del texto, pues a nuestro juicio no configura una situación social ni económica que amerite la exención, ni tampoco configura una situación que amerite estimular dicha actividad o comportamiento, pues

²⁵ El numeral del artículo dice: 4) El objeto social, esto es, la empresa o negocio de la sociedad, haciendo una enunciación clara y completa de las actividades principales. Será ineficaz la estipulación en virtud de la cual el objeto social se extienda a actividades enunciadas en forma indeterminada o que no tengan una relación directa con aquél;

²⁶ <http://www.elespectador.com/economia/articulo-250343-bancos-obtuvieron-utilidades-591-billones-2010>

cualquier persona no puede constituir un banco y no cualquiera puede desarrollar actividades financieras por lo menos en términos de competencia legítima.

Un ciudadano con básicos conocimientos en impuestos centrará su atención en la temporalidad de las rentas exentas de los hoteles, pues no dejar de ser llamativo que sea un beneficio otorgado por 30 años. Pero cuando hablamos con base a información y datos estadísticos, nos encontramos con la anunciada sorpresa que entre el sector financiero y el sector denominado “otros servicios” se tengan un total del 79,1% de todas las rentas exentas de las personas jurídicas contribuyentes del impuesto de renta.

En un país con desigualdades como el nuestro, donde un pueblo supuestamente petrolero como Puerto Gaitán, posee un índice de necesidades básicas insatisfechas del 65%²⁷ (es decir de cada tres personas en este municipio, dos no poseen acceso a agua potable, acceso a la educación y acceso a vivienda) no se pueden permitir este tipo de beneficios para unos pocos y que bajo la falacia de generar empleo o ayudar a la productividad del país se amparen de una forma descarada en normas tributarias para no contribuir con el financiamiento del estado.

Desidia e incapacidad es lo que demuestran los tres poderes del estado en esta situación, unos por aprobar estos beneficios bajo argumentos mentirosos y hasta aberrantes, otros por reglamentarlos y ayudarlos a que se sigan generando este tipo de beneficios y otros por permitir que presuman de legalidad y de legitimidad dichos actos.

No quisiera ser pesimista, pero mientras el sistema tributario colombiano no sea analizado de forma armónica o sociológica a sus consecuencias, nunca

²⁷ <http://www.eltiempo.com/archivo/documento/CMS-7294425>

habrá una reforma estructural como la que se habla desde hace diez años y la cual se dice se presentará en los corrientes. Mientras no entendamos que los métodos de financiación de las campañas políticas influyen de forma directa en los beneficios tributarios, no se podrá decir que existe una estructura fiscal progresiva, equitativa y eficiente.

Lo anterior, para demostrarles a los pragmáticos colombianos que no se pueden disfrazar los favores personales a título de confianza inversionista ni de estabilidad jurídica. Con esto manifestamos al menos un resplandor de lo que en realidad es la verdad detrás del telón.

Ahora bien, respecto a Venezuela comparando con sistema colombiano encontramos que los dos tienen que estar sustentados por una ley para que sea cobrada como tal, en el caso de Venezuela con la ley de impuesto de la renta.

Con respecto a los elementos de impuesto tomamos lo siguiente; el sujeto activo en Venezuela en relación de impuesto de renta no difiere ya que sigue siendo el estado amparado con la constitución el encargado de recaudar los impuestos para ejercer sus funciones.

En Venezuela, como en Colombia, todos están en la obligación de pagar este impuesto obviamente en proporción a su capacidad contributiva, además el hecho gravable es el mismo ya que los estados buscan el pago del impuesto sobre las utilidades que hayan generado en el territorio de cada país.

Quizás la forma que diferencia la tributación entre Colombia y Venezuela radica en la base gravable y las tarifas; en Colombia la base gravable se toma en base al artículo 26 donde denota varios aspectos (ingresos totales,

ingresos no constitutivos de renta, rentas exentas, etc.)Lo cual hace que sea muy complejo el entendimiento de la tributación colombiano debido a que es muy detallada y tiene bastantes términos que uno debe tomar en cuenta al hacer el estudio del impuesto a la renta de un contribuyente. En el caso de Venezuela es más simple debido a que ellos toman términos más fáciles y no depuran tanto su declaración para la obtención de la base gravable. Aparte de eso, ellos buscan tener más control de que es lo que la gente tributa por fuera del país y que tanto tributan por actividades hechas en el país, a razón de esto, la declaración venezolana la dividen según su fuente, ya sea extranjera o nacional.

La tarifa en Venezuela la podemos considerar bastante equitativa en el sentido que lo dividen en tres fracciones (personas naturales, personas jurídicas, y personas naturales y jurídicas que se dediquen al negocio de los hidrocarburos) con respecto a las personas naturales toman según su capacidad de enriquecimiento en uvt por lo cual dependiendo de eso tributa en una escala de 8 tarifas, tomando en cuenta si es residente venezolano, ya que si es extranjero se toma el más alto; igualmente para las personas jurídicas se toma el tamaño del enriquecimiento para que de esta forma contribuya al estado en la cual se basa para determinar en cuál de las tres tarifas se ubican. El punto más radical y donde podemos denotar que las políticas económicas y tributarias están encaminadas es para el sector hidrocarburos ya que en ese sector aplica las tasas más altas (50%-60%) lo cual determina la dependencia en un volumen bastante alto de este recurso y la capacidad enriquecedora del negocio con el cual puede en este caso sostener a un estado

Se dice que una política de buen gobierno para poder impulsar un sector económico es precisamente apoyarlo tributariamente, sin embargo, en el caso venezolano donde no se caracteriza por ser un país agrícola no es

porque no halla apoyo del gobierno ya que uno de los incentivo más altos del código tributario es a la inversión al agro y piscicultura, sin embargo en el sector hidrocarburos también se apoya bastante con dispuestos a nuevas inversiones y además a los costos de producción de nuevos proyectos, lo cual a simple vista nos hace tomar en cuenta la importancia que el estado pone a este sector económico nada más por su alta dependencia económica.

Después de analizar el impuesto de renta en Chile, podemos decir que tanto en Colombia como en Chile se conservan los mismo principios de tributación, tanto que se maneja en los dos países el concepto de renta mundial, donde las personas por tener residencia en el país, tributarán por los ingresos percibidos sin importar su origen, salvo algunas disposiciones de ley que cada país considere.

Donde podemos detallar que Chile a diferencia de Colombia tiene más control fiscal con las rentas de las personas que residen en Chile pero su ingreso provengan de algún otros países, y esto se detalla en las estadísticas que presentan anualmente el ministerio de hacienda de la República de Chile.

La legislación tributaria de Chile también define como principio de tributación, que se debe dar en cualquier legislación en el mundo, donde son:

- Estado o sujeto activo
- El contribuyente o sujeto pasivo
- Hecho gravado o gravable
- Base imponible
- La tarifa o tasa

El impuesto que más genera ingreso al estado en Chile es el impuesto de renta, donde se grava el ingreso de las personas naturales y jurídicas residentes o no en el país.

Donde el impuesto de renta tiene las siguientes categorías:

Impuesto de renta de primera categoría, que es el que grava las utilidades de las empresas, donde la ley de impuesto de renta en Chile establece que los gastos se deben considerar para hallar el impuesto a pagar.

Impuesto específico a la actividad minera, tanto para los que ejercen la actividad personalmente "PN" como para las grandes empresas PJ.

Impuesto de segunda categoría, es el pago que realizan las personas al estado por sus rentas de trabajo mensual donde se toma como base para calcular dicho impuesto el sueldo, las pensiones y otras por las cuales se considera ingreso para la persona.

Este modelo es semejante al modelo que se maneja en Colombia como retenciones en la fuente ya que tiene el mismo mecanismo de recaudo y grava las mismas rentas, pero a su vez tiene diferencia de tarifas.

El impuesto global y complementario es un impuesto que se paga una vez al año, donde se toma como base todos los ingresos que haya obtenido una persona natural durante el periodo fiscal, donde tendrá una depuración especial sobre aquellos ingresos que la legislación chilena contemple que no deba ser parte como base para liquidar impuesto de renta.

Este impuesto tiene alguna afinidad con el impuesto de renta de personas naturales en Colombia, ya que grava todos los ingresos que perciba una persona natural durante el periodo fiscal.

El siguiente cuadro muestra un resumen global de los impuestos en Chile:

Las principales tasas de impuestos son las siguientes:

Impuesto de Primera Categoría:	17%
Impuesto de Segunda Categoría:	Exempt to 40% (I)
<ul style="list-style-type: none"> • Trabajadores independientes (profesionales, directores de sociedades anónimas, sociedades de profesionales y otros) • Empleados (si están sujetos a un contrato de trabajo, éste es el único impuesto a pagar). 	
Impuesto Global Complementario (personas residentes)	Exempt to 40%
Impuesto Adicional (personas y empresas legales no residentes)	35%
Rentención de impuesto Adicional:	
- Regalías en general pagadas al extranjero.	30% (II)
- Regalías por el uso, goce y explotación de programas computacionales y otros.	15% (VI) 20%
- Regalías pagadas al extranjero por cine y video.	15%
- Regalías pagadas al extranjero por derechos de autor y de edición.	15% (III) 15% (III)
- Trabajos técnicos o de ingeniería.	35%
- Servicios profesionales o técnicos.	35%
- Otros servicios pagados al exterior.	4% (IV)
- Intereses a empresas extranjeras.	5% (V)
- Intereses a instituciones financieras o bancarias extranjeras.	22%
- Flete Marítimo.	2%
- Primas de seguros a aseguradores extranjeros	
- Primas de reaseguros a reaseguradores extranjeros	
Impuestos Únicos:	
- Gastos no admitidos de Sociedades Anónimas (impuesto multa)	35%
- Impuesto único a ganancia de capital por enajenación de acciones	17% (VI)

Impuesto adicional que tiene como finalidad gravar los ingresos de fuente chilena por personas naturales y jurídicas que no tenga residencia en Chile, donde la finalidad de este impuesto es tratar que las personas o empresas que hayan tenido algún beneficio por realizar una actividad comercial o de servicio retribuyan algo al estado chileno.

Revisando como se compone el impuesto de renta en Chile podemos decir que el hecho imponible se parece, la diferencia radica en la determinación de

la base y el control que el estado ejerza a preservar los recursos así como las campañas de sensibilización para poder crear una mejor cultura frente al pago de impuesto.

Sin lugar a dudas la investigación nos lleva a concluir que el sistema chileno es fuerte en comparación con el sistema tributario venezolano, mientras que la estructura del impuesto de renta en Colombia aun con sus distorsiones se encuentra casi equiparada a la chilena. Adicionalmente la diferencia en lo que respecta las tarifas del impuesto de renta indican en gran medida los niveles de apoyo sectorizado que vive queda país. En el caso colombiano las rentas exentas sesgan un análisis del costo fiscal de los beneficios, mientras que en Venezuela las altas tarifas nominales de impuestos a las ganancias de las industrias extractivas llevan a un análisis casi que exclusivo de ese sector. En Chile por el contrario el impuesto de renta esta claramente diferencia entre las personas físicas o jurídicas nacionales y los capitales foráneos que a pesar de tener claras ventajas no representa una gran amenaza para la industria nacional.

9. BIBLIOGRAFIA

- Jarach, Dino *finanzas públicas y derecho tributario*.
- Jarach, Dino *el hecho imponible*.
- Valdez Costa, Ramón *curso de derecho tributario*.
- Araque, José Hilario *concepto de renta, bases gravables de los impuestos*.
- Ley impuesto sobre la renta venezolana
- Código orgánico tributario venezolano

- Giuliani Fonrouge, Modelos de Código Tributario para Latinoamérica OEA/BID de 1967
- De Juano Manuel, El anteproyecto de Código Tributario Interamericano de 1982,
- Ward M Hussey y Donald C Lubick, El modelo de código tributario mundial básico.
- El modelo de código tributario de CIAT (Centro interamericano de administraciones Tributarias) de 1997
- Salcedo Younes Ruth Yamile Modelo de código tributario para América Latina, 2010, ICDT Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Alicia Bárcenas y Narcís Serra. Reforma Fiscal en América Latina ¿Qué fiscalidad para qué desarrollo?, 2012, CEPAL / ONUEI
- González Darío. impuesto de renta comparado en los países miembro del CIAT, 1997, Darío González.
- Campo Alcides Avellaneda Bautista y Rosa Trujillo Rendón. aproximación a lo que se desea es Impuesto latinoamericanos Bolivia, Colombia, Panamá impuesto al valor agregado e impuesto sobre la renta 2008.

10. WEB GRAFÍA

- www.bancomundial.com
- www.celac.com
- www.pwc.com.co
- www.ciat.org.co
- www.avdt.org
- www.icdt.com.co
- www.deloitte.com
- www.ey.com
- www.kpmg.com
- www.lapatilla.com.
- www.justiciatributaria.com
- www.araqueasociados.com
- www.dian.gov.co
- www.minhacienda.gov.co

11. ANEXOS

11.1 Anexo 1

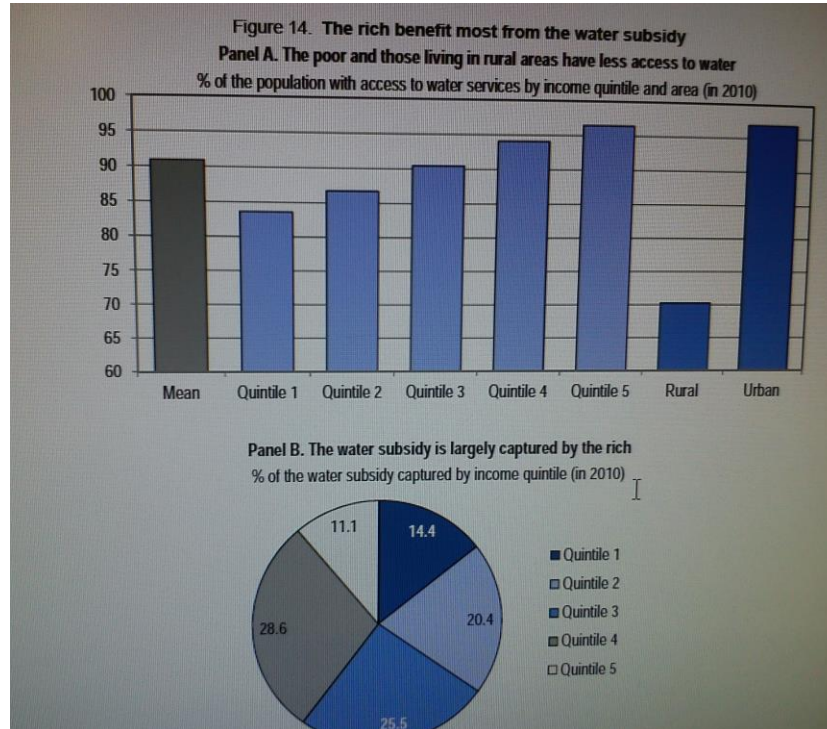
CHECK LIST	YES	NOT
INFORME GENERAL DEL PAIS		
PRESIDENTE DEL PAIS		
POBLACION DEL PAIS		
PRODUCTO INTERNO BRUTO		
BANCO MUNDIAL		
BID		
CEPAL		
DOING BUSSINES PWC		
DOING BUSSINES DELOITTE		
DOING BUSSINES ERNST & YOUNG		
DOING BUSSINES KPMG		
MIEMBRO DEL CIAT?		
MIEMBRO DE CEPAL?		
MIEMBRO IFA?		
ASOCIACION NACIONAL DE NORMAS TRIBUTARIAS?		
LEY MACRO DEL IMPUESTO DE RENTA O DE GANANCIAS		
LEYES COMPLEMENTARIAS O MODIFICATORIAS DEL IMPUESTO DE RENTA O DE GANANCIAS		
ADMINISTRACION TRIBUTARIA NACIONAL		
DIRECTOR DE ADMINSTRACION TRIBUTARIA NACIONAL		
GENERALIDADES DEL IMPUESTO		
SUJETO ACTIVO		
SUJETOS PASIVOS		
SUJETOS NO PASIVOS NO SUJETOS		
HECHO GENERADOR		
RENTA MUNDIAL OR NOT		
RENTAS NACIONALES ONLY		
DEPURACION		
METODOS ALTERNATIVOS DE DEPURACION		
INGRESOS NO SUJETOS, NO GRAVADOS O EXENTOS		
COSTOS Y GASTOS IMPUTABLES		
TARIFAS DIFERENCIALES		
REGIMENES ESPECIALES		
EJEMPLO PRACTICO		
SOBRETASAS O ADICIONALES O IMPUESTOS COMPLEMENTARIOS		
TAX CREDIT		
PRINCIPALES NORMAS DE PROCEDIMIENTO, APUNTES GENERALES		

11.2 Anexo 2

La pregunta a realizar a la muestra es:

¿Qué opina sobre el impuesto de renta en Colombia? ¿Venezuela? O ¿chile? Según el caso.

11.3 Anexo 3



publicaciones/

CEPAL

Colecciones

- Libros institucionales
- Informes anuales
- Libros de la CEPAL
- Cuadernos de la CEPAL
- Coediciones
- Copublicaciones
- Series
- Revista CEPAL
- Boletines
- Documentos de proyecto
- Notas de población
- Cuadernos estadísticos
- Observatorio demográfico
- Informes de reuniones y programas
- Cuadernos del ILPES
- Documentos institucionales

Búsqueda general

Buscar por:

Tema

Colección País

Idioma Año

Novedades

- Economía digital para el cambio estructural y la igualdad
- Sistemas de innovación en Centroamérica. Fortalecimiento a través de la integración regional
- Defensor de los derechos humanos. Homenaje a Raoul Wallenberg

