



Boletín Jurídico Tributario

Artículo del mes:

- La norma de subcapitalización y su impacto en los contribuyentes excluidos del sistema de ajuste por inflación

Síntesis legal:

- Decreto N° 00954

Normativa

Agosto, 2017



Editorial

Nos complace hacer entrega de nuestro Boletín Jurídico Tributario correspondiente al mes de Agosto de 2017.

En cuanto a la normativa de interés destaca el Decreto N° 3.007, mediante el cual se exonera del pago del Impuesto Sobre la Renta a los enriquecimientos obtenidos por los tenedores, personas jurídicas, provenientes de los bonos emitidos por el Banco de Desarrollo Económico y Social de Venezuela (BANDES), y la Resolución N° 497/2017, mediante la cual se fija la contribución especial destinada a financiar el funcionamiento de la Superintendencia de la Actividad Aseguradora, en 2,5% el monto del aporte que deberán enterar los sujetos regulados al patrimonio.

En esta oportunidad, incluimos una sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en la que el tribunal se pronuncia sobre las condiciones de procedencia de la deducibilidad de las pérdidas ocasionadas por la destrucción de las mercancías en mal estado.

Finalmente, presentamos un análisis sobre la “Incidencia de la norma de subcapitalización establecida en la Ley de Impuesto sobre la Renta en los contribuyentes excluidos del sistema de ajuste por inflación fiscal”.

Esperamos que el contenido de nuestro boletín sea de su completo agrado.

KPMG Online Tax Rate

Nos complace anunciar que ya se encuentran disponibles las herramientas 2016 KPMG Online Tax Rate y la App KPMG Global Tax. Ambas aplicaciones permiten obtener información relacionada con las tarifas tributarias de algunos impuestos pertenecientes a diferentes países del mundo. Ambos enlaces los ayudarán a:

- Comparar tasas o tarifas corporativas, indirectas o individuales para un determinado país, en cualquier año o ejercicio económico.
- Comparar la tasa o tarifa de un tipo de tributo en varios países, para cualquier año. Para acceder a la aplicación a través de la página web puede hacer [clic aquí](#).

Para descargar la aplicación móvil pueden hacer [clic aquí](#).

La información de las tarifas también puede ser visualizada en los siguientes links:

- [corporate tax rates](#) (tarifas de impuestos corporativos)
- [indirect tax rates](#) (tarifas de impuestos indirectos)
- [individual income tax rates](#) (tarifas de impuestos a las personas naturales)
- [employer social security rates](#) (tarifas de seguro social al empleador)
- [employee social security rates](#) (tarifas de seguro social aplicable al empleado)

Índice



La norma de subcapitalización y su impacto en los contribuyentes excluidos del sistema de ajuste por inflación

Alejandro Gómez
Director de Impuesto



En la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta (LISR) de 2007 se introduce por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico una norma anti-elusiva de subcapitalización de empresas, la cual limita la deducibilidad de los intereses pagados directa o indirectamente a personas que se consideren partes vinculadas en los términos del régimen de precios de transferencia, es decir, partes vinculadas en el exterior.

De acuerdo con esta disposición, incluida en el artículo 118 de la mencionada reforma (hoy artículo 116), los intereses pagados en estas condiciones solo serán deducibles en la medida que el monto de las deudas contraídas directa o indirectamente con partes vinculadas, adicionadas con el monto de las deudas contraídas con partes independientes, no exceda del patrimonio neto del contribuyente, es decir, el ratio deuda/patrimonio esperado por el legislador en la mencionada reforma es 1:1, buscando evitar la subcapitalización de empresas y el uso de políticas abusivas de endeudamiento.

Desde su entrada en vigencia, esta norma ha sido controversial debido a que sus efectos, más allá de la intención del legislador de limitar la deducibilidad de los intereses pagados en estas condiciones, podrían haber resultado favorecedores al tratar como patrimonio neto, para todos los efectos de la LISR, la porción del monto de las deudas contraídas por el contribuyente que excedieran del ratio permitido.

A estos efectos, el aumento del patrimonio neto del contribuyente, por la reconsideración de la deuda excedentaria, implicaba la posibilidad de generar una disminución de la renta fiscal gravada de los contribuyentes, al considerar las disposiciones establecidas en materia de ajuste por inflación fiscal.

Con la exclusión de los contribuyentes que realizan actividades bancarias, financieras y de seguros (2014) y, de los sujetos pasivos calificados como especiales (2015) del sistema de ajuste por inflación previsto en la LISR, las normas de subcapitalización podrían

Análisis

incidir de forma importante en la determinación del enriquecimiento fiscal de estos contribuyentes, al no existir el “escudo” del reajuste por inflación del patrimonio originado por la aplicación de la norma en comento.

Considerando lo anterior, los efectos fiscales del contenido del artículo 116 de la LISLR, se evidenciarían en estos contribuyentes, principalmente empresas multinacionales excluidas del sistema de ajuste por inflación que presenten endeudamientos con sus partes vinculadas, al no permitirse la deducción de los intereses que excedan del ratio deuda/patrimonio establecido.

La aplicación de esta norma implicaría para estos contribuyentes otras complejidades adicionales, como la definición de patrimonio neto, conceptualizado en la sección de ajuste por inflación de la LISLR como “la diferencia entre el total de los activos monetarios y no monetarios”, debido a que al no estar sujetos al sistema, resultaría necesario entrar en el campo de las interpretaciones a fin de darle un valor a esta variable presente en las fórmula matemática establecida en la norma y, en caso de concluir que su valor sea el patrimonio en valores históricos, las probabilidades de estar fuera del ratio establecido podrían incrementarse.

Si a lo anterior le sumamos los efectos del control cambiario, vigente en Venezuela desde hace varios años, que ha originado que la mayoría de los contratos de préstamos, e incluso deudas comerciales, estén estructurados para que continúen generando intereses por la complejidad que implica extinguirlos o pagarlos, al no tener acceso a las divisas para amortizar estos pasivos, pagar los intereses devengados o, capitalizar la deuda y posteriormente repatriar dividendos, la carga financiera por concepto de intereses de los contribuyentes en estas condiciones podría haberse incrementado.

Asimismo, estos pasivos, al haberse contraído en moneda extranjera han sufrido las consecuencias de los ajustes ocasionados por la variación del tipo de cambio, incrementando su valor en moneda local y generando pérdidas cambiarias que, adicional a la necesidad de estar realizadas para demostrar su deducibilidad, podrían ser cuestionadas al originarse por deudas calificadas como patrimonio por las normas de subcapitalización.

Ante esta situación, resulta necesario para todos los contribuyentes que reúnan estas condiciones evaluar oportunamente antes del cierre de su ejercicio fiscal, la incidencia de esta norma de subcapitalización en la determinación de su enriquecimiento neto gravable y su impacto en la carga tributaria del ejercicio.



Deducibilidad de las pérdidas ocasionadas por la destrucción de las mercancías en mal estado



Mediante Sentencia N° 00954 de fecha 09 de agosto de 2017, la Sala Político Administrativa se pronunció sobre las condiciones de procedencia de la deducibilidad de las pérdidas ocasionadas por la destrucción de las mercancías en mal estado.

Sobre este particular, conviene resaltar que el Tribunal de Instancia consideró que no existe ninguna disposición que permita rechazar la destrucción de los productos por “responsabilidad de la contribuyente o sus distribuidores” o alguna otra exigencia que no sean las contenidas en el Artículo 64 del Reglamento de la LISLR de 2003, siempre que dichas pérdidas no hayan sido compensadas por seguros u otra indemnización y no se hayan imputado al costo de las mercancías vendidas o de los servicios prestados.

Sin embargo, la representación Fiscal en su recurso de apelación señaló que: “las pérdidas por bienes deteriorados (...) constituyen hechos imputables a los contribuyentes, pues éstos deben mantener una adecuada rotación de sus inventarios,

para evitar que los productos objeto de comercialización no queden inmovilizados en los depósitos de sus empresas, sufriendo los embates del paso del tiempo”.

En tal sentido, la Sala luego de evaluar lo establecido en la LISLR y su reglamento, señaló que la contribuyente dio cumplimiento al procedimiento descrito en la Providencia N° 0391 del 11 de mayo de 2005, a los fines de la deducibilidad de las pérdidas sufridas por ésta del Impuesto sobre la Renta, constituyendo prueba de ello, el hecho de que la destrucción de los bienes peticionados por la empresa recurrente fue autorizada y supervisada por funcionarios adscritos al Sector de Tributos Internos de los Valles del Tuy de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante la emisión del “Acta de Destrucción de Mercancías y Otros Bienes”, y fue posteriormente, una vez materializada dicha destrucción, que la Gerencia Regional de Tributos Internos de

la Región Central del preindicado Servicio Autónomo, por “Acta de Destrucción de Mercancías y otros Bienes”, declaró la improcedencia del reconocimiento de la aludida pérdida por cuanto la mercancía objeto de destrucción no cumplía con los estándares de calidad exigidos por la compañía recurrente.

En virtud de lo expuesto, la Sala concluyó tal como lo hiciera el Tribunal de la causa, que dicha acta resultaba nula por cuanto la Administración Tributaria incurrió en un falso supuesto de hecho viciando de nulidad el acto emitido por ésta.

En definitiva, resultó forzoso para la Sala declarar sin lugar el Recurso de Apelación del Fisco Nacional, pues se cumplieron con los procedimientos establecidos para llevar a cabo la destrucción y las pérdidas no estuvieron amparadas por seguros u otras indemnizaciones y declaró con lugar el Recurso Contencioso Tributario interpuesto por la contribuyente y ordenó la nulidad del Acto Administrativo que dio lugar a la controversia.

Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nº 41.204 de fecha 1 de agosto de 2017

Decreto N° 3.007, mediante el cual se exonera del pago del Impuesto sobre la Renta, en los términos y condiciones previstos en este Decreto, a los enriquecimientos obtenidos por los tenedores, personas jurídicas, provenientes de los Bonos emitidos por el Banco de Desarrollo Económico y Social de Venezuela (BANDES).

Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nº 41.205 de fecha 2 de agosto de 2017

Resolución N° 497/2017, mediante la cual se fija la contribución especial destinada a financiar el funcionamiento de la Superintendencia de la Actividad Aseguradora, en dos coma cinco por ciento (2,5%) el monto del aporte que deberán enterar los sujetos regulados al patrimonio.

Resolución N° 498/2017, mediante la cual se fija en tres por ciento (3%) del monto de las primas de las Pólizas de Seguro de Salud, de las cuotas de los planes de salud y al monto del ingreso obtenido como remuneración por los contratos de administración de riesgo, correspondientes al Ejercicio Económico del año 2017.

Providencia N° 091, mediante la cual se fijan las tarifas en Unidades Tributarias (U.T.), para el cobro por horas académicas, a los órganos y entes del Sector Público, así como a las personas naturales y jurídicas en razón de la prestación de sus servicios en materia de capacitación, en los términos que en ella se menciona.

Providencia N° SNAT/2017/0033, mediante la cual se establecen los términos y condiciones para la presentación de la relación mensual de las operaciones exoneradas concedidas mediante Decreto N° 2.885, de fecha 30 de mayo de 2017.- (G.O N° 41.161).

Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nº 41.211 de fecha 10 de agosto de 2017

Resolución N° 2017-0017, mediante la cual se establece que ningún Tribunal despachará desde el 15 de agosto hasta el 15 de septiembre de 2017, ambas fechas inclusive. Durante ese período permanecerán en suspenso las causas y no correrán los lapsos procesales. Ello no impide que se practiquen las actuaciones que fueren necesarias para el aseguramiento de los derechos de alguna de las partes, de conformidad con la Ley. Los órganos jurisdiccionales tomarán las debidas

previsiones para que no sea suspendido el servicio público de administración de justicia. Al efecto se acordará su habilitación para que se proceda al despacho de los asuntos urgentes.

Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nº 41.216 de fecha 17 de agosto de 2017

«Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia que declara nula la Ley Orgánica de Emolumentos, Pensiones y Jubilaciones de los Altos Funcionarios y Altas Funcionarias del Poder Público, publicada en la Gaceta Oficial N° 39.952, de fecha 12 de enero de 2011».

¿Cómo están los indicadores económicos?

Período	INPC	Inflación acumulada INPC	IPC Caracas	Inflación acumulada IPC
	(1)		(1)	
Año 2015				
Enero	904,80	7,7%	882,60	6,7%
Febrero	949,10	13,0%	920,40	11,3%
Marzo	1.000,20	19,0%	967,50	17,0%
Abril	1.063,80	26,6%	1.026,20	24,1%
Mayo	1.148,80	36,7%	1.115,10	34,8%
Junio	1.261,60	50,2%	1.217,60	47,2%
Julio	1.397,50	66,40%	1.338,30	61,8%
Agosto	1.570,80	87,0%	1.489,40	80,1%
Septiembre	1.752,10	108,6%	1.649,80	99,5%
Octubre	1.951,30	132,3%	1.809,70	118,9%
Noviembre	2.168,50	158,2%	2.010,70	143,2%
Diciembre	2.357,90	180,8%	2.146,10	159,6%
Año 2016	(3)	(3)	(3)	(3)

Período	Tasa Activa	Tasa Pasiva	Tasa Intereses Moratorios SENIAT	Tasa Intereses Prestaciones Sociales
	(3)	(3)	(3)	(3)

Año 2016

Agosto	21,99%	15,08%	28,61%	18,54%
Septiembre	21,73%	14,76%	28,30%	18,25%
Octubre	22,37%	15,01%	28,46%	18,69%
Noviembre	22,48%	14,72%	28,64%	18,60%
Diciembre	22,49%	14,92%	28,55%	18,71%

Año 2017

Enero	20,76%	14,75%	28,02%	17,76%
Febrero	21,78%	14,88%	28,64%	18,33%
Marzo	22,01%	14,57%	28,64%	18,29%
Abril	21,46%	14,70%	28,39%	18,08%
Mayo	21,56%	14,66%	28,76%	18,11%
Junio	21,92%	14,62%	(4)	18,27%
Julio	21,30%	14,69%	(4)	18,00%

(1) Tomado de la Página Web del Banco Central de Venezuela (www.bcv.org.ve)

(2) Tomado de la Página Web del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (www.seniat.gov.ve) o Gacetas Oficiales correspondientes.

(3) Indicador no publicado en la Página Web del Banco Central del Venezuela (www.bcv.org.ve) a la fecha de emisión de este Boletín.

(4) Indicador no publicado en la Página Web del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (www.seniat.gov.ve) o Gacetas Oficiales correspondientes, a la fecha de emisión de este Boletín.



kpmgvenezuela@kpmg.com



@KPMG_VE



KPMGVenezuela



KPMG en Venezuela



KPMG Venezuela



Caracas

Avenida Francisco de Miranda, Torre KPMG, Chacao, Caracas, estado Miranda, Venezuela.
Telfs.: 58 (212) 277.78.11
Fax: 58 (212) 263.63.50

Puerto La Cruz

Centro Comercial Plaza Mayor, Edificio 6, nivel 2, Ofic. 6C-254 Complejo Turístico El Morro, municipio Urbaneja, Puerto La Cruz, estado Anzoátegui, Venezuela.
Telfs.: 58 (281) 282.08.33 / 01.33
Fax: 58 (281) 282.25.50

Barquisimeto

Multicentro Empresarial Crystal Plaza, entre Av. Terepaima y prolongación Av. Los Leones vía urbanización El Pedregal, PH-A, Barquisimeto, estado Lara, Venezuela.
Telfs.: 58 (251) 267.65.66
Fax: 58 (251) 267.55.74

Puerto Ordaz

Centro Comercial Orinokia Mall, nivel Titanio. piso 1, Ofic. 1, Av. Guayana, Alta Vista, Puerto Ordaz, estado Bolívar, Venezuela.
Telfs: 58 (286) 922.33.59 / 85.02
Fax: 58 (286) 962.16.92

Maracaibo

Torre Financiera BOD, piso 5, calle 77 / Av. 5 de Julio, entre Av. 3C y 3D, Maracaibo, estado Zulia, Venezuela.
Telfs.: 58 (261) 793.47.80 / 49.33
Fax: 58 (261) 793.45.75

Valencia

Torre B.O.D., piso 5, urbanización San José de Tarbes, parroquia San José, Valencia, estado Carabobo, Venezuela.
Telfs.: 58 (241) 823.50.25 / 74.60
Fax: 58 (241) 823.95.35

Maracay

Av. Las Delicias entre calles Los Pinos y Chuao Centro Financiero BANVENEZ, Piso 6, oficina número 65, municipio Girardot, Maracay, Venezuela.
Telfs.: 58 (243) 237.14.12 / 49.33
Fax: 58 (243) 233.51.67

© 2017 Rodríguez Velázquez & Asociados firma miembro de KPMG network, firma independiente afiliada a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), una entidad Suiza. Todos los derechos reservados. RIF: J-00256910-7. Impreso en la República Bolivariana de Venezuela.

La información aquí contenida es de naturaleza general y no tiene el propósito de abordar las circunstancias de ningún individuo o entidad en particular. Aunque procuramos proveer información correcta y oportuna, no puede haber garantía de que dicha información sea correcta en la fecha que se reciba o que continuará siendo correcta en el futuro. Nadie debe tomar medidas basado en dicha información sin la debida asesoría profesional después de un estudio detallado de la situación en particular.

KPMG es una red global de firmas profesionales que ofrecen servicios de auditoría, impuestos y asesoría. Operamos en 152 países y contamos con el apoyo de más de 189.000 profesionales quienes trabajan para las firmas miembro en todo el mundo. Las firmas miembro de la red de KPMG están afiliadas a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), una entidad suiza. Cada firma de KPMG es una entidad legal distinta y separada y se describe a sí misma como tal.