

MARCO JURÍDICO DE  
**LAS FUNDACIONES PRIVADAS Y DE LAS  
ASOCIACIONES CIVILES SIN FINES DE LUCRO**  
EN VENEZUELA

por ***Torres, Plaz & Araujo,***

Marieta Fuentes

*Mayo 2015*

## **CONTENIDO**

- I.** Nociones Fundamentales
  
- II.** Régimen Jurídico de las Fundaciones Privadas y de las Asociaciones Civiles sin fines de lucro.
  - II.1.** Constitución Nacional
  - II.2.** Código Civil de Venezuela
  
- III.** Régimen Impositivo.
  - III.1.** Generalidades
  - III.2.** Impuestos Nacionales
    - III.2.1.** Ley de Impuesto sobre la Renta
    - III.2.2.** Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos.
    - III.2.3.** Ley de Impuesto al Valor Agregado
  - III.3.** Impuestos Municipales
    - III.3.1.** Ordenanzas sobre Actividades Económicas
    - III.3.2.** Ordenanzas sobre Inmuebles Urbanos
    - III.3.3.** Ordenanzas sobre Espectáculos Públicos
  - III.4.** Otras normativas relevantes
    - III.4.1.** Ley Orgánica de Drogas.
    - III.4.2.** Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación.
    - III.4.3.** Ley Orgánica de Deporte Actividad Física y Educación Física.

## I. NOCIONES FUNDAMENTALES

Dentro de la clasificación de las personas jurídicas en sentido estricto y específicamente dentro de las personas jurídicas de derecho privado, se encuentran las de tipo fundacional (fundaciones) y las de tipo asociativo (corporaciones, asociaciones y sociedades).

Las personas jurídicas de tipo **fundacional** son aquellas que se caracterizan por la existencia de un elemento o sustrato real y la carencia de un sustrato personal, pues a pesar de que son dirigidas o administradas por personas naturales, lo esencial en ellas es la destinación de un patrimonio separado por parte de sus fundadores para la consecución de los fines escogidos.

Mientras que las personas jurídicas de tipo **asociativo** como las asociaciones, corporaciones y sociedades, son aquellas en las cuales tiene preeminencia el elemento o sustrato personal, pues a pesar de que también tienen un sustrato real, que es el patrimonio destinado al cumplimiento de su objeto, lo determinante en este tipo de personas son las personas naturales que la constituyen inicialmente, las cuales tienen un interés común en la realización del objeto para el cual fueron creadas.

Así, las **fundaciones** son personas jurídicas de derecho privado constituidas por un fundador, quien destina un patrimonio autónomo o separado, para la consecución del fin o de los fines por él escogidos, los cuales de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 20 del Código Civil, sólo pueden ser de utilidad general. En cambio, las personas jurídicas de tipo **asociativo** pueden tener objetivos o fines particulares o en los cuales están interesados sus asociados, pudiendo igualmente tener este tipo de asociaciones un objeto de interés general o colectivo.

En cuanto a la **Asociación Civil**, la misma se puede definir como “una reunión de personas organizadas corporativamente con el objeto de realizar un fin común de carácter no lucrativo”<sup>1</sup>.

En consecuencia, la principal diferencia entre las Fundaciones y las Asociaciones civiles, es la existencia de un sustrato real en oposición a uno personal. Así, “las Fundaciones deben considerarse como **un conjunto suficiente de bienes, separados por el fundador de su propio patrimonio, destinados a la consecución de ciertos fines de utilidad general, previstos de forma taxativa por la Ley.** Si bien es cierto que estas personas jurídicas requieren de personas naturales para su dirección y administración, lo esencial es la destinación de un patrimonio, en nuestro concepto, suficiente para la consecución de ciertos fines previamente determinados”<sup>2</sup>. Mientras que las Asociaciones Civiles, “**deberán entenderse como un conjunto de personas organizadas corporativamente con el objeto de realizar un fin común de naturaleza no lucrativa.** Necesitan un sustrato personal, organizado corporativamente, como elemento indispensable para su existencia. De igual forma requieren de un sustrato real (bienes), pero éste es secundario, siempre habiendo preeminencia del elemento personal”<sup>3</sup>.

## II. RÉGIMEN JURÍDICO

A continuación, se analiza el régimen jurídico aplicable a las fundaciones privadas y a las asociaciones civiles sin fines de lucro, el cual lo encontramos disperso en el marco jurídico venezolano.

---

<sup>1</sup> Itriago M. Miguel Angel, Itriago M. Antonio L; Las Asociaciones Civiles en el Derecho Venezolano, Editorial de la Asociación Civil SINERGIA, Caracas, 1998, pág. 58.

<sup>2</sup> Leza Betz, Daniel, BENEFICIOS FISCALES DE LAS INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO EN VENEZUELA, Editorial SINERGIA, Caracas, 1999, Pág. 046, 047.

<sup>3</sup> Leza Betz, Daniel, BENEFICIOS FISCALES DE LAS INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO EN VENEZUELA, Editorial SINERGIA, Caracas, 1999, Pág. 046, 047.

Antes de entrar a analizar el régimen previsto, debemos tener presente que las fundaciones **privadas**, son aquellas constituidas por “personas naturales o personas jurídicas de derecho privado particular, y cuya dirección y administración se rige, como en toda fundación, por lo que dispongan los estatutos, conservando los particulares la dirección de la fundación. También se consideran fundaciones privadas, aquellas en cuya constitución, como fundadores, participen personas jurídicas estatales, incluso con aportes iniciales al patrimonio en bienes o cantidades iguales o superiores al 50% del patrimonio fundacional inicial, siempre que las personas jurídicas estatales que participen como fundadoras, no conserven la dirección de la fundación y ésta se dirija, en forma autónoma, conforme a lo indicado en los Estatutos, por particulares”<sup>4</sup>.

## **II. 1.- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela**

El derecho a constituir fundaciones y asociaciones ha sido recogido en las distintas Constituciones que ha tenido la República de Venezuela. La disposición que ampara dicho derecho se incluía en la Constitución de 1961 como uno de los llamados “Derechos Sociales” en el Artículo 72, mediante el cual el Estado consagraba la protección de instituciones que pretenden el logro de fines de la persona humana y de la convivencia social<sup>5</sup>.

En la vigente Constitución de la República Bolivariana de Venezuela<sup>6</sup> el derecho de constituir fundaciones y asociaciones civiles lo encontramos previsto de manera amplia y generalizada bajo el Capítulo de los Derechos Económicos, específicamente bajo el Artículo 118, el cual dispone:

---

<sup>4</sup> Brewer-Carías, Allan, El Régimen Jurídico de las Fundaciones y la Ley Orgánica de Salvaguarda del Patrimonio Público, Caracas, 1983.

<sup>5</sup> En tal sentido la Constitución de 1961 establecía en su artículo 72 lo siguiente: "El Estado protegerá las asociaciones, corporaciones, sociedades y comunidades que tengan por objeto el mejor cumplimiento de los fines de la persona humana y de la convivencia social, y fomentará la organización de cooperativas y demás instituciones destinadas a mejorar la economía popular."

<sup>6</sup> Publicada en la G.O. N° 5.453 Ext. de fecha 24-03-2000

**Artículo 118: “Se reconoce el derecho de los trabajadores y trabajadoras así como de la comunidad para desarrollar asociaciones de carácter social y participativo, como las cooperativas, cajas de ahorro, mutuales y otras formas asociativas. Estas asociaciones podrán desarrollar cualquier tipo de actividad económica, en especial, las relativas al acto cooperativo, al trabajo asociado y su carácter generador de beneficios colectivos.**

**El Estado promoverá y protegerá estas asociaciones destinadas a mejorar la economía popular y alternativa”. (Negrillas nuestras)**

Adicionalmente, y en lo que respecta al derecho de asociación, encontramos que la disposición que prevé el derecho de asociación (Artículo 52 vigente) sufrió importantes y positivos cambios con respecto a la disposición contenida en la Constitución de 1961, puesto que “la nueva Carta Magna lo reforzó, al aclarar que se extiende a *“Toda persona”*; y, muy especialmente, al consagrar para el Estado una doble obligación: 1°.- Una pasiva de “no hacer”: la de no interferir u obstaculizar el ejercicio de la libre asociación; y 2°.- y otra “de hacer”, la de facilitar el ejercicio de este derecho.”<sup>7</sup>

En efecto, el **Artículo 52** de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, establece:

**“Toda persona tiene el derecho de asociarse con fines lícitos, de conformidad con la ley. El Estado estará obligado a facilitar el ejercicio de éste derecho.” (Negrillas nuestras)**

## **II. 2.- Código Civil de Venezuela**

El Código Civil de Venezuela<sup>8</sup> (“C.C.”), en su Título I, Capítulo I, Sección II “De las personas jurídicas”, específicamente de los artículos 19 al 23, regula la figura de las fundaciones y las asociaciones. Así, el artículo 19 del C.C. otorga a las asociaciones y las fundaciones lícitas de carácter privado personalidad jurídica, la cual adquieren mediante

---

<sup>7</sup> Itriago Machado, Antonio y Itriago Machado, Miguel Angel; El Derecho de la Libre asociación en la Nueva Constitución Venezolana; Ediciones del Escritorio Dr. Pedro Itriago; Caracas, Octubre de 2001.

<sup>8</sup> Promulgado en fecha 26 de Julio de 1982.

protocolización de su acta constitutiva en la Oficina Subalterna de Registro del Municipio en que hayan sido creadas. En efecto, establece el mencionado artículo 19 del C.C.:

**Artículo 19:** “Son personas jurídicas, y por tanto, capaces de obligaciones y derechos:  
... omissis...

**3° Las asociaciones, corporaciones y fundaciones lícitas de carácter privado. La personalidad la adquirirán con la protocolización de su acta constitutiva en la Oficina Subalterna de Registro del Departamento o Distrito en que hayan sido creadas, donde se archivará un ejemplar auténtico de sus estatutos.**

El acta constitutiva expresará el nombre, domicilio, objeto de la asociación, corporación y fundación, y la forma en que será administrada y dirigida.

Se protocolizará igualmente, dentro del término de quince días, cualquier cambio en sus estatutos.

Las fundaciones pueden establecerse también por testamento, caso en el cual se considerarán con existencia jurídica desde el otorgamiento de este acto, siempre que después de la apertura de la sucesión se cumpla con el requisito de la respectiva protocolización”. (Negrillas nuestras)

El legislador mediante el mencionado artículo otorga, a través de una ficción legal, personalidad jurídica a las fundaciones y a las asociaciones con el registro del documento, convirtiéndolas en personas capaces de contraer derechos y obligaciones, sin que se requiera reconocimiento de dichos entes por parte del Estado a los fines de que puedan adquirir personalidad jurídica, como sí se exige en otras legislaciones más atrasadas que la nuestra.

El artículo 20 del C.C. establece el **objeto** de las **fundaciones**. El fin para el cual el fundador ha destinado el patrimonio es el rasgo más importante y característico de las fundaciones. Los fundadores se desprenden de un patrimonio (autónomo o separado) para la consecución de fines específicos que deberán tener por objeto lo establecido en el **Artículo 20** del C.C., el cual señala:

**“Las fundaciones sólo podrán crearse con un objeto de utilidad general: artístico, científico, literario, benéfico o social” (Negrillas nuestras)**

El objeto establecido para las fundaciones, y por tanto los fines que estén llamadas a cumplir, debe ser posible, definido y lícito y debe derivar, necesariamente como lo menciona el citado Artículo 20, en una utilidad de carácter general.

Asimismo, “el elemento clave en la creación de una fundación es un patrimonio afectado a un fin de utilidad pública dotado de personalidad, por lo cual no se concibe una fundación, sin un patrimonio inicial, configurado por los aportes que los fundadores hacen al ente fundacional, y sin una organización propia, que precise la administración de ese patrimonio.

Este aporte inicial se realiza generalmente, a través de la figura de la donación, como una de las maneras de adquirir la propiedad sobre determinados bienes o derechos. Mediante ésta, el o los fundadores transfieren gratuitamente a la fundación, una cosa u otro derecho de su patrimonio (art.1431 C.C.)”<sup>9</sup>

Así, siendo el elemento clave de una fundación su patrimonio, las personas encargadas de la administración del mismo están obligadas a incrementar tal patrimonio, bien sea mediante la obtención de donaciones y legados, o mediante la realización de negocios y actos comerciales, siempre y cuando los ingresos que se generen sean destinados a la consecución de los fines de la fundación.

Por otro lado, los artículos 21, 22 y 23 del C.C. regulan el control e intervención del Estado sobre las fundaciones. Así, el **Artículo 21** dispone:

---

<sup>9</sup> Brewer-Carías, Allan, El Régimen Jurídico de las Fundaciones y la Ley Orgánica de Salvaguarda del Patrimonio Público, Caracas, 1983.



**“Las fundaciones quedan sometidas a la supervigilancia del Estado, quien la ejercerá por intermedio de los respectivos Jueces de Primera Instancia, ante los cuales rendirán cuenta los administradores.” (Negrillas nuestras)**

Tomando en cuenta que las fundaciones sólo pueden crearse con un objeto de utilidad general, y que cuentan con un patrimonio autónomo, separado y diferente destinado al cumplimiento del fin fundacional, “al Estado, como gestor del interés general, le interesa que dichos patrimonios destinados a esos fines coincidentes de utilidad general, cumplan su cometido. Por ello la supervigilancia de las funciones que se le atribuye”<sup>10</sup>.

Nuestros legisladores del año 1942, consideraron que ese poder de supervigilancia que tenía el Estado debía ser ejercido por el Poder Judicial, en vista de que es este el que goza de más amplia independencia y criterio.

El Dr. Manuel Acedo Mendoza considera que "... la intención del legislador fue considerar a los jueces de primera instancia con suficiente capacidad y conocimientos para ejercer la supervigilancia del Estado sobre las fundaciones, y lo que es más importante, el que esa supervigilancia se hiciera por vía jurisdiccional.

(...)

Si bien, como acertadamente lo previó el Dr. Urbaneja Achelpohl, en el Código de Procedimiento Civil no hay previsión de procedimiento especial sobre fundaciones, la facultad judicial de supervisión debe ejercerse conforme a los principios generales consagrados en el Código de Procedimiento Civil.

---

<sup>10</sup> Brewer-Carías, Allan, El Régimen Jurídico de las Fundaciones y la Ley Orgánica de Salvaguarda del Patrimonio Público, Caracas, 1983.

Las decisiones judiciales necesariamente deben producirse por sentencias (sic) y de allí que la facultad de supervisión judicial deba ajustarse a los cánones legales, entre ellos los contenidos en el Código de Procedimiento Civil...”<sup>11</sup>

Siendo así, las fundaciones se encuentran sometidas a la supervigilancia de los Tribunales de Primera Instancia en lo Civil, en tanto deben serles enviados anualmente el Balance General, después de aprobados los estados financieros por el Comité Organizador.

En la práctica, surgen inconvenientes en cuanto a la aplicación de esta norma, debido a que no existe un criterio uniforme en lo relativo a la actividad que el juez debe realizar para cumplir sus funciones; en otras palabras, la ley no define qué se debe entender por supervigilancia. En el foro algunos han entendido que ella se agota en la simple aprobación que le imparte el juez a los balances; otros no obstante, consideran que es preciso que el juez ahonde en la situación real de la fundación investigando los balances, los libros y hasta las actividades desempeñadas o financiadas.

Se reflejan entonces divergencias a la hora de sustanciar las solicitudes de aprobación de los balances: algunos juzgados designan un contador público a fin de practicar una auditoría, pero tal operación entendemos carece de sentido, cuando los balances han sido previamente auditados por contadores públicos que de acuerdo con la Ley dan fe pública de sus actos.

Otros tribunales en cambio, sólo emiten un oficio expresando que están conformes con los estados financieros; en otros, se ha dado la novedosa práctica de tramitar la solicitud, por vía analógica, a través del procedimiento establecido en los artículos 895 y siguientes del Código de Procedimiento Civil Venezolano, relativo a la jurisdicción voluntaria: por ello se cita a eventuales terceros interesados a través de edictos publicados por prensa y

---

<sup>11</sup> ACEDO MENDOZA, Manuel. Temas sobre Fundaciones, Estudio Jurídico. Revista de la Facultad de Derecho Universidad Católica Andrés. Bello. N° 23 de 1977. Pág. 223.

fijados en la sede del tribunal, para resolver sobre la aprobación o no de los balances a los tres días de la fijación, publicación y consignación de tales edictos en el expediente.

En conclusión no existe un criterio uniforme sobre el procedimiento a seguir por los jueces para desarrollar su supervigilancia sobre las fundaciones, y esto puede, lamentablemente, variar de tribunal en tribunal.

Por otra parte, el **Artículo 22** faculta a los jueces de Primera Instancia a organizar la administración y a suplir las deficiencias, en los términos y casos que establece el mismo artículo, el cual se cita a continuación:

**"En todo caso, en que por ausencia, incapacidad o muerte del fundador, o por cualquiera otra circunstancia no pudiera ser administrada la fundación de acuerdo con sus Estatutos, el respectivo Juez de Primera Instancia organizará la administración o suplirá las deficiencias que en ella ocurran, siempre con el propósito de mantener en lo posible el objeto de la fundación"** (Negrillas nuestras)

“Obsérvese que esta intervención judicial se limita exclusivamente a la administración de la fundación y que sólo procede cuando la institución no pueda ser administrada conforme a sus estatutos.

En la hipótesis legal el juez queda facultado para dar una nueva organización a la administración o suplir sus deficiencias, siempre con el objeto de mantener en lo posible el objeto de la fundación.”<sup>12</sup>

Finalmente, el **Artículo 23** del C.C. dispone:

**“El respectivo Juez de Primera Instancia, oída la administración de la fundación, si fuere posible, podrá disponer la disolución de ésta y pasar sus bienes a otra**

---

<sup>12</sup> ACEDO MENDOZA, Manuel. “Temas sobre Fundaciones. Estudio Jurídico”. Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica Andrés Bello. N° 23 1977. Pág. 224.

**fundación o institución, siempre que se haya hecho imposible o ilícito su objeto." (Negrillas nuestras)**

Acedo Mendoza resalta que “esta es una facultad amplísima que se otorga al Juez, pero que sólo puede aplicarse, como reza el texto, a los casos de imposibilidad o ilicitud del objeto fundacional, con la obligación, si fuere posible, de oír previamente a la administración de la fundación. La disolución -así concebida-, obliga al Juez a disponer del patrimonio fundacional y lo faculta para pasar sus bienes a otra fundación o institución.”<sup>13</sup>

Por otro lado, en cuanto al **domicilio** de las fundaciones y las asociaciones, el mismo se hallará en el sitio que dispongan sus fundadores o creadores en sus Estatutos, y en el caso en que estas instituciones tengan sucursales en otros lugares, se tendrá también como domicilio estos otros lugares. Así lo dispone el Artículo 28 del Código Civil en los siguientes términos:

**Artículo 28:** “El domicilio de las sociedades, **asociaciones, fundaciones** y corporaciones, cualquiera que sea su objeto, **se halla en el lugar donde esté situada su dirección o administración, salvo lo que se dispusiere por sus Estatutos o por leyes especiales. Cuando tengan agentes o sucursales establecidos en lugares distintos de aquel en que se halle la dirección o administración, se tendrá también como su domicilio el lugar de la sucursal o agencia, respecto de los hechos, actos y contratos que ejecuten o celebren por medio del agente o sucursal.” (Negrillas nuestras)**

### III. REGIMEN IMPOSITIVO

#### III. 1. Generalidades

---

<sup>13</sup> ACEDO MENDOZA, Manual. "Temas sobre Fundaciones. Estudio Jurídicos. Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica Andrés Bello, N° 23, Caracas 1977. Pág. 224.

El régimen tributario aplicable a las fundaciones y a las asociaciones civiles sin fines de lucro se encuentra tipificado en las correspondientes leyes impositivas, la aplicación de los diferentes tributos a las fundaciones y asociaciones será el resultado de su subsunción (como sujeto de derecho) o de la de su actividad o enriquecimiento dentro del supuesto tipificado en la correspondiente ley como hecho generador del tributo que se trate.

Así, independientemente de la naturaleza loable del objeto y fines perseguidos por las fundaciones y asociaciones civiles sin fines de lucro, no nos encontramos frente a supuestos de limitaciones implícitas o explícitas a la tributación en razón de su propia naturaleza, que deriven en una exclusión general y abstracta de la tributación de tales entes (inmunidad), sino, por el contrario, la incidencia de impuestos y su exención o exoneración, ya total o parcial, debe revisarse, impuesto por impuesto.

En tal sentido, los impuestos que inciden con mayor importancia sobre el campo fundacional y asociativo son el Impuesto sobre la Renta y el correspondiente a Donaciones y Sucesiones, los cuales tipifican como supuestos de incidencia los incrementos patrimoniales. Adicionalmente a los mismos, puede encontrarse la incidencia de otros impuestos, en los cuales se pueden prever regímenes especiales como es el caso del impuesto inmobiliario urbano, para el cual las Ordenanzas Municipales que lo tipifican, comúnmente prevén exenciones o exoneraciones para inmuebles propiedad de las fundaciones y de las Ordenanzas de espectáculos públicos, donde encontramos ciertas exoneraciones para los eventos organizados o presentados por las Fundaciones o Asociaciones Civiles sin fines de lucro, que las eximen del pago del tributo.

En otro orden de ideas, es importante mencionar que tanto el impuesto a los Activos Empresariales (hoy en día extinto) como el impuesto municipal sobre patente de industria y comercio no se causan, debido a que los mismos parten de un supuesto de actividad lucrativa que es inconsistente con el objeto de una fundación o de una asociación civil sin fin de lucro y la desnaturaliza.

Por último, se hace mención expresa a la situación que se deriva del impuesto al valor agregado (IVA), previsto en la Ley de Impuesto al Valor Agregado, en particular lo que se refiere a la obligación de las fundaciones y de las Asociaciones Civiles sin fines de lucro de soportar el impuesto a ellas cargado y percutido.

### **III. 2. Impuestos Nacionales**

#### **III. 2.1 Ley de Impuesto Sobre La Renta<sup>14</sup>.**

Las Fundaciones y las Asociaciones Civiles sin fines de lucro están sometidas al régimen impositivo previsto en la vigente Ley de Impuesto Sobre La Renta (LISLR), según dispone el Artículo 7°, el cual establece:

**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.” (Negrillas nuestras)

---

<sup>14</sup> Publicada en Gaceta Oficial N° 6.152 Extraordinario del 18 de noviembre de 2014.

Ahora bien, la Ley de Reforma de la LISLR publicada en la Gaceta Oficial N°6.152 Extraordinario del 18 de noviembre de 2014, modificó el Artículo 14 de la LISLR, el cual establece un régimen de exenciones para tales instituciones. En particular, quedó eliminado el numeral 10 del Artículo 14 previsto en LISLR modificada, el cual establecía una exención para: *“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”*.

Por otra parte, el numeral 3 de dicho artículo, se mantuvo sin modificaciones, redactado de la siguiente manera:

**Artículo 14: “Están exentos de impuesto:**

(...)

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.

**PARÁGRAFO UNICO:** Los beneficiarios de la exención prevista en el numeral 3 de este artículo deberán justificar ante la Administración Tributaria que reúne las condiciones para el disfrute de la exención, en la forma que establezca el Reglamento. En cada caso, la Administración Tributaria otorgará la calificación y registro de la exención correspondiente.”

Ello así, se eliminó la exención para las instituciones dedicadas a actividades religiosas, artísticas, científicas, tecnológicas, culturales y deportivas y se mantuvo únicamente la

exención para las instituciones benéficas y las de asistencia social (numeral 3), con su correspondiente referencia al Artículo 17 del Reglamento vigente<sup>15</sup> donde se definen ambos tipos de instituciones<sup>16</sup>.

Ahora bien, la tipificación como exención del beneficio que corresponderá a las asociaciones civiles sin fines de lucro de conformidad con el numeral 3 del Artículo 14 de la LISLR no conlleva a que las asociaciones civiles sin fines de lucro se desnaturalicen ni que vayan a efectuar inversiones no cónsonas con su objeto, así como tampoco que se destinen los recursos a fines distintos a los propios de la asociación. En efecto, las mismas pueden realizar operaciones para conseguir dinero y a su vez, ese dinero destinarlo a los fines que les son propios, siendo tal situación, en definitiva, lo que da el carácter de lucro o no a una operación.

---

<sup>15</sup> Publicado en Gaceta Oficial Extraordinaria No. 5.662 de fecha 24 de Septiembre de 2003.

<sup>16</sup> **Artículo 17.** A los solos fines de la Ley se entenderá por:

- a) Instituciones benéficas, las que sin fines de lucro tengan por objeto prestar servicios médicos, docentes o suministrar alimentos, vestidos o albergues a los desvalidos, o suministrar fondos para los mismos objetivos, en el país.
- b) Instituciones de asistencia social, las que sin fines de lucro, tengan por objeto realizar actividades en el país dirigidas a la prevención o disminución de enfermedades, la miseria, el vicio y otros males sociales, al igual que las que se dediquen a la protección de los derechos humanos o a suministrar fondos para estos mismos fines.

**Parágrafo Primero.** Las instituciones a que hacen referencia los numerales 3 y 10 del artículo 14 de la Ley, deberán demostrar su carácter de tales ante la Administración Tributaria, y al efecto dirigir a ésta una representación acompañada de copia de su acta constitutiva, reglamento interno, estatutos y de cualquier otro documento similar.

**Parágrafo Segundo.** A los efectos de verificar si las instituciones a que hacen referencia los numerales 3 y 10 del artículo 14 de la Ley cumplen los fines que le son propios, éstas serán objeto de fiscalización y quedan obligadas a cumplir con los deberes y obligaciones formales previstos en las leyes y demás reglamentos, e informar a la Administración Tributaria, cualquier modificación que efectúen al acta constitutiva, estatutos y demás reglamentos o documentos inherentes a su constitución y funcionamiento.

**Parágrafo Tercero.** Las instituciones a que hacen referencia los numerales 3 y 10 del artículo 14 de la Ley llevarán y tendrán siempre a disposición de los funcionarios fiscales los libros de contabilidad y registros donde aparezcan sus operaciones, así como los comprobantes correspondientes.



Consideramos que luego de la entrada en vigencia de la reforma de la LISLR, y tomando en consideración la eliminación del numeral 10 del artículo 14 de la LISLR la cual establecía la exención para 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,*** corresponderá a dichas instituciones declarar y pagar el impuesto sobre la renta sobre cualquier incremento patrimonial neto y disponible (renta), por lo que corresponderá a ellas determinar y liquidar el impuesto que corresponda luego de realizar el respectivo cálculo de la “renta” y una vez deducidos los gastos y costos necesarios para la producción de dicha renta. En consecuencia, resulta recomendable llevar registros contables precisos y conforme a principios de contabilidad de general aceptación a fin de determinar adecuadamente cual sería la renta resultante a los fines de calcular el correspondiente impuesto sobre la renta.

En todo caso, debe destacarse el que la eliminación de la exención no conlleva para las asociaciones civiles la obligación de inscribirse en el Registro de Activos Actualizados como tampoco de aplicar el Ajuste Inicial como el Reajuste Regular por Inflación (artículos 173 y 178 LISLR), sin embargo puede interpretarse que ellas pueden elegir someterse a tal aplicación (parágrafo primero del artículo 173), decisión que debe analizarse con mucho cuidado.

De igual manera cabe destacar que la eliminación de la exención no conlleva la gravabilidad de incrementos patrimoniales que resulten para la asociación civil con ocasión de donaciones, herencias o legados, en tanto los mismos siguen exentos a tenor de la disposición contenida en el artículo 14, numeral 7 LISLR. En tal sentido, resulta

fundamental el identificar en el proceso de determinación de rentas los egresos (costos y gastos) asociados con las rentas gravables (e.g. servicios prestados por la asociación) de manera de aplicar los mismos a dichas rentas, ya que a falta de identificación de ellos pueden llegar a tratarse como comunes a la producción de rentas exentas (e.g. donaciones), debiendo aplicarse entonces en forma proporcional a cada tipo de renta (artículo 15 LISLR).

Por otro lado, en cuanto a la oportunidad en la cual deberán comenzar a pagar el impuesto sobre la renta que resulte para las fundaciones y demás instituciones que eran subsumibles en el derogado numeral 10 del artículo 14 de la LISLR, consideramos que dichos entes continúan exentos de pago para el ejercicio culminados en Diciembre de 2014, puesto que la Ley que Reforma la LISLR no establece la oportunidad de su entrada en vigencia de la Ley, y por ende, debe entenderse que inicia su aplicación a los sesenta (60) días siguientes de su publicación (artículo 317 Constitución Nacional y artículo 8 Código Orgánico Tributario), siendo así, la reforma de la LISLR habría entrado en vigencia el 17 de enero de 2015, resulta aplicable en consecuencia la obligación de pagar el impuesto sobre la renta para el ejercicio 2014-2015. Ello así, conforme al artículo 8 del Código Orgánico Tributario y dado que el Impuesto sobre la Renta es un tributo que se liquida por períodos, la reforma de la LISLR no sería aplicable a los Ejercicios fiscales comprendidos entre enero-diciembre de 2015, sino para el ejercicio fiscal comprendido entre enero-diciembre de 2016, cuya declaración debe hacerse en marzo de 2017.

No obstante, debemos agregar, que existen altas probabilidades de que la Administración Tributaria considere que la LISLR publicada en el 2014 entró en vigencia con su publicación en gaceta en fecha 18 de noviembre de 2014, y por ende es aplicable para los ejercicios fiscales comprendidos entre enero-diciembre de 2015, cuya declaración sería en marzo del 2016.

Es necesario destacar, que el Parágrafo Único del artículo 14 de la LISLR (citado supra) establece, que dichas entidades deberán demostrar que cumplen con los requisitos que establece el Reglamento para que la Administración Tributaria otorgue la calificación y registro de la exención correspondiente.

Por otro lado, con relación a los bienes y fondos que entran a engrosar el patrimonio de las fundaciones y asociaciones civiles sin fines de lucro, resulta necesario el revisar la incidencia de las donaciones efectuadas a las mismas, no en razón de la LISLR sino de las deducciones disponibles para los sujetos que otorgan las mismas. Tal situación se prevé en la actualidad en los Parágrafos Duodécimo y Decimotercero, del artículo 27 de la LISLR, los cuales se transcriben a continuación:

**Artículo 27:** “Para obtener el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta las deducciones que se expresan a continuación, las cuales, salvo disposición en contrario, deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento:

(...)

22. Todos los demás gastos causados o pagados, según el caso, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir la renta.

(...)

**PARAGRAFO DUODECIMO:** 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 sea, 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.

La deducción prevista en este parágrafo procederá sólo en los casos en que el beneficiario esté domiciliado en el país.

**PARÁGRAFO DECIMOTERCERO:** La deducción de las liberalidades y donaciones autorizadas en el parágrafo anterior, no excederá 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 7º del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley. “

Así, el Parágrafo Decimotercero al igual que lo hacía la derogada LISLR establece limitaciones en cuanto el monto de la deducción a que se hacen titulares las empresas por tales donaciones y liberalidades, estableciendo un tope porcentual calculado sobre la renta neta de tal contribuyente para el período tributario de que se trate. Por el contrario, cuando la empresa haya obtenido pérdidas en el ejercicio no se admitirá la deducción de la liberalidad. Ahora bien, debe resaltarse que al no producirse modificaciones en relación con los requisitos de deducibilidad, y siendo que aquellos están relacionados con el objeto de las actividades del receptor de la liberalidad, la exclusión de la exención anteriormente prevista en el numeral de la LISLR 2007, no altera los escenarios de deducibilidad vigentes hasta la fecha.

Asimismo, debemos hacer referencia al Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en Materia de Retenciones Decreto N° 1.808 de fecha 23 de abril de 1997<sup>17</sup>, el cual establece en su artículo 20 que no deberá efectuarse retención alguna sobre los pagos que se traten de enriquecimientos exentos o exonerados del ISLR:

**Artículo 20:** “No deberá efectuarse retención alguna en los casos de pagos en especie o cuando se trate de enriquecimientos exentos de impuesto sobre la renta, así como cuando se trate de enriquecimientos exonerados del mencionado impuesto, mientras dure la vigencia del beneficio, de acuerdo con lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario.

---

<sup>17</sup> Publicado en la Gaceta Oficial N° 36.203 del 12 de mayo de 1997.

Ahora bien, visto que se eliminó la exención para las instituciones dedicadas a actividades religiosas, artísticas, científicas, tecnológicas, culturales y deportivas según se establecía en el derogado numeral 10 del Artículo 14 de la LISLR, ahora, los pagadores deberán aplicar la retención del impuesto sobre la renta, en los casos en que por su naturaleza los entes no resulten exonerados.

### **III.2.2. Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás ramos conexos.**

La Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos<sup>18</sup> (“LISDDRC”), prevé dos impuestos distintos, a saber, el de sucesiones hereditarias y el de donaciones. A pesar de que las Fundaciones y las Asociaciones Civiles están sujetas al pago del impuesto, si (i) son beneficiarios de *herencias y legados* que comprendan bienes muebles o inmuebles, derechos o acciones situados en el territorio nacional (artículo 2 de la LISDDRC) o si (ii) son beneficiarios de *donaciones* que se hagan sobre bienes muebles o inmuebles, derechos o acciones situados en el territorio nacional (artículo 57 de la LISDDRC), la LISDDRC faculta en su Artículo 9 al Ejecutivo Nacional para que exonere del pago de los mismos a ciertos tipos de Instituciones sin fines de lucro. En efecto, el mencionado **Artículo 9** dispone:

**Artículo 9:** “El Ejecutivo Nacional podrá exonerar del impuesto a:

- 1.- Las entidades y establecimientos públicos cuyo objeto primordial sea de carácter científico, docente, artístico, cultural, deportivo, recreacional o de índole similar.
- 2.- **Los establecimientos privados sin fines de lucro, que se dediquen principalmente a realizar actos benéficos, asistenciales, de protección social o con destino a la fundación de establecimientos de la misma índole o de culto religioso de acceso al público o a las actividades referidas en el ordinal anterior.**
- 3.- **Las fundaciones instituidas testamentariamente cuando se dediquen a los fines previstos en los ordinales 1) y 2) de este artículo.** (Negritas nuestras)

---

<sup>18</sup> Publicada en la Gaceta Extraordinaria N° 5.391 del 22 de octubre de 1999.

Así, en virtud de la facultad conferida en el citado Artículo 9 (facultad que fuese incluida en los mismos términos en la derogada LISDDRC) para exonerar del pago de ambos impuestos a determinadas instituciones, se dictó el Decreto N° 2.001 de fecha 20 de agosto de 1997<sup>19</sup>, el cual derogó tácitamente los Decretos N°s 2.024 y 2.194 que regulaban las exoneraciones en materia de sucesiones y donaciones.

En el mencionado Decreto 2.001, se exoneran del pago de ambos impuestos (sucesiones y donaciones) a las personas jurídicas ahí mencionadas, previo cumplimiento de determinadas formalidades. La exoneración del impuesto sobre **donaciones** está prevista en el **Artículo 1** en los términos que se citan de seguidas:

**Artículo 1:** “Se exoneran del impuesto sobre **Donaciones** establecido en el artículo 57 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, a:

- 1.- Las entidades públicas cuyo objeto primordial sea de carácter científico, docente, artístico, cultural, deportivo, recreacional o de índole similar.
- 2.- Los establecimientos privados sin fines de lucro que se dediquen principalmente a realizar actividades de carácter científico, docente, artístico, cultural, deportivo, recreacional o de índole similar, así como los que se dediquen a realizar actividades benéficas, asistenciales, de protección social, o con destino a la fundación de establecimientos de la misma índole o de cultos religiosos debidamente inscritos por ante la Dirección de Cultos del Ministerio de Justicia.” (Negrillas nuestras)

Mientras que la exoneración sobre las **sucesiones y legados**, quedó reducida a los establecimientos que se especifican a continuación:

**Artículo 2:** “Se exonera del impuesto sobre **Sucesiones y Legados** establecido en la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, a los establecimientos privados sin fines de lucro que se dediquen principalmente a realizar **actividades benéficas asistenciales o religiosas.**” (Negrillas nuestras)

---

<sup>19</sup> Publicada en la G.O. N° 36.287 de fecha 9 de septiembre de 1997.

En consecuencia, el Decreto 2.001 excluyó del beneficio de exoneración del impuesto sobre herencias y legados, a las instituciones de carácter científico, docente, artístico, cultural, deportivo, recreacional y de índole similar.

Por otra parte, se prevé para el goce de tales exoneraciones que las mismas destinen para la realización de sus fines el setenta y cinco por ciento (75%) de sus ingresos. En efecto, el Artículo 3 del Decreto establece:

**Artículo 3:** “Las personas jurídicas a las que se refieren los artículos 1°, numeral 2 y 2° de este Decreto deberán destinar a la realización de sus actividades el setenta y cinco por ciento (75%) de sus ingresos, a los fines del goce de la exoneración en ellos prevista.”

Así, se limita este tipo de institución, a que deban destinar el setenta y cinco por ciento (75%) de sus ingresos a las actividades que le son propias para no resultar excluidas del supuesto de exoneración. Tal situación debiera modificarse ya que no se compadece al régimen y posibilidades de muchas fundaciones que efectivamente cumplen con las normas de derecho común. Asimismo, de acuerdo con el Artículo 4 del Decreto en comentario, se exige informar a la Administración Tributaria cada una de las transmisiones efectuadas a su representada dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de otorgamiento del instrumento de propiedad del bien transmitido o de la entrega real, si fuere el caso; y, probar a la Administración Tributaria que su representada reúne las condiciones para disfrutar de la exoneración.

En consecuencia, tal situación debe ser modificada, a fin de dotar de mayor flexibilidad el régimen, lo cual en ningún caso va en detrimento de las amplias facultades de fiscalización de la Administración Tributaria. En efecto, dispone el **Artículo 4:**

**Artículo 4:** “Para gozar de la exoneración establecida en el presente Decreto, los representantes de los establecimientos y entidades privadas sin fines de lucro, señalados en los artículos 1° y 2°, deberán:

- a) Informar a la Administración Tributaria cada una de las transmisiones efectuadas a su representada dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de otorgamiento del instrumento de propiedad del bien transmitido o de la entrega real, si fuere el caso.
- b) Probar a la Administración tributaria que su representada reúne las condiciones para disfrutar de la exoneración.
- c) Los establecimientos de cultos religiosos deberán además, acompañar la constancia de estar acreditados ante el Ministerio de Justicia.”

Asimismo, el Decreto N° 2.001 a diferencia de lo que establecía el derogado Decreto 2.194, establece en su Artículo 5 que tales exoneraciones serán por tiempo indefinido.

Por último, el artículo 1.439 del Código Civil exige para la validez de las donaciones que superen los dos mil Bolívares (Bs.2.000)<sup>20</sup>, la autenticación del documento correspondiente a la donación, ya que el Código establece que para probar frente a terceros (i.e. Fisco) que se efectuó una donación que exceda de Bs. 2.000, la misma debe ser efectuada por documento auténtico.

En relación a tal exigencia, debemos tomar en cuenta el impacto inflacionario que ha sufrido el bolívar desde 1942, año en que fue promulgado el Código Civil de Venezuela, hasta la actualidad. Ciertamente, en 1942 la cantidad de Bs. 2.000 se podía considerar una suma importante, a diferencia de hoy en día, por lo que la exigencia de documento auténtico para hacer una donación de dos mil bolívares, resulta hoy en día impráctico, ilógico e irrisorio, puesto que la sola autenticación del documento en el cual consta la donación, supera con creces el monto de dos mil bolívares a donar, de darse el caso. En todo caso, al donarse una suma representativa debe autenticarse el documento en el que consta la donación a fin de evitar que el Fisco rechace la deducibilidad de tal gasto; tal ha

---

<sup>20</sup> Actualmente, luego de la reconversión monetario, Dos Bolívares (Bs.2,00)



sido en materia impositiva la doctrina que ha venido fijando la Administración Tributaria sobre el particular.

Por esa razón se han implementado mecanismos automáticos que se realizan para cubrir esa insuficiencia del documento auténtico donde conste la donación. Muchas veces resulta propicio prever instrumentos en forma igualmente auténtica, registrada, donde los fundadores o los aportantes cuenten con un sistema público de hacer efectivas esas donaciones, para evitar que cada vez que se haga una de ellas, se tenga que recurrir a esta vía instrumental, es decir, en su documento estatutario pueden estipular, como sucede con algunas que conocemos "... de los ingresos recibidos por las empresas se hará un apartado y se le donará a una fundación todos los años un equivalente".

En tales supuestos, se crearía por tal vía el instrumento auténtico donde consta el ánimo de donar, por lo que habría que demostrar simplemente la efectividad de la erogación y la comprobación del correspondiente ingreso en uno y otro caso.

### **III.2.3. Ley de Impuesto al Valor Agregado**

En relación al Impuesto al Valor Agregado ("IVA"), previsto en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado<sup>21</sup> ("LIVA"), cuyo hecho imponible, es básicamente objetivo (la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios, y la importación de bienes), y cuyo mecanismo de instrumentación basado en un sistema de créditos y débitos conlleva el traslado de la carga impositiva o su repercusión al sujeto adquirente del bien o prestatario del servicio, cuyas transferencias son gravadas, quien se encuentra obligado a soportar la misma, aún sin ser el sujeto definido como contribuyente de este impuesto.

---

<sup>21</sup> Publicado en la Gaceta Oficial Nº 6.152 Extraordinario del 18 de noviembre de 2014.

En otras palabras, el impuesto se origina por las ventas y prestaciones de servicios y el sujeto llamado a pagar el impuesto es el vendedor o prestador de servicios, sin embargo y adicionalmente el mismo está obligado a trasladar tal carga impositiva y el consumidor o usuario a soportar la misma, ya no en razón de una situación de traslado económico, sino en virtud de una obligación legal, prevista en nuestro sistema en la ley en comento.

Es en razón de tal traslado que se hace importante la carga impositiva derivada del IVA, ya que las fundaciones y las asociaciones civiles sin fines de lucro no encuadran dentro de los supuestos tipificados como elemento subjetivo del hecho imponible en los artículos 1° y 5° de la LIVA, los cuales disponen:

**Artículo 1:** “Se crea un impuesto al valor agregado, que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, según se especifica en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, aplicable en todo el territorio nacional, que deberán pagar las personas naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos o económicos, públicos o privados, que en su condición de importadores de bienes, habituales o no, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes o prestadores de servicios independientes, realicen las actividades definidas como hechos imponibles en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley”.

**Artículo 5:** “Son contribuyentes ordinarios de este impuesto, los importadores habituales de bienes, los industriales, los comerciantes, los prestadores habituales de servicios, y, en general, toda persona natural o jurídica que como parte de su giro, objeto u ocupación, realice las actividades, negocios jurídicos u operaciones, que constituyen hechos imponibles de conformidad con el artículo 3 de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley. En todo caso, el giro, objeto u ocupación a que se refiere el encabezamiento de este artículo, comprende las operaciones y actividades que efectivamente realicen dichas personas.”

Ciertamente, las fundaciones y las asociaciones civiles sin fines de lucro que cumplen con su objeto difícilmente llegarían a ser caracterizadas como industriales, comerciantes o prestadores de servicios en términos prefijados por los citados artículos. De allí que las mismas, en el mayor de los casos y aún cuando pueden realizar actos que tienen

naturaleza de comerciales, siempre que no estén destinados a la obtención de sus fines como se expresa supra, tendrán que asumir la carga impositiva derivada del impuesto que les es trasladado o cargado con ocasión de las importaciones que realicen, a las adquisiciones de bienes muebles o servicios que les sean prestados, sin poder a su vez, trasladar los mismos a los terceros (en principio) al prestar servicios o vender bienes a los efectos de cumplir con sus objetivos.

Se evidencia así la desventaja que representa para este tipo de instituciones el gravamen en cuestión y de allí la necesidad de establecer un régimen especial subjetivo para las transferencias de bienes y servicios allí tipificados, en el cual se podría prever como mecanismo idóneo ya no la aplicación de una exención, que al aplicarse al final de la cadena de comercialización del bien o servicio a ser adquirido producirá un traslado económico traducido en un incremento del precio de los bienes y servicios que adquieran las instituciones sin fines de lucro o, en todo caso, en una retrotraslación por la cual al vender o prestar servicios a fundaciones los vendedores o prestadores de servicios tendrían que asumir el costo del impuesto aplicado hasta ese momento, como valor agregado al bien trasladado, desincentivándose tales operaciones con el consecuente perjuicio para la actividad fundacional o asociativa. Lo que procedería entonces, es la aplicación a tales operaciones de una "tasa cero" o alícuota de recuperación de créditos tributarios, tal como la prevista en la actualidad para los exportadores, y que dotaría de neutralidad el esquema en lo que a fundadores e instituciones sin fines de lucro se refiere.

Asimismo, la LIVA establece un régimen de exenciones que concede a ciertas importaciones, aquéllas realizadas sobre bienes donados en el extranjero a las instituciones sin fines de lucro. Dicha exención está prevista en el artículo 17 numeral 7 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, el cual establece:

**Artículo 17:** “Estarán exentos del impuestos establecido en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley:  
(...)

7. Las importaciones de bienes donados en el extranjero **a instituciones, corporaciones y fundaciones sin fines de lucro** y a las universidades para el cumplimiento de sus fines propios.”

“Del texto de la Ley se observa claramente que la exención contenida en este numeral se encuentra destinada al gravamen de la importación definitiva de bienes como hecho imponible”<sup>22</sup>, entendiéndose por importación definitiva de bienes, según lo dispuesto en el artículo 4 numeral 5 de la LIVA, como la introducción de mercancías extranjeras destinadas a permanecer de forma definitiva en el territorio nacional, con el pago, exención o exoneración de los tributos aduaneros, previo cumplimiento de las formalidades establecidas en la normativa aduanera.

Adicionalmente, la LIVA prevé una exención al consumo de ciertos servicios prestados a instituciones sin fines de lucro, tal es el caso previsto en el artículo 19 de la LIVA:

**Artículo 19:** “Están exentos del impuesto contemplado en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley los siguientes servicios:

5. Las entradas a Parques Nacionales, zoológicos, museos, centros culturales e instituciones similares, **cuando se trate de entes sin fines de lucro exentos de impuesto sobre la renta.**”(Negrillas nuestras)

### III.3. Impuestos Municipales

#### III.3.1. Ordenanzas sobre Actividades Económicas

El tributo creado por estas Ordenanzas grava el ejercicio de actividades lucrativas dentro de la jurisdicción de un Municipio. La persecución de fines lucrativos, requisito indispensable para que se genere la obligación de soportar este impuesto, desvirtuaría la

---

<sup>22</sup> Leza Betz, Daniel; Beneficios Fiscales de las Instituciones sin fines de lucro en Venezuela, Ediciones Fundación Oportunitas/ SINERGIA, Caracas, 1999.

naturaleza misma de las Instituciones que nos ocupan, por ende, podemos afirmar que no se encuentran sujetas a este impuesto y no deben enterar su pago.

### **III.3.2 Ordenanzas sobre Inmuebles Urbanos**

Este impuesto consiste en gravar la titularidad del derecho de propiedad sobre inmuebles urbanos. A este fin, el Consejo Municipal se encuentra obligado a declarar, previamente, cuáles áreas de la jurisdicción territorial del Municipio deberán entenderse como urbanas. Es forzoso concluir entonces, que no podrá exigirse el pago de este impuesto por un inmueble ubicado fuera de estas zonas predeterminadas. Sin embargo, sin tomar en cuenta las condiciones de su propietario, las instituciones no lucrativas propietarias de inmuebles urbanos dentro de la circunscripción judicial de un Municipio determinado estarán obligadas al pago de este impuesto.

Esta situación se encuentra normalmente atenuada en las mismas Ordenanzas creadoras del impuesto. Generalmente se prevé un régimen especial de exoneraciones que abarca los inmuebles propiedad de las instituciones que nos ocupan destinados a la realización de actividades benéficas, asistenciales, culturales, científicas o de índole similar.

### **III.3.3. Ordenanzas sobre Espectáculos Públicos**

El hecho imponible que se persigue gravar a través de estas Ordenanzas es la asistencia de personas a espectáculos públicos, realizados dentro de la jurisdicción del Municipio que las haya sancionado. Persiguen igualmente fines regulatorios de los intereses locales tales como el orden público, la preservación de la cultura y las buenas costumbres. Generalmente abarcan una gran diversidad de espectáculos, demostraciones o exhibiciones de arte, habilidad o ingenio, presentados al público de forma remunerada.

De acuerdo a la naturaleza del impuesto, es forzoso concluir que las instituciones sin fines de lucro se encuentran sometidas a pagarlo. No obstante, encontramos que existe un régimen generalizado de exoneraciones destinado a los eventos organizados o presentados por estas Instituciones, que los eximen del pago del tributo.

#### **III.4. Otras normativas relevantes**

##### **III.4.1. Ley Orgánica de Drogas.**

La Ley Orgánica de Drogas<sup>23</sup> (en adelante, “LOD”) en su artículo 32 establece que las personas jurídicas privadas, consorcios y entes públicos con o sin fines empresariales que ocupen cincuenta trabajadores o más, están obligados a liquidar el uno por ciento (1%) de su ganancia o utilidad en operaciones del ejercicio ante el Fondo Nacional Antidrogas (“FONA”) dentro de los sesenta días continuos a partir del cierre del ejercicio fiscal correspondiente. El FONA destinará este aporte para el financiamiento de planes, proyectos y programas de prevención integral y de prevención del tráfico ilícito de drogas de acuerdo a la distribución establecida en el artículo 33 de la LOD.

A los efectos de definir y establecer las directrices para que las personas jurídicas privadas, consorcios y entes públicos cumplan con la obligación de destinar a la FONA los aportes establecidos en el artículo 32, el Ministerio del Poder Popular para las Relaciones Interiores y Justicia mediante la Oficina Nacional Antidrogas dictó la Providencia Administrativa N° 004-2011 de fecha 24 de marzo de 2011<sup>24</sup> (“Providencia Administrativa”) mediante la cual se establecen las normas para efectuar el pago y la distribución del aporte establecido en el Ley Orgánica de Drogas y la Ley Orgánica Contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas según corresponda.

---

<sup>23</sup> Publicada en la Gaceta Oficial N° 39.546 del 5 de noviembre de 2010.

<sup>24</sup> Publicada en Gaceta Oficial N° 39.646 de fecha 31 de marzo de 2011.

El artículo 4 de la Providencia Administrativa establece que la Ley Orgánica de Drogas vigente será aplicable a aquellos ejercicios fiscales que comenzaron después del 15 de septiembre de 2010. Asimismo, para aquellos ejercicios fiscales que comenzaron antes de la entrada en vigencia de la mencionada Ley, será aplicable la Ley Orgánica Contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas.

- **Forma de cumplimiento de los aportes.**

De conformidad a lo establecido en el artículo 32 de la LOD y el artículo 3 de la Providencia Administrativa la única modalidad posible de cumplimiento es el pago pecuniario de los aportes (pago en dinero), en este sentido los aportantes están obligados a consignar el aporte ante el FONA.

- **Base Imponible y sujetos pasivos.**

La LOD establece que los aportes serán determinados tomando como base de cálculo la **ganancia o utilidad en operaciones del ejercicio**. En este mismo sentido, la Providencia Administrativa establece en su artículo 6 que la base de cálculo del aporte será la utilidad en operaciones del ejercicio, indicando que se trata del monto que resulte de restar la utilidad bruta del ejercicio menos los gastos operacionales. Asimismo, el artículo 6 establece que de aplicar la Ley Orgánica Contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas, la base de cálculo es la Utilidad Contable antes del Impuesto sobre la Renta.

Tomando en consideración que el aporte exigido tiene como base un porcentaje sobre la **ganancia o utilidad**, se puede afirmar que las instituciones sin fines de lucro al no percibir **ganancia o utilidad** alguna -puesto que los ingresos que perciben no son utilizados para distribuir ganancias o utilidades entre sus miembros sino para reinvertirlos en los fines y en los objetivos de la institución en particular- no encuadran en el supuesto de hecho del

artículo 32 de la LOD y en consecuencia no se encuentran obligadas a la realización de este aporte<sup>25</sup>.

#### **III.4.2. Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación.**

El Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación vigente<sup>26</sup> (“LOCTI”) establece en su artículo 23 el aporte para la ciencia, la tecnología, la innovación y sus aplicaciones. Asimismo, la LOCTI establece en su artículo 25 que aquellas personas jurídicas privadas o públicas, domiciliadas o no en Venezuela que realicen actividades económicas en el territorio nacional y hayan obtenido ingresos brutos anuales superiores a cien mil Unidades Tributarias (100.000 U.T.) en el ejercicio fiscal inmediato anterior están obligados a pagar dicho aporte.

Por otro lado, el Reglamento de la LOCTI<sup>27</sup>, establece en su Disposición Única Transitoria que la LOCTI vigente será aplicable al ejercicio económico siguiente a su entrada en vigencia.

- **Forma de cumplimiento.**

Todos los aportes deberán ser consignados ante el órgano financiero de los fondos destinados a ciencia, tecnología, innovación y sus aplicaciones, mediante su pago en dinero. De conformidad con lo establecido en los artículos 6 y 7 del Reglamento LOCTI el único medio de cumplimiento son los aportes pecuniarios.

- **Base imponible y sujetos pasivos.**

---

<sup>25</sup> Más aun cuando dichas instituciones sin fines de lucro cuentan con la debida calificación de exención del pago Impuesto sobre la Renta otorgado por el SENIAT.

<sup>26</sup> Publicada en Gaceta Oficial N° 39.575 del 16 de diciembre de 2010.

<sup>27</sup> Publicado en Gaceta Oficial N° 6.151 Extraordinario de fecha 18 de noviembre de 2014.



La LOCTI en su artículo 25 y el Reglamento de la LOCTI en su artículo 5 establecen que el aporte deberá calcularse tomando como base los ingresos brutos del ejercicio económico inmediatamente anterior al que corresponda cumplir la obligación **obtenidos de la actividad económica ejercida**. Asimismo, y de conformidad con el artículo 26, la alícuota aplicable al caso de actividades diferentes a la de hidrocarburos y de casinos es de 0,5%.

Como se ha venido explicando, de la naturaleza jurídica de las asociaciones y fundaciones se evidencia que se trata de instituciones que ejercen actividades **sin fines de lucro**. Ahora bien, el fin de lucro es una de las características principales del ejercicio de actividades económicas. Siendo así y teniendo en cuenta lo anterior, debe afirmarse que las asociaciones y fundaciones no tienen como objetivo ejercer actividades económicas, en caso de hacerlo, es siempre en aras de lograr sus fines de utilidad general, benéficos o asistencia social u de índole similar, ya que los ingresos obtenidos van dirigidos exclusivamente a la consecución de los mismos y nunca a la distribución de ganancias o utilidades a sus miembros.

En este sentido, las asociaciones y fundaciones no están obligadas al pago del aporte establecido en LOCTI, ya que son instituciones que llevan a cabo actividades sin fines de lucro, es decir, no son instituciones que ejercen actividades económicas de las cuales obtienen ingresos para el cálculo del aporte, salvo cuando las llevan a cabo sólo como medio para la consecución de sus fines no lucrativos.

#### **IV.3. Ley Orgánica de Deporte Actividad Física y Educación Física.**

La Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física<sup>28</sup> (“LDAFEF”) en su artículo 68 crea el Fondo Nacional para el Desarrollo del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física que estará constituido, entre otros, por los aportes que deberán realizar las

---

<sup>28</sup> Publicada en Gaceta Oficial N° 39741 del 23 de agosto de 2011.

empresas u otras organizaciones públicas y privadas **que lleven a cabo actividades económicas en el país con fines de lucro** de acuerdo a lo establecido en la LDAFEF. El Fondo será utilizado para el financiamiento de planes, proyectos y programas de desarrollo y fomento del deporte y la actividad física, y el patrocinio del deporte.

- **Base imponible y sujetos pasivos.**

De conformidad con el artículo 68 el aporte aplicable a las empresas u organizaciones que realicen actividades económicas **con fines de lucro** en el territorio nacional será de 1% sobre la **utilidad neta o ganancia contable** cuando sea superior a Veinte Mil Unidades Tributarias (20.000 U.T.). En este mismo sentido, el artículo 47 del Reglamento de la Ley Orgánica de Deporte Actividad Física y Educación Física<sup>29</sup> establece los sujetos pasivos del aporte en cuestión:

“Artículo 47.-

(...)

1. Sociedades Mercantiles públicas y privadas.
2. **Sociedades Civiles, públicas o privadas con fines de lucro.**
3. Cualquier otra persona jurídica que dentro del territorio de la República realice actividades con fines de lucro.”

Por lo tanto, las fundaciones y asociaciones civiles por tratarse de instituciones **sin fines de lucro** que no perciben **ganancia o utilidad** alguna -puesto que los ingresos que perciben no son utilizados para distribuir ganancias o utilidades entre sus miembros sino para reinvertirlos en los fines y en los objetivos de la institución en particular- no están obligadas a la realización del aporte establecido en el LDAFEF.

TORRES PLAZ & ARAUJO

---

<sup>29</sup> Publicado en Gaceta Oficial Nº 39.872 del 28 de febrero de 2012.