

Aspectos legales y fiscales de las donaciones y liberalidades establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Contreras, Mildred E.; Paillacho B., Lisbeth C.; Hulett R., Neyi L.

Recibido: 18-05-14 - Revisado: 29-05-14- Aceptado: 01-12-14

Contreras L., Mildred E.
Licenciada en Contaduría Pública.
Magister en Gerencia Educativa.
Colegio Universitario de Caracas,
Venezuela.
mildred-96@hotmail.com

Paillacho B., Lisbeth C.
Licenciada en Contaduría Pública.
Magister en Gerencia Educativa.
Especialista en Gerencia de Tributos
Nacionales.
Universidad de Los Andes, Venezuela.
Núcleo Táchira.
lcpb26@hotmail.com

Hulett R., Neyi L.
Licenciada en Contaduría Pública,
Especialista en Gerencia Tributaria.
Universidad de Los Andes, Venezuela.
Núcleo Táchira.
lizzethulett@gmail.com

Las donaciones a entes públicos y las liberalidades efectuadas a entes privados sin fines de lucro que persigan fines benéficos y de asistencia social, pueden ser deducidas de la renta bruta de los contribuyentes del impuesto sobre la renta como gastos del periodo, conforme a lo establecido en el artículo 27 de la ley que lo regula, lo cual representa un incentivo y apoyo que el Estado ofrece a los particulares en general para que participen activamente en proyectos y programas que beneficien a la comunidad dentro de la denominada responsabilidad social empresarial. Por ello mediante este análisis de carácter hermenéutico se efectúa la distinción entre las donaciones y liberalidades, como los procedimientos para su realización. Se puede concluir que si bien las donaciones y liberalidades difieren de su destinación, es decir, si son realizadas a favor de entes públicos o privados sin fines de lucro, las formalidades que deben cumplir para que sea admisible su deducibilidad para el impuesto sobre la renta (2007), son las mismas en ambos casos, y dependerán del tipo de bien entregado, dinero, inventario, bienes muebles, inmuebles, entre otros, siendo el donatario el responsable principal y el donante responsable solidario de dar cumplimiento a dichas formalidades.

Palabras clave: Donaciones, liberalidades, deducibilidad.

RESUMEN

Donations to public and private organizations, nonprofit entities that pursue charitable and welfare purposes, can be deducted from the gross income of taxpayers income tax as an expense, as established in Article 27 of the law, which represents an incentive and support that the state provides to individuals in general to actively participate in projects and programs that benefit the community within the so-called corporate social responsibility. Therefore by this analysis of hermeneutical character distinction between grants and donations, and the procedures for its implementation it is carried out. It can be concluded that although grants and donations differ from their destination, that is, if they are made in favor of public or private entities without profit, formalities to be met to be eligible deductibility for income tax (1997) are the same in both cases, and depend on the type of goods delivered, money, inventory, personal property, real estate, among others, being primarily responsible donee and donor jointly liable to comply with such formalities.

Keywords: Grants, donations, deductibility.

ABSTRACT

1. Introducción

El impuesto sobre la renta es un tributo directo que grava la renta y se determina relacionando los ingresos brutos, los costos y deducciones para hallar la renta neta, la cual servirá de base para el posterior cálculo de este tributo. La Ley del Impuesto sobre la Renta (2007), texto legal que lo regula, dispone dentro de su contenido las condiciones necesarias para determinar el monto de cada partida a relacionar, cuales conceptos pueden integrarse en determinado rubro y cuales son excluidos para fines fiscales.

En este contexto, en el artículo 27 de la mencionada ley se establece que, con la finalidad de obtener el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta las diferentes deducciones que en él se describen, siempre y cuando correspondan a egresos causados no imputables al costo y que sean normales y necesarios para el desarrollo de la actividad comercial a la que se dedica y por la cual genera un lucro gravado por este impuesto. Algunos de estos conceptos incluyen los gastos correspondientes a sueldos y salarios, intereses producto de préstamos, depreciación y amortización de ciertos activos, pérdidas por cuentas incobrables, gastos de arrendamiento, transporte, publicidad, reparaciones de bienes muebles e inmuebles que contribuyen en la producción de la renta, entre otros.

Asimismo, contempla en su párrafo duodécimo la

posibilidad de que el contribuyente pueda deducir como gasto del período, los aportes que realice como donación a entes públicos y liberalidades efectuadas a entes privados sin fines de lucro que persigan fines benéficos y de asistencia social de acuerdo a los parámetros establecidos en la ley.

Si bien es cierto, que dichos conceptos no representan erogaciones directamente asociadas con las actividades u operaciones necesarias para la producción de la renta, debido a que no generan una contrapartida de ingreso de algún activo o beneficio a obtener a cambio de la entrega de ciertos recursos, las mismas se encuentran permitidas en la ley y se hallan directamente justificadas en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), al señalar en diversos articulados el incentivo y apoyo que el Estado ofrece a los particulares en general para que participen activamente en proyectos y programas que beneficien a la comunidad dentro de la denominada responsabilidad social empresarial.

Al efecto el artículo 103 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) señala que: "...Las contribuciones de los particulares a proyectos y programas educativos públicos a nivel medio y universitario serán reconocidas como desgravámenes al impuesto sobre la renta según la ley respectiva". Se destacan los incentivos fiscales a quienes participen en acciones en beneficio del sistema educativo nacional en los últimos niveles.

Por su parte la citada constitución, en su artículo 135, especifica que las obligaciones que correspondan al Estado en cumplimiento de los fines de bienestar social, no excluyen las que, en virtud de responsabilidad social y asistencia humanitaria correspondan a los particulares según su capacidad contributiva, es decir, si bien el Estado debe garantizar una serie de aspectos básicos como son salud, educación, seguridad, entre otros, también los entes privados deben cooperar al logro del bien común, aportando para ello recursos que permitan el desarrollo de proyectos de gran beneficio para la comunidad.

No obstante, si bien estas figuras de las donaciones y liberalidades se encuentra contemplada en la Ley de Impuesto Sobre La Renta (2007), la realidad es que muchas empresas desconocen la deducción prevista en la ley y por tanto no efectúan estos aportes

de gran importancia para el logro de los objetivos de diversos entes sin fines de lucro, cuyos fines benéficos y asistenciales permitan dar respuesta a necesidades de la comunidad bien sea en el ámbito educativo, cultural, científico, humanitario, entre otros. Otras empresas por su parte, conocen dichas figuras, pero al momento de ejecutarlas no lo hacen de la manera más adecuada, ya que no cumplen con los requisitos exigidos por la Ley de Impuesto sobre la Renta (2007), la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos (1999) entre otras normas jurídicas.

Tal como lo señala Padrón (citado por Villarroel, J. y Velazco, M., 2012), el Ejecutivo Nacional a través de las diversas leyes promulgadas, y con el respaldo del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), ha dado a conocer a las empresas nacionales y extranjeras los beneficios fiscales contemplados en las leyes tributarias y aduaneras, promocionando así la participación de las mismas en proyectos de contribución social, sin embargo, el material existente y las actividades formativas desarrolladas, no son suficiente para lograr una comprensión de todos los aspectos asociados a las donaciones y liberalidades.

En este sentido, el SENIAT, ha incorporado en su portal, un instructivo de once (11) páginas en el que se detallan algunos aspectos de la Ley de Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos (1999), sin embargo, lo concerniente con las donaciones solo comprenden cuatro (4) páginas que no logran definir con claridad las modalidades de donación que se pueden realizar, los requisitos que deben solicitarse, los procedimientos a seguir, las características que deben cumplir las instituciones beneficiarias para que sea deducible dicho aporte. De igual forma, se encuentra también en el portal, un tríptico informativo sobre dicho impuesto, en el que si bien se menciona el concepto de donación, quien debe cancelar el tributo ocasionado de acuerdo a la ley, las exenciones previstas en la ley en el pago de dicho tributo y los documentos anexos que deben presentarse para realizar la declaración originada por este impuesto, la información suministrada no permite dar a conocer de forma concreta los pasos que debería seguir algún contribuyente que quisiera realizar un aporte a algún ente público o privado sin fines de lucro, que persigan fines benéficos o sociales.

Por ello, es de gran importancia que todos los contribuyentes de este impuesto tengan conocimiento sobre los principales aspectos que regulan la realización de las liberalidades y donaciones, con el fin de aprovechar su deducibilidad y con ello disminuir la renta neta, base de cálculo del impuesto sobre la renta, lo cual va a influir de manera positiva en el monto del impuesto a cancelar de acuerdo con lo establecido en la ley; además del consecuente beneficio social que causa en la comunidad el aporte a las instituciones u organizaciones en proyectos educativos, culturales, deportivos, asistenciales, entre otros, generando oportunidades de desarrollo para los ciudadanos que se favorecen a través de las mismas.

Con base a los anteriores planteamientos se hace necesario efectuar un análisis hermenéutico sobre los diferentes aspectos concernientes a las liberalidades y donaciones, tomando en consideración las diferentes disposiciones legales que las regulan con el fin de mostrar de forma simplificada los procedimientos que se deben seguir para su materialización como partidas deducibles del impuesto sobre la renta, lo cual representará un aporte en cuanto a la divulgación de esta información, como a la promoción en el sector empresarial de esta práctica que contribuye en el desarrollo de la comunidad en el marco de la responsabilidad social empresarial.

2. Las donaciones y liberalidades

Lagrange (1870), señala que la donación es en el sentido lógico y etimológico de la palabra “una dación o traslación de propiedad, hecha por liberalidad *doni – datio*”. En latín el verbo *dare* significa transferir la propiedad, se habla así en términos del derecho de tres tipos de transferencias, a saber; *Datio solvendi animo*, cuando la transferencia realizada es para cancelar una deuda; *Datio contrahendi animo*, si la transferencia se hace con la intención de recibir algo equivalente a cambio, es decir, crea una obligación de la otra parte; *Donandi animo*, cuando no hay ninguna intención de por medio, ni la de pagar una deuda ni la de pretender recibir algo a cambio obligatoriamente, sino por el espíritu en sí mismo de liberalidad, es decir, *doni – donatio*.

De esta forma la palabra donación en su acepción primitiva expresaba no la intención o el compromiso a futuro de realizar

la acción, sino la donación ya realizada o consumada, a menos que la misma hubiere sido hecha bajo la forma de la *estipulación*, que era antiguamente una forma solemne de contratar, en el que se formalizaba de alguna forma a través de un interrogatorio la disposición de llevar a cabo dicha donación, lo que hacía que fuera más riguroso que un pacto o acuerdo simple.

En Venezuela, de acuerdo al Código Civil (1982) artículo 1.431, la donación es “el contrato por el cual una persona transfiere gratuitamente una cosa u otro derecho de su patrimonio a otra persona que lo acepta”, es decir, la donación contempla la entrega de un bien mueble o inmueble por parte de un donante que lo entrega a otro gratuitamente, en este caso el donatario, quien lo acepta. Asimismo, el artículo 1.432 señala que existen cuatro tipos de donación: *Donación por agradecimiento*, *Donación por mérito*, *Donación por especial remuneración* y *Donación con obligación impuesta al donatario*, las cuales responden en cierta forma a la razón por la cual se realiza la transferencia de parte del donante al donatario.

De igual forma, en el artículo 1.439 establece la obligatoriedad de la realización de un contrato como medio para dar validez al acto de la donación, en este caso, el donatario deberá entregar al donante un escrito en el que se deje constancia de la aceptación de dicha donación. Por tanto, de acuerdo al artículo 1.440 y 1.441 del Código ejusdem, la donación solo produce efecto cuando el donante esté en conocimiento de la aceptación, es decir, solo cuando el beneficiario de la donación la acepta, plateándose incluso en el artículo 1.445 que, cuando la aceptación no se realice según las disposiciones anteriores pueda solicitarse la nulidad de la misma. De igual forma, de acuerdo al artículo 1.446 del citado texto legal, la donación debidamente aceptada es perfecta y transmite la propiedad de los objetos donados sin necesidad de tradición, desde que el donante esté en conocimiento de la aceptación.

Al respecto, la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2007) establece en su artículo 27, Parágrafo Duodécimo, dos categorías a saber, donaciones y liberalidades, donde, las donaciones son aquellas transferencias de bienes que hace el contribuyente a favor de la Nación, los Estados, los Municipios y los Institutos Autónomos, es decir, las realizadas a cualquiera de los entes públicos del país. Y las liberalidades aquellas transferencias de bienes que hace el

contribuyente con fines de utilidad colectiva y de responsabilidad social, y comprenden tanto los gastos efectuados directamente por el contribuyente para dichos fines, como las contribuciones hechas a entes privados sin fines de lucro, tales como instituciones o asociaciones que persigan 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.

Finalmente, con base en las anteriores consideraciones se puede afirmar, que las donaciones se caracterizan por: a) Transferencia de propiedad de algo, b) De carácter gratuito, c) Exige la manifestación de voluntad de las partes, tanto del que realiza la donación como del que la recibe, d) Implica un documento que compruebe el acuerdo, e) No involucra la obligación por parte del donante de recibir algo a cambio de parte del donatario.

3. Beneficio fiscal que obtiene un contribuyente del impuesto sobre la renta por realizar una donación o una liberalidad

La Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISLR, 2007), es la norma que en la Republica Bolivariana de Venezuela regula lo referente al impuesto sobre la renta, estableciendo dentro de su articulado los lineamientos necesarios que se deben seguir para su materialización, y en donde la LISLR en el artículo 27, párrafo duodécimo, hace mención a las donaciones y liberalidades, indicando que las podrán deducir de la renta bruta, por tanto una empresa que realiza estas contribuciones podrá integrar dentro de su contabilidad estos conceptos como gastos del periodo, generando así una disminución en el enriquecimiento neto global y por ende al calcular el impuesto sobre la renta respectivo, dará un monto menor a pagar en virtud de la deducción realizada. Es importante resaltar, que dichas donaciones y liberalidades deben ser realizadas a beneficiarios que estén domiciliados en el país y que cumplan los objetivos y cualidades señalados anteriormente.

De igual forma, la citada LISLR en el artículo 27 párrafo decimotercero, plantea los límites máximos que un contribuyente puede deducir como donaciones y liberalidades, es decir, si bien un contribuyente puede efectuar los aportes que desee por este

concepto, dicha normativa permite solamente la deducción máxima de 10% cuando la renta neta del contribuyente no exceda de 10.000 U.T. y 8% por la porción de renta neta que exceda de 10.000 U.T. En los casos en que el contribuyente se dedique a actividades de hidrocarburos, 1% de la renta neta.

Por su parte la Ley Orgánica de Protección del Niño y el Adolescente (2007) establece límites máximos más altos a los señalados en la Ley de Impuesto Sobre La Renta (2007), con la finalidad de incentivar a los contribuyentes a realizar donaciones y liberalidades para los fines dispuestos en esta ley orgánica, a saber, el doble de los porcentajes anteriores, si son a favor de programas o entidades previstas en la Ley Orgánica de Protección del Niño y el Adolescente (2007). (Artículo 344 de la LOPNA) y el triple de los porcentajes anteriores, si son a favor de los Fondos de Protección del Niño y del Adolescente previstos en la Ley Orgánica de Protección del Niño y el Adolescente (2007). (Artículo 344 de la LOPNA).

Para determinar el límite máximo que puede deducir una empresa por la realización de estas contribuciones, los porcentajes señalados deben aplicarse a la renta neta calculada antes de deducir o restar los montos de las donaciones y liberalidades.

Renta neta = Ingresos brutos – Costos – Deducciones



Excluyendo las donaciones
y liberalidades

Gráfico 1. Límite máximo de las deducciones.

Fuente: Elaboración propia

Por otro lado, se deben considerar además otras condiciones establecidas por la citada ley en las cuales se establece que las donaciones y liberalidades efectuadas por el contribuyente no serán deducibles si:

- Sufrió pérdidas en el ejercicio económico inmediatamente anterior a la realización de las donaciones y liberalidades, por lo que no podrá deducir dichos aportes en el presente ejercicio. (LISLR Artículo 27, Parágrafo decimoquinto)

- Presenta pérdidas en el ejercicio económico actual. (LISLR Artículo 27, Parágrafo duodécimo)
- Se trata de un contribuyente que es persona natural y cuyos enriquecimientos netos estén representados solo por sueldos, pensiones y demás remuneraciones percibidas por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia. (LISLR Artículo 31).

4. Procedimiento para realizar donaciones y liberalidades

Las donaciones y liberalidades pueden ser realizadas en efectivo, en títulos valores, a través de activos como inventario, mobiliario, vehículos, equipos, maquinaria (bienes muebles) o mediante la entrega de terrenos, galpones, edificios, viviendas (bienes inmuebles), y las cuales para su materialización deben cumplir con los requisitos y formalidades establecidos en, el Código Civil (1982); Código Orgánico Tributario (2001); Ley de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos (1999); Ley de Impuesto Sobre la Renta (2007); Ley de Impuesto al Valor Agregado (2007); Decreto N°. 2001 (1997).

En tal sentido se debe recordar que en el parágrafo duodécimo y en el decimotercero, se hace siempre mención tanto a la donación como a la liberalidad, estableciendo incluso para ambas su deducibilidad, los límites máximos, etc., por lo que si bien ambos conceptos se diferencian en virtud de su destinación, es decir, si va dirigida a entes públicos o privados sin fines de lucro, respectivamente, a nivel de las formalidades que deben cumplir en cuanto a materia de La Ley del Impuesto Sobre La Renta (2007), se otorga un tratamiento similar, razón por la cual en los procedimientos a describir a continuación se hará mención de forma indistinta a donaciones y liberalidades.

Si bien, los requisitos y formalidades a cumplir dependerán de la modalidad a seguir para realizar la donación o liberalidad, es decir, si es efectivo, inventario, muebles u otros bienes, existen dos requisitos comunes para todos los casos:

- 1. Contrato de donación o voluntad de donar:** En el que se establezca la transmisión gratuita al beneficiario del bien entregado, indicando las características del mismo. Dicha formalidad debe ser realizada por el donante. (Artículo

1.431 del Código Civil. Artículo 71 de la Ley de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos).

- 2. Carta de aceptación:** Es la manifestación por parte del beneficiario de aceptar el bien recibido en donación. Debe indicar las características del bien recibido y su conformidad con el mismo.

De esta forma, si bien los artículos citados establecen requisitos de acuerdo al Código Civil para la donación, por analogía de formalidades mencionadas en la ley, también se aplicarán para las liberalidades.

Si la donación o liberalidad no cumple con alguno de estos requisitos podrá solicitarse su nulidad (Artículo 1.445 del Código Civil). Por otro lado, cuando la donación sea de cosa mueble cuyo valor no exceda de Bs. 2.000, no se necesitará escritura de ninguna especie (Artículo 1.439 del Código Civil).

Por otro lado, si un contribuyente desea realizar una donación o una liberalidad de bienes muebles o inmuebles, derechos o acciones a otra entidad, los beneficiarios de dichas donaciones quedan obligados al pago del impuesto de la Ley de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos (1999), de acuerdo al artículo 47 de dicha ley, es decir, es el beneficiario quien debe pagar un tributo por la donación recibida no quien hace la donación.

Si bien, el beneficiario de la donación es el sujeto pasivo del impuesto sobre donaciones, es decir, quien está obligado al pago de este tributo, no obstante, de acuerdo a lo establecido en el artículo 63 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos (1999), tanto el donatario como el donante son responsables solidariamente de dicho impuesto, por lo que el donante debe instar al donatario a que realice el pago correspondiente por dicho tributo en caso de que se origine pago alguno.

En este contexto, aun cuando la ley establece un impuesto por este concepto, también contempla algunos hechos como instituciones que estarán exentas, destacando las establecidas en el artículo 66 numeral 2 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos (1999), a saber, aquellas entidades públicas no territoriales tales como institutos autónomos,

fundaciones, asociaciones del Estado, entre otras, que ejerzan primordialmente actividades de beneficencia y de asistencia o protección social siempre que destinen los bienes recibidos, o su producto, al cumplimiento de estos fines.

De igual forma, en la ley ejusdem en su artículo 67, así como en el artículo 1 del Decreto 2.001, se establece la categoría de instituciones que podrán ser objeto de exoneración por parte del Ejecutivo Nacional, siendo estas aquellas entidades públicas o privadas cuyo objeto primordial sea de carácter científico, docente, artístico, cultural, deportivo, recreacional o de índole similar, así como las entidades privadas sin fines de lucro, que se dediquen a realizar actos benéficos, asistenciales, de protección social, de culto religioso debidamente inscritos por ante la Dirección de Cultos del Ministerio de Justicia.

No obstante, para que dichos beneficiarios puedan someterse a la exoneración planteada, el artículo 3 del citado decreto señala que las entidades privadas sin fines de lucro mencionadas anteriormente y dispuestas en el artículo 1 del decreto, deberán destinar a la realización de sus actividades 75% de sus ingresos, a los fines del goce de la exoneración prevista en la ley. Es de resaltar, que de acuerdo al artículo 5 del decreto ejusdem la exoneración a que se contrae dicho cuerpo legal, será por tiempo indefinido.

Asimismo, el artículo 4 del decreto señala que las entidades privadas sin fines de lucro deberán para gozar de la exoneración cumplir con los siguientes lineamientos:

- 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 transmisión de la propiedad del bien donado.
- b) Probar a la administración tributaria que su representada reúne las condiciones para disfrutar de la exoneración.
- c) Los establecimientos de culto religiosos deberán además acompañar la constancia de estar acreditados ante el Ministerio de Justicia.

A tal efecto, el artículo 14 en su Parágrafo Único de la Ley del Impuesto Sobre La Renta (2007), reitera que las instituciones exentas deberán justificar ante la Administración Tributaria que reúnen las condiciones para el disfrute de la exención, y les otorgará

la calificación y registro de la exención correspondiente. De igual forma, el artículo 89 de esta misma ley, así como el artículo 22 del reglamento que la regula, destaca el control que la Administración Tributaria realizará a estos entes beneficiarios, para lo cual podrá exigir mediante providencia administrativa que dichas entidades presenten declaración jurada anual de los enriquecimientos exentos y deberá verificar periódicamente el cumplimiento de las condiciones que dan derecho a las exenciones establecidas en la ley.

De esta forma, las donaciones y liberalidades que un contribuyente realice a instituciones públicas, benéficas o de protección social que cumplan con las características indicadas en la ley, no darán ocasión al pago de tributo alguno, no obstante los beneficiarios de la donación deberán cumplir con el deber formal de realizar la declaración a través de la Forma 32, anexando los recaudos que la administración tributaria disponga para tal fin. Asimismo, si bien la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos (1999) establece como sujeto pasivo de dicho tributo al beneficiario, también dispone el cumplimiento de ciertas formalidades por parte del donante. Al respecto el artículo 71 de la ley señala que el donante deberá presentar una declaración jurada en el momento en que se manifieste la voluntad de donar.

4.1. Donaciones y liberalidades en efectivo

En el caso de donaciones y liberalidades en efectivo, el donante deberá efectuar:

- a) Contrato de donación.
- b) Comprobante de egreso en el que se registre el cheque entregado, soportando así el egreso causado por este concepto. (Artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta).

Asimismo se debe solicitar al donatario:

- a) Carta de aceptación.
- b) Calificativo de exención expedido por la administración tributaria. (Artículo 14, Parágrafo Único de la Ley de Impuesto Sobre La Renta).
- c) Recibo de ingreso que registre la entrada del cheque y que servirá de comprobante de dicha transacción (Artículo 16,

Parágrafo Tercero del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta).

- d) Formulario 32 de autoliquidación de impuesto sobre sucesiones y donaciones cuando la donación sea superior a 25 U.T. Este formulario se debe solicitar en virtud de la responsabilidad solidaria del donante por el pago del impuesto de donaciones.

4.2. Donaciones y liberalidades en bienes muebles

Cuando se realizan donaciones de bienes muebles tales como, equipos, maquinaria, mobiliario, inventario, entre otros, el donante deberá realizar:

- a) Contrato de donación.
- b) Factura a nombre del donatario (Artículo 31 del Reglamento de Ley Impuesto al Valor Agregado), ya que la desincorporación del mismo constituye hecho imponible por lo que se deberá facturar obligatoriamente y registrar en la columna especial del libro de ventas (Artículo 4 Literal 3 de la Ley Impuesto al Valor Agregado).

De igual forma el donante deberá solicitar al donatario los siguientes recaudos:

- a) Carta de aceptación.
- b) Calificativo de exención expedido por la administración tributaria. (Artículo 14, Parágrafo Único de la Ley de Impuesto Sobre La Renta).
- c) Formulario 32 de autoliquidación de impuesto sobre sucesiones y donaciones cuando la donación sea superior a 25 U.T. Este formulario se debe solicitar en virtud de la responsabilidad solidaria del donante por el pago del impuesto de donaciones.

Las liberalidades o donaciones en activos fijos del contribuyente se determinarán restando del costo de adquisición de tales activos fijos el total de la depreciación u amortización acumulada hasta la fecha en la que se efectuará la liberalidad o donación. También serán deducibles los gastos accesorios hechos por el contribuyente con tales propósitos. (Artículo 72 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta).

4.3. Donaciones y liberalidades en bienes inmuebles

Cuando se realizan donaciones de bienes inmuebles tales como terrenos, galpones, edificios, viviendas, entre otros, el donante deberá realizar:

- a) Contrato de donación.
- b) Documento de traspaso del bien inmueble debidamente registrado. (Artículo 1.439 del Código Civil).

Asimismo el donante solicitará al donatario los siguientes requisitos:

- a) Carta de aceptación debidamente registrada (Artículo 1.439 del Código Civil).
- b) Calificativo de exención expedido por la administración tributaria. (Artículo 14, Parágrafo Único de la Ley de Impuesto Sobre La Renta).
- c) Formulario 32 de autoliquidación de impuesto sobre sucesiones y donaciones. Este formulario se debe solicitar en virtud de la responsabilidad solidaria del donatario y del donante por el pago del impuesto de donaciones.

5. Conclusiones

De acuerdo a las consideraciones anteriores se puede concluir lo siguiente:

1. Las donaciones y liberalidades se caracterizan por representar la transferencia de la propiedad de algo mediante la manifestación voluntaria de las partes, y en la que no surge ninguna obligación por parte del donatario de entregar algo a cambio al donatario, es decir es de carácter gratuito, y en la cual conforme al Código Civil (1982) debe existir un documento que compruebe el acuerdo.
2. La ley del Impuesto Sobre la Renta (2007) dentro de su articulado establece una distinción entre lo que es una donación y lo que es una liberalidad, en donde las donaciones serán todas aquellas transferencias efectuadas por un contribuyente a favor de la Nación, los estado, los municipios y los institutos autónomos, mientras que las liberalidades serán aquellas transferencias realizadas en cumplimiento de fines de utilidad colectiva y de responsabilidad social del contribuyente. .

3. Todo contribuyente podrá deducir de su renta bruta por concepto de donaciones y liberalidades solo el 10% cuando su renta neta no exceda de 10.000 U.T y el 8% por la porción que exceda de la renta neta de 10.000 U.T. Ahora bien, si estos aportes son efectuados a favor de programas o entidades de las previstas en la Ley Orgánica de Protección del Niño y el Adolescente (2007) o a favor de Fondos de Protección del Niño y el Adolescente los anteriores porcentajes se incrementarían al doble y al triple, respectivamente.
4. Las donaciones y liberalidades podrán ser realizadas tanto en efectivo como en bienes, ya sean muebles o inmuebles, y para que las mismas puedan ser deducidas de la renta bruta por parte del contribuyente, deberán cumplir con una serie de requisitos y demás formalidades establecidas en el Código Civil (1982); Código Orgánico Tributario (2001); Ley de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos (1999); Ley de Impuesto Sobre la Renta (2007); Ley de Impuesto al Valor Agregado (2007); Decreto N°. 2001 (1997).
5. Finalmente, contar con el conocimiento sobre lo que son las liberalidades y donaciones, como el procedimiento que se debe seguir para que las mismas sean una partida deducible del impuesto sobre la renta, va a beneficiar no solo a los contribuyentes de este impuesto sino a la colectividad en general.

6. Referencias

- Código Civil* (1982). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 2.990. Julio 26, 1982.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela*. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 36.860. Diciembre 30, 1999.
- Decreto 2.001* (1997). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 36.287. Septiembre 9, 1997.
- Lagrange, M (1870). *Manual del Derecho Romano*. Traducido del francés por José Vicente y Caravantes. Madrid: Librería de Victoriano Suárez.
- Ley de Impuesto Sobre La Renta* (2007). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 38.628. Febrero 16, 2007.

- Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos* (1999). Gaceta Oficial Extraordinaria de la República Bolivariana de Venezuela, 5.391. Octubre 22, 1999.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado* (2007). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 38.632. Febrero 26, 2007.
- Ley Orgánica de Protección del Niño y del Adolescente* (2007). Gaceta Oficial Extraordinaria de la República Bolivariana de Venezuela, 5.859. Diciembre 10, 2007.
- Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta* (2003). Gaceta Oficial Extraordinaria de la República Bolivariana de Venezuela, 5.662. Septiembre 24, 2003.
- Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado* (1999). Gaceta Oficial Extraordinaria de la República Bolivariana de Venezuela, 5.363. Julio 12, 1999.
- SENIAT [Página web en línea]. Disponible en: <http://www.seniat.gov.ve>
- Villarroel, J y Velazco, M. (2012). *Los incentivos tributarios del Impuesto sobre la Renta como mecanismo promotor de acciones de responsabilidad social empresarial*. Comercium et Tributum, Volumen VIII, Febrero 2012 - Julio 2012.