

ALGUNAS ANOTACIONES RELATIVAS A LA CONTABILIDAD Y LOS TRIBUTOS EN VENEZUELA

INTRODUCCIÓN

Este artículo me fue requerido por Miguel Zabala para incluirlo en un libro de "Temas de Actualidad Tributaria en Venezuela en honor al Dr. Harold Zavala", que se bautizó en un foro tributario en el mes de junio del presente año en nuestra Maracaibo, por supuesto este requerimiento me enorgullece por haber sido considerado para rendirle tributo al eminente tributarista, docente y gran amigo, con el que he compartido muchas discusiones enriquecedoras en materia tributaria. "HONOR A QUIÉN HONOR MERECE"

Jesús E. Fernández P.

Maracaibo, abril de 2012

ALGUNAS ANOTACIONES RELATIVAS A LA CONTABILIDAD Y LOS TRIBUTOS EN VENEZUELA

ASPECTOS GENERALES

Todas las veces que me ha tocado tratar el tema de la importancia de la contabilidad, me refiero a lo que el CP Humberto Murrieta Necochea, Ex Presidente del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) plantea en un brillante artículo denominado "THEMATA" (transparencia): "...El corazón de cualquier sistema democrático es la contabilización, junto con la libertad de prensa el libre flujo de datos de información financiera veraces es una de las más efectivas defensas contra el abuso y la incompetencia. Sin una información financiera fidedigna no existe un método válido para medir la eficiencia. El sistema tributario se desintegraría, las políticas fiscales de los gobiernos caerían en el vacío, y las reglamentaciones gubernamentales respecto a empresas de servicios públicos y otras en las cuales exista gran interés público serían imposibles..."

Desde el punto de vista de los negocios, para la gestión misma de las empresas y al necesario control es indudable la importancia de la contabilidad, sin embargo, es en cuanto a la importancia en el ámbito tributario a la que nos referiremos en este artículo, ella es indispensable para evaluar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, de allí que en el vigente Código Orgánico Tributario Venezolano (2001), se establecen entre otros los siguientes asuntos:

1. Considera como un deber formal de obligatorio cumplimiento el llevar en forma debida y oportuna los libros y registros contables, de conformidad a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados, y señala que su incumplimiento constituye un ilícito.
2. También considera ilícitos el no llevar los registros contables en castellano y moneda nacional o llevarlos con atrasos superiores a un mes, no conservar durante el plazo establecido por las leyes y reglamentos los libros, registros, copias de comprobantes de pago u otros documentos; así como los sistemas o programas computarizados de contabilidad, los soportes magnéticos o los micro archivos.

ALGUNAS ANOTACIONES RELATIVAS A LA CONTABILIDAD Y LOS TRIBUTOS EN VENEZUELA

3. En cuanto a presunciones de defraudación el vigente Código Orgánico Tributario (2001) establece dentro de estas el llevar dos o más juegos de libros para una misma contabilidad, con distintos asientos; contradicción evidente entre las constancias de los libros o documentos y los datos consignados en las declaraciones tributarias; y no llevar o exhibir libros, documentos o antecedentes contables, en los casos en que los exija la ley.

El Código de Comercio Venezolano (1919), establece en el párrafo tercero de la sección II del título I del libro primero, artículos 32 al 44, los lineamientos generales de la contabilidad mercantil, y posteriormente, en el párrafo séptimo de la sección VI, del mismo título I del libro primero, artículos 304 al 308 hace algunas precisiones sobre el balance.

En Venezuela, las normas contables relativas a ciertas instituciones regidas por leyes especiales, tales como las que cotizan en Bolsas de Valores, regidas por la Ley de Mercado de Capitales y controladas por la Comisión Nacional de Valores; los bancos y otras instituciones financieras, regidos por la Ley General de Bancos y Otras Instituciones Financieras, y supervisados por la Superintendencia de Bancos; las compañías de seguros y reaseguros, regidas por la Ley de Seguros y Reaseguros, y supervisadas por la Superintendencia de Seguros; las cooperativas y las cajas de ahorro, entre otras están establecidas en su marco legal.

En contraposición, para la inmensa mayoría de entidades, no sujetas a esas regulaciones especiales, a diferencia de muchos países latinoamericanos, en los cuales los principios de contabilidad generalmente aceptados se incluyen en leyes, estos principios los emite la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), y en el pasado se desató una controversia a este respecto, incluso, Romero – Muci (1998) cuestionó la capacidad jurídica de dicha Federación para la emisión de estos principios.

Sin embargo, desde el punto de vista del impuesto sobre la renta, la polémica quedó zanjada cuando el Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta (2003) incluyó en el párrafo

ALGUNAS ANOTACIONES RELATIVAS A LA CONTABILIDAD Y LOS TRIBUTOS EN VENEZUELA

segundo del artículo 209 que se entienden como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela, aquellos emanados de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.

La adopción de Normas Internacionales de Información Financiera para PYMES según los lineamientos establecidos por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) en el Boletín de Aplicación 6, versión N° 1 (BA VEN – NIF 6 V1), denominado **“CRITERIOS PARA LA APLICACIÓN EN VENEZUELA DE LOS VEN NIF PYME”** será a partir de los ejercicios que se inicien después del 01 de enero de 2011 o fecha posterior.

En ese mismo boletín de adopción, se indica en el párrafo 15, que las empresas que califiquen como pequeña o mediana empresa, al tomar la decisión de adopción deben aprobarla por su máxima autoridad (Asambleas de Accionistas o Socios; Consejo de Administración, entre otros), establecida en sus estatutos de creación, debiendo revelar tal decisión en las notas a los estados financieros.

Boletín de Aplicación 8, versión N° 0 (BA VEN NIF N° 8 V0) denominado **“PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN VENEZUELA (VEN NIF)”**

Este Boletín de Aplicación clasifica los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF) e identifica los pronunciamientos que los conforman.

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VENNIF) serán aplicados por toda entidad que prepare sus estados financieros para usuarios externos o requeridos por cualquier disposición legal venezolana.

Para la preparación de información comparable y fiable, las entidades deben definir los criterios de reconocimiento y las bases de medición de los efectos económicos de las transacciones en las

ALGUNAS ANOTACIONES RELATIVAS A LA CONTABILIDAD Y LOS TRIBUTOS EN VENEZUELA

cuales participan para incorporarlos en los estados financieros, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela, reunida en Directorio Nacional Ampliado aprueba los principios de contabilidad que serán generalmente aceptados en Venezuela.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela VENNIF, se clasifican dos (2) grupos:

- **VEN-NIF GE**, correspondientes a los principios de contabilidad que adoptarán las grandes entidades y están conformados por los Boletines de Aplicación (BA VEN-NIF), que deben ser aplicados conjuntamente con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF completas); y
- **VEN-NIF PYME**, correspondientes a los principios de contabilidad que adoptarán las pequeñas y medianas entidades, conformados por los Boletines de Aplicación (BA VEN-NIF), que deben ser aplicados conjuntamente con la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES).

Se ha creado toda una matriz de opinión acerca de la dificultad de muchos Contadores Públicos para entender las NIIF, en nuestra opinión esa dificultad ha sido magnificada.

Seguimos opinando que las mayores dificultades provienen de deficiencias en el conocimiento y aplicación de la contabilidad básica, hasta ahora, seguiremos basados en la contabilidad por partida doble, y los registros contables tendrán que hacerse de la manera como se venían haciendo, además, para efectos de control interno y para garantizar el cumplimiento de obligaciones en materia tributaria, las empresas deberán mantener códigos contables

ALGUNAS ANOTACIONES RELATIVAS A LA CONTABILIDAD Y LOS TRIBUTOS EN VENEZUELA

adecuados, auxiliares contables y análisis de cuentas tales como: conciliaciones bancarias, auxiliares de cuentas por cobrar, inventarios, propiedades y equipos, cuentas por pagar, análisis de impuestos pagados por anticipados, retenciones por enterar, etc.

Por supuesto, que existen cambios, pero ellos no son tan profundos, como la matriz que se ha creado, por ejemplo: ¿lo relativo a valor razonable, no se consideraba anteriormente con el valor neto de realización o de la regla de costo o mercado el menor?, lo que habrá que evaluar es lo relativo al reconocimiento y medición de las distintas partidas, muchas de las cuales ya se reconocían y medían de manera similar a las establecidas en las normas que estamos adoptando por mandato de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.

Nuestra experiencia en casi 35 años de ejercicio profesional nos indica que en el caso de adopción de NIIF para PYMES, así como también de las NIIF para grandes entidades, el mayor trabajo está referido a la gran cantidad de revelaciones que habrá que hacer para mejorar la comprensión de la información financiera.

Inclusive, se ha planteado como una verdad absoluta que hasta el nombre de los estados financieros ha cambiado, lo cual es absolutamente falso. La NIIF para PYMES fue traducida en España, y como ya sabemos, el Idioma Español, tiene muchas variantes. En España los costos son costes, ¿Cambia en algo la comprensión de la información financiera, el utilizar un nombre u otro? En materia de impuesto diferido se habla de diferencias temporarias, me pregunto ¿Cuál es la discrepancia con diferencias temporales, que es lo correcto?, podemos mencionar otras varias tales como Balance General vs. Estado de Situación; Estado de Resultados o Estado de Ganancias y Pérdidas; Superávit Acumulado vs. Utilidades Retenidas o vs. Ganancias Retenidas; Propiedades, Plantas y Equipos vs. Activo Fijo (¿Cuándo no hay Plantas?); Activo Corriente vs. Activo Circulante o Pasivo Corriente vs. Pasivo a Corto Plazo.

ALGUNAS ANOTACIONES RELATIVAS A LA CONTABILIDAD Y LOS TRIBUTOS EN VENEZUELA

No seamos más papistas que el Papa, la misma NIIF indica lo siguiente "PÁRRAFO 3.22 UNA ENTIDAD PUEDE UTILIZAR, PARA LOS ESTADOS FINANCIEROS, TÍTULOS DISTINTOS DE LOS EMPLEADOS EN ESTA NIIF, SIEMPRE QUE ELLOS NO OCASIONEN CONFUSIÓN."

La NIIF PARA LAS PYMES adoptada por la FCCPV corresponde a la traducción de la norma emitida en julio del año 2009, la cual fue emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

Aparte de mantener una buena contabilidad y procedimientos para garantizar el cumplimiento de obligaciones legales, será necesario disponer de personal, propio o asesores externos, adecuadamente entrenado y actualizado en las vigentes normas tributarias.

CONTABILIDAD E IMPUESTO SOBRE LA RENTA

A lo primero que nos referiremos es a la relación de la contabilidad con el impuesto sobre la renta en Venezuela. A este respecto, la Ley de Impuesto Sobre La Renta (2007), indica en el art. 90 lo siguiente: *" Los contribuyentes están obligados a llevar en forma ordenada y ajustados a principios de contabilidad generalmente aceptados en la República Bolivariana de Venezuela, los libros y registros que esta Ley, su Reglamento y las demás Leyes especiales determinen, de manera que constituyan medios integrados de control y comprobación de todos sus bienes activos y pasivos, muebles e inmuebles, corporales e incorporeales, relacionados o no con el enriquecimiento que se declara, a exhibirlos a los funcionarios fiscales competentes y a adoptar normas expresas de contabilidad que con ese fin se establezcan*

Las anotaciones o asientos que se hagan en dichos libros y registros deberán estar apoyados en los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que estos merezcan surgirá el valor probatorio de aquellos."

ALGUNAS ANOTACIONES RELATIVAS A LA CONTABILIDAD Y LOS TRIBUTOS EN VENEZUELA

El Impuesto sobre la Renta sigue siendo el más utilizado en el mundo moderno para establecer tributos, a él le sigue en importancia el consumo que regula los impuestos sobre ventas, entre ellos el Impuesto al Valor Agregado, siguiéndole en general en importancia la imposición basada en el patrimonio, en Venezuela el impuesto a los activos empresariales. Estos tres índices mencionados, renta, consumo y patrimonio son los tres índices más aceptados para medir la capacidad contributiva en que se basan los impuestos.

Adicionalmente, dentro de la materia tributaria existen otros propósitos que tienen objetivos extra-fiscales, y se manejan a través de incentivos y otros beneficios que nada tienen que ver con los conceptos de rentas, en sentido estrictamente contable, tales como exenciones, exoneraciones, rebajas de impuestos, entre otros. Estos incentivos y otros beneficios persiguen otros fines económicos y sociales ajenos a la tributación, tal es el caso de desarrollar determinadas actividades económicas y regiones, creación de empleos, entre otros.

Otras diferencias importantes que se observan entre los resultados que arrojan los estados financieros contables y aquellos que deben considerarse desde el punto de vista tributario, radican en consideraciones específicas de las leyes tributarias de cada país, se refieren a otros aspectos tales como territorialidad; disponibilidad en base a lo pagado o cobrado, normalidad y necesidad; limitaciones en los montos a deducir; rentas presuntas que generan impuestos proporcionales; no sujeción; no – deducción por falta de retención, no – deducción por extemporaneidad; no deducción por no estar debidamente soportados, entre otros.

También origina diferencias el principio de certeza en la determinación de la obligación tributaria, el cual exige que se definan con precisión los supuestos que deben utilizarse, evitando la posibilidad de utilizar tratamientos alternativos y cambios de métodos que permiten los Principios Contables, como son: métodos de depreciación, métodos de valuación de inventarios, entre otros.

ALGUNAS ANOTACIONES RELATIVAS A LA CONTABILIDAD Y LOS TRIBUTOS EN VENEZUELA

Capítulo aparte merece lo relativo a la contabilidad de inflación, que entre otros aspectos afecta en grado sumo al concepto mismo de renta.

Mi tesis de grado, para optar al título de Magister en Gerencia Tributaria en la Universidad Dr. Rafael Beloso Chapín (URBE) consistió en un estudio y análisis de la conciliación entre las deducciones permitidas por las leyes tributarias y los principios de contabilidad generalmente aceptados, para lo cual analicé en profundidad los mencionados principios y conjuntamente con el análisis de las normas tributarias, establecí semejanzas y diferencias entre ellas para efectos de cuantificar las partidas que serán objeto de conciliación.

A continuación incluyo un resumen de las principales partidas de conciliación, referenciadas con la norma legal

	<u>L.I.S.L.R.</u>	<u>R.L.I.S.L.R.</u>
GANANCIA O (PERDIDA) CONTABLE		
Más		
54.- Contribuciones sociales no pagadas	27 num 3	55
Aporte patronal Seguro Social		
Aporte patronal Política Habitacional		
Aporte patronal INCE		
Impuestos Municipales		
Otros impuestos (LOCTI, ONA, Deporte)		
55.- Reservas provisiones y apartados		
Provisión para incobrables	27 num 8	
Provisión inventarios		
Provisión para impuesto sobre la renta	27 par 5°	
56.- Multas y sanciones pecuniarias	27 normal y neces	
57.- Gastos deducidos en ejerc ant no pagados	32 par único	
58.- Ingresos causados ejerc ant cobrados	5	
59.- Excedente de sueldos a directivos	27 par 1°, 2° y 3°	54
60.- Depreciaciones y amortizaciones		
Por revaluaciones	28	63
De inmuebles arrendados	27 par 9°	56 par único
Diferencia naves y aeronaves no actividad principal	27 par 10°	
Extemporaneidad		62
Dif método o vida útil no autorizada		58
Leasing	27 num 12	
Depreciación de Construcciones exigidas por LOT o disposiciones sanitarias (si registraron como activos fijo)	27 num 10	
61.- Otros		
Ingresos período anterior caso construcción obras	19	
Costos período actual caso construcción de obras	23 par 5°	
Recuperación de deudas ya deducidas como incobrables		34

ALGUNAS ANOTACIONES RELATIVAS A LA CONTABILIDAD Y LOS TRIBUTOS EN VENEZUELA

Prorratio de costos y deducciones inherentes a ingresos no disponibles	32	52
Costos y deducciones por pagar inherentes a ingresos no disponibles		77
Pérdida en venta de acciones a través de Bolsa de Valores	16 par 4°	
Pérdida en venta de acciones cuando no se cumplen requisitos para su deducción	33	
Intereses pagados en cuotas de Leasing	27 num 12	
Costos y gastos extraterritoriales y diferencias de gastos de traslado empleados	27 par 7°, 16° y 23 par 7°	52 y 66
Exceso de gastos de administración de inmuebles dados en arrendamiento	27 par 4°	68, 69 y 70
Exceso de gastos de administración de regalías	27 par 11°	71
Partidas sin soporte, sin N° RIF o sin retención de impuesto sobre la renta (91, 87)	27 norm y nec y 27 par 8° (COT 27 par 1°)	
Costo de venta de inmuebles vendidos a crédito	16 par 3°	38 par 1°
Exceso provisión para prestaciones sociales	27 num 4	
Exceso donaciones y liberalidades	27 par 12°, 13° y 15°	72
Mejoras a propiedades dadas en arrendamiento		28
Reparaciones ordinarias a naves o aeronaves efectuadas en el exterior	29 par único	
Diferencia reparaciones naves y aeronaves no actividad principal	27 par 10°	
Asist técnica o serv tecnológico pagados al exterior	27 par 14°	
Impuestos pagados por cuenta de terceros	norm y necesidad	
Otros no deducibles		
Diferencias derivadas de la aplicación de la normativa de precios de transferencia		
Diferencias derivadas de la aplicación de la normativa de capital insuficiente	118	
62.- Utilidad ajuste por inflación Total (54 a		
63.- 62)		
Menos		
64.- Ingresos contabilizados y no cobrados	5	
Gastos causados ejerc ant pagados en este (en función de disponibilidad)	5	
65.- Contribuciones	27 num 3	55
Otros gastos		
66.- Depreciaciones, amortizaciones y otros		
Cuotas totales de pago leasing	27 num 12	
Construcciones exigidas por LOT o disposiciones sanitarias (cuando se registraron como activo fijo)	27 num 10	
Dif método o vida útil no autorizada		62
67.- Otros		
Dividendos e ingresos por participación patrimonial		
Ventas de inmuebles a crédito	16 par 3°	
Ganancia en venta de acciones a través de Bolsa de Valores	16 par 4°	
Ingresos periodo actual caso construcción obras	19	
Costos periodo anterior caso construcción de obras	23 par 5°	

ALGUNAS ANOTACIONES RELATIVAS A LA CONTABILIDAD Y LOS TRIBUTOS EN VENEZUELA

Castigo por incobrables cuando cumplen los requisitos para su deducción

27 num 8

Castigo otras provisiones

Diferencias derivadas de la aplicación de la normativa de precios de transferencia

Ingresos extraterritoriales por aplicación de renta mundial

68.- Pérdida ajuste por inflación

Total (64 a

69.- 68)

70.- Utilidad o pérdida fiscal

A continuación, haremos algunos comentarios sobre algunos aspectos administrativos y contables, que en nuestra opinión deben cumplirse para facilitar lo relativo a la preparación de los ajustes fiscales por inflación requeridos por las normas del impuesto sobre la renta en Venezuela:

1. Disponer de un código de cuentas contables apropiado que separe de manera adecuada las cuentas objeto de los ajustes, incluyendo partidas para exclusiones históricas al patrimonio: provisiones para cuentas incobrables, cuentas por cobrar partes vinculadas (financieras), préstamos por cobrar partes vinculadas (restituibles y/o con intereses), cuentas por cobrar partes vinculadas (meramente comerciales); inventarios y sus provisiones; cargos diferidos y amortización acumulada; inversiones permanentes costo, inversiones permanentes participación patrimonial; propiedades plantas y equipos y sus depreciaciones acumuladas; otros activos no monetarios, aportes patronales por pagar por contribuciones patronales separadas de retenciones; otros impuestos por pagar (LOCTI, ONA, Municipales, etc.)
2. En el caso de las cuentas por cobrar y por pagar con partes vinculadas, aparte de mantener separadas las meramente comerciales de las otras, deben netearse aquellas que sean por los mismos conceptos y de los mismos deudores y/o acreedores. De igual manera, es recomendable en el caso de cuentas por pagar que no se tenga pensado pagar a corto plazo, que sean capitalizadas y convertidas en capital social.

ALGUNAS ANOTACIONES RELATIVAS A LA CONTABILIDAD Y LOS TRIBUTOS EN VENEZUELA

3. En el caso de que por aplicación de NIIF 'S, existan ajustes a valores razonables, mantener separados esos ajustes de los valores históricos en la contabilidad, ya que mientras no se reforme la Ley de ISLR generarán partidas de conciliación de rentas.
4. En el caso de los activos fijos (propiedades, plantas y equipos), rubro que en nuestra opinión es el que presenta mayores dificultades, es necesario mantener auxiliares detallados (activo por activo), agrupados por activos similares, en el cual se incluya la descripción, fecha de adquisición, y costo de adquisición, la vida útil estimada, la vida útil transcurrida, y el cálculo de la correspondiente depreciación acumulada.

Tradicionalmente, la asignación de vidas útiles estimadas a los activos fijos y la fijación de políticas de capitalización, se han dejado de mano de los contadores en las empresas. Esta práctica no es apropiada, las decisiones sobre lo que se capitaliza y en cuanto tiempo se deprecia corresponde al más alto nivel de la empresa y deben tomarse de manera apropiada, por ejemplo: no será apropiado depreciar en más de cinco (5) años equipo de computación, los vehículos asignados a ejecutivos en las empresas probablemente tendrán una vida útil superior a los vehículos de reparto de mercancías o de transporte de personal, y así podríamos indicar más ejemplos, **lo que queremos indicar es que deben definirse las políticas de depreciación de conformidad a las características operacionales de cada empresa.**

Con excepción de las construcciones en proceso (por ejemplo: construcción de inmuebles, instalación de maquinaria, etc.), no es apropiado registrar adiciones parciales en adquisición de activo fijo, hemos observado en innumerables ocasiones esta práctica errada sobre todo en adquisición de activos a crédito.

ALGUNAS ANOTACIONES RELATIVAS A LA CONTABILIDAD Y LOS TRIBUTOS EN VENEZUELA

Los activos adquiridos bajo la figura de leasing y sus correspondientes depreciaciones (acumuladas y de resultados) deben mantenerse por separado a efectos de su exclusión y/o conciliación.

Debe establecerse como política el practicar inventarios periódicos de activos fijos y retirar y/o destruir aquellos inservibles y/o que no se van a utilizar más en operaciones, Debe cumplirse con las disposiciones establecidas en Providencia 0391 del 19 de agosto de 2005 que establece las condiciones, requisitos y procedimiento para el reconocimiento de las pérdidas, con ocasión del retiro por destrucción de mercancías y otros bienes.

5. En el caso de cargos diferidos, mantener separadas la amortización acumulada del costo.
6. En el manejo de los inventarios de mercancías y de repuestos y suministros, aparte del auxiliar de inventarios, obligatorio, deben establecerse políticas adecuadas para la identificación de material inservible, de lento movimiento, para tomar decisiones adecuadas. En caso de considerar destrucción y/o retiro, debe cumplirse igualmente con disposiciones establecidas en Providencia 0391 del 19 de agosto de 2005 que establece las condiciones, requisitos y procedimiento para el reconocimiento de las pérdidas, con ocasión del retiro por destrucción de mercancías y otros bienes. De igual forma, debe analizarse y planificarse el mantenimiento de niveles apropiados de inventarios, para garantizar la operatividad de las empresas, pero sin caer en mantener excesivas existencias para los cierres de ejercicios.

El artículo 133 párrafo único del COT, se refiere también a los inventarios, con la redacción siguiente : "En los casos en que la Administración Tributaria constate diferencias entre los inventarios en existencia y los registrados, no justificadas fehacientemente por el contribuyente, procederá conforme a lo siguiente:

1. Cuando tales diferencias resulten en faltantes, se constituirán en ventas omitidas para el período inmediatamente anterior al que se procede a la determinación, al adicionar a

ALGUNAS ANOTACIONES RELATIVAS A LA CONTABILIDAD Y LOS TRIBUTOS EN VENEZUELA

estas diferencias, valoradas de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados, el porcentaje de beneficio bruto obtenido por el contribuyente en el ejercicio fiscal anterior al momento en que se efectúe la determinación.

2. Si las diferencias resultan en sobrantes y una vez se constate la propiedad de la misma, se procederá a ajustar el inventario final de mercancías, valoradas de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados, correspondiente al cierre del ejercicio fiscal inmediatamente anterior al momento en que se procede a la determinación, constituyéndose en una disminución del costo de venta”.

CONTABILIDAD Y RETENCIONES DE IMPUESTOS

Los procedimientos administrativos y contables hay que dividirlos de acuerdo al rol que se asuma: Como agente de retención o como sujeto de retención.

En el caso de agente de retención

Será necesario establecer procedimientos adecuados (para estos fines normas y procedimientos sobre compras y desembolsos básicamente; sistemas de procesamiento de datos, etc.), de acuerdo a las características de cada ente para garantizar que se aplique la retención (de los diversos tributos) en todos los casos aplicables, y que estas retenciones sean enteradas en los plazos correspondientes.

Especial atención debe darse a la oportunidad de retención: “cuando se pague o abone en cuenta”, en el caso de retenciones del impuesto sobre la renta, en la práctica había una aceptación tácita de que la retención se practicase con el pago, igual ocurre con la retención en el impuesto municipal. Sin embargo, en la retención del IVA, surge otro asunto, al registrar la factura en el libro de compras y por ende aprovechar el crédito fiscal de IVA en ese período imponible, para ser consistentes tendría que obligatoriamente practicarse la retención.

ALGUNAS ANOTACIONES RELATIVAS A LA CONTABILIDAD Y LOS TRIBUTOS EN VENEZUELA

Para los agentes de retención de impuestos, una vez practicada esta, se está en presencia de un pasivo que debe cancelarse al fisco (nacional o municipal), y como tal debe reflejarse en la contabilidad.

Recomendamos la creación de estas cuentas dentro del renglón de retenciones en el pasivo. A continuación sugerimos el correspondiente código a tales fines:

2.1.03	Retenciones y Gastos Acumulados por Pagar
<u>2.1.03.01</u>	<u>Retenciones</u>
2.1.03.01.01	Retención Cuotas Sindicales
2.1.03.01.02	Retención INCE 1/2% utilidades
2.1.03.01.03	Retención Seguro Social Obligatorio
2.1.03.01.04	Retención Régimen Prestacional de Empleo (antes SPF)
2.1.03.01.05	Retención Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat (antes LPH)
2.1.03.01.06	Retención ISLR Personas Naturales Residentes
2.1.03.01.07	Retención ISLR Personas Naturales No Residentes
2.1.03.01.08	Retención ISLR Personas Jurídicas Domiciliadas
2.1.03.01.09	Retención ISLR Personas Jurídicas No Domiciliadas
2.1.03.01.10	Retención IVA efectuada a Proveedores
2.1.03.01.11	Retención impuesto municipal (detallar por municipios sí fuese el caso)
2.1.03.01.12	IVA Débito Fiscal
2.1.03.01.99	Otras Retenciones

Cuando se retiene debe originarse el siguiente registro contable:

Cuenta afectada	Débitos	Créditos
Gasto (ganancias y pérdidas) o cuenta de activo o cargo diferido	Xxxx	
Impuestos retenidos por enterar (retenciones por pagar) (separar cada tipo de impuesto)		Xxxx
Caja o bancos o cuentas por pagar (abono en cuenta)		Xxxx

Cuando se paga obviamente se cancela el correspondiente pasivo y la contrapartida es caja o bancos.

ALGUNAS ANOTACIONES RELATIVAS A LA CONTABILIDAD Y LOS TRIBUTOS EN VENEZUELA

Se recomienda la conciliación mensual de los montos pagados con los montos que indican las cuentas contables de pasivos.

Estas retenciones practicadas son totalmente independientes de los impuestos propios del agente de retención y no pueden mezclarse bajo ningún respecto.

En el caso de sujeto de retención

Será necesario establecer procedimientos adecuados (en este caso normas y procedimientos en materia de facturación y cobranzas básicamente; sistemas de procesamiento de datos, etc.), de acuerdo a las características de cada ente para garantizar que se registren de forma apropiada y debidamente documentadas las retenciones (de los diversos tributos) en todos los casos aplicables, y que estas retenciones sean aprovechadas.

Para los sujetos de retención de impuestos, una vez practicada esta, se está en presencia de un activo (impuesto pagado por anticipado), con algunas excepciones, y posteriormente, previo cumplimiento de algunos procedimientos, pueden volverse activos más líquidos al convertirse en créditos fiscales líquidos y disponibles que pueden ser utilizados para solicitar recuperación, compensar, ceder, vender, etc.

(Excepciones relativas a impuestos proporcionales sobre rentas presuntas – cuando el beneficiario no domiciliado o no residente es sujeto de retención de ISLR en algunos conceptos tales como honorarios, regalías, asistencia técnica, etc. – retención de ISLR en venta de acciones a través de Bolsa de valores, retención de ISLR en caso de juegos y apuestas, loterías, dividendos, etc.)

Recomendamos la creación de estas cuentas dentro del renglón de impuestos pagados por anticipados (o prepagados) dentro del activo. A continuación sugerimos el correspondiente código a tales fines:

1.1.06	Gastos Pagados por Anticipado
1.1.06.01	Impuesto Sobre La Renta

ALGUNAS ANOTACIONES RELATIVAS A LA CONTABILIDAD Y LOS TRIBUTOS EN VENEZUELA

1.1.06.01.01	Excedente de años anteriores
1.1.06.01.02	Retenciones de este ejercicio (por agente de retención)
1.1.06.01.03	Declaración estimada de ISLR
1.1.06.01.04	Créditos Fiscales ISLR adquiridos para compensar
1.1.06.02	Impuesto al Valor Agregado
1.1.06.02.01	IVA Créditos Fiscales
1.1.06.02.02	Retenciones IVA efectuadas por clientes (por agente de retención) pendientes por aprovechar
1.1.06.02.03	Retenciones IVA solicitado reintegro al SENIAT
1.1.06.02.04	Excedente retenciones IVA aprobados para compensar
1.1.06.02.05	Excedente retenciones IVA adquiridos para compensar
1.1.06.03	Impuestos Municipales (por Municipio, si fuese aplicable)
1.1.06.03.01	Retenciones de este ejercicio (por agente de retención)
1.1.06.03.02	Declaración estimada
1.1.06.01.04	Créditos Fiscales impuestos municipales adquiridos para compensar

Dentro de las cuentas de impuesto sobre la renta, pagado por anticipado, la cuenta de excedente de años anteriores debe cuadrar con la declaración definitiva del año anterior. En nuestra experiencia hemos observado un asiento contable que no se realiza, el de la declaración definitiva de impuestos, cuando existe gasto de impuesto se deba pagar o no. Cuando hay pérdida fiscal y no se genera gastos de impuestos (impuesto calculado según tarifa es cero) el único asiento que se puede generar es si existen retenciones de ISLR del año que pasarían a convertirse en excedente de años anteriores:

Cuenta afectada	Débitos	Créditos
Excedente ISLR años anteriores	Xxxx	
Retenciones de ISLR este ejercicio		Xxxx
Declaración estimada de ISLR		Xxxx

Al cierre de cada ejercicio las cuentas de retenciones del año y de declaración estimada deben quedar en cero, cualquier saldo debe transferirse a excedente de años anteriores.

Cuando existe gasto de ISLR y no se paga porque los impuestos prepagados son superiores:

Cuenta afectada	Débitos	Créditos
Gasto de ISLR	Xxxx	
Excedente ISLR años anteriores	Xxxx	Xxxx

ALGUNAS ANOTACIONES RELATIVAS A LA CONTABILIDAD Y LOS TRIBUTOS EN VENEZUELA

Retenciones de ISLR este ejercicio	Xxxx
Declaración estimada de ISLR	Xxxx
Créditos fiscales adquiridos	Xxxx

Los que sean necesarios para cubrir el gastos de impuesto, pudiendo quedar un saldo en excedente de años anteriores. A pesar de cómo esta confeccionada la planilla DPJ, la aplicación de los prepagados es el mismo orden indicado en el asiento.

Cuando existe gasto de ISLR y queda un remanente por pagar porque los impuestos prepagados no cubren el gasto:

Cuenta afectada	Débitos	Créditos
Gasto de ISLR	Xxxx	
Excedente ISLR años anteriores		Xxxx
Retenciones de ISLR este ejercicio		Xxxx
Declaración estimada de ISLR		Xxxx
Créditos fiscales adquiridos		Xxxx
ISLR por pagar		Xxxx

Los sujetos de retención deben ser muy celosos en cuanto a obtener los correspondientes comprobantes de retención en cada pago. Esos comprobantes deben además de cumplir las normas ser validados mediante sellos y firmas del agente de retención, y siempre harán prueba para el aprovechamiento del impuesto pagado por anticipado para el sujeto de retención, el cual deberá registrar de manera apropiada esas retenciones.

En el caso del ISLR recomendamos utilizar copia para soporte de registros contables, y archivar originales en forma separada para que sirvan de soporte a declaración definitiva de impuesto sobre la renta. (Artículo 59 Ley).

Además el agente de retención debe entregar un resumen al final de año a cada sujeto de retención (anteriormente se denominaba ARCV), consideramos que los comprobantes en cada pago sustituyen este resumen, sin embargo, se ha hecho costumbre que en las cesiones se exige de manera obligatoria el resumen, recomendamos que sí el agente de retención no nos

ALGUNAS ANOTACIONES RELATIVAS A LA CONTABILIDAD Y LOS TRIBUTOS EN VENEZUELA

entrega dicho resumen, lo preparemos nosotros mismos, soportado con los comprobantes de cada pago y lo hagamos firmar y sellar por dicho agente de retención.

Las retenciones en ningún caso deben netearse de las cuentas por cobrar

Cuando se vende un bien o se presta un servicio sujeto a retención de impuestos, los asientos serían los siguientes:

Por la venta de contado

Cuenta afectada	Débitos	Créditos
Caja o bancos	100% - retención	
Impuestos prepagados por la retención (todos)	Retención	
Venta		100%
IVA débito fiscal (si aplicase)		%IVA

Por la venta a crédito

Cuenta afectada	Débitos	Créditos
Cuenta por cobrar	100% + % IVA	
Venta		100%
IVA débito fiscal (si aplicase)		%IVA

Sí el agente de retención, efectúa la retención sobre el abono en cuenta

Cuenta afectada	Débitos	Créditos
Impuestos prepagados por la retención (todos)	Retención	
Cuenta por cobrar		Retención

Sí el agente de retención, efectúa la retención cuando paga

Caja o bancos	100% + % IVA - retención	
Impuestos prepagados por la retención (todos)	Retención	
Cuenta por cobrar		100% + % IVA

En el caso de retenciones de IVA, para el sujeto de retención:

ALGUNAS ANOTACIONES RELATIVAS A LA CONTABILIDAD Y LOS TRIBUTOS EN VENEZUELA

Cuando se declara IVA y no se paga porque los créditos fiscales son mayores que los débitos fiscales, el asiento sería el siguiente:

Cuenta afectada	Débitos	Créditos
IVA DÉBITO FISCAL	Total IVA facturado mes	
IVA CRÉDITO FISCAL		Total debito fiscal

No se afecta la cuenta de retenciones de IVA practicada por clientes (activo)

Cuando se declara IVA y no se paga porque las retenciones de IVA son mayores que la cuota tributaria del período (débitos fiscales menos créditos fiscales), el asiento sería el siguiente:

Cuenta afectada	Débitos	Créditos
IVA DÉBITO FISCAL	Total IVA facturado mes/libro ventas	
IVA CRÉDITO FISCAL		Total crédito fiscal, libro de compras
IVA RETENIDO POR CLIENTES		Diferencia Dr. – Cr.

Cuando se declara IVA y hay que pagar porque las retenciones de IVA son menores que la cuota tributaria del período (débitos fiscales menos créditos fiscales), el asiento sería el siguiente:

Cuenta afectada	Débitos	Créditos
IVA DÉBITO FISCAL	Total IVA facturado mes/libro ventas	
IVA CRÉDITO FISCAL		Total crédito fiscal, libro de compras
IVA RETENIDO POR CLIENTES		Saldo
BANCO		Diferencia Dr. – Cr.

Se recomienda, como procedimiento obligatorio y rutinario, la conciliación mensual de los impuestos prepagados ISLR e IVA con el portal del SENIAT, allí se pueden detectar retenciones que no han sido enteradas por los agentes de retención y aún cuando pensamos que no es

ALGUNAS ANOTACIONES RELATIVAS A LA CONTABILIDAD Y LOS TRIBUTOS EN VENEZUELA

nuestra responsabilidad (art. 27 COT), podemos exigir al agente de retención el cumplimiento de su obligación.

En cuanto al IVA, la Ley y su Reglamento indican que los créditos fiscales (activos cuando se trasladan) y los débitos fiscales (pasivos), deben registrarse en cuentas separadas.

CONTABILIDAD Y OTROS TRIBUTOS

Los impuestos sobre actividades económicas de los Municipios se establecen sobre ingresos brutos, la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, indica en el artículo 224: "Los contribuyentes están obligados a llevar sus registros contables de manera que quede evidenciado el ingreso atribuible a cada una de las jurisdicciones municipales en las que tengan un establecimiento permanente, se ejecute una obra o se preste un servicio y a ponerlos a disposición de las administraciones tributarias locales cuando les sean requeridos."

En el caso de la contribución establecida en la LOCTI esta se calcula, declara y paga, cuando la persona jurídica excede sus ingresos brutos de 100.000 unidades tributarias (U.T.) (actualmente Bs. 9.000.000,00) como un porcentaje sobre ingresos (0,5% o 2% según sea el caso).

En el caso de la contribución antidrogas, se calcula, declara y paga, cuando el contribuyente - o grupo consolidado tiene más de 50 trabajadores o es fabricante o importador de bebidas alcohólicas o tabacos, como un porcentaje sobre ganancia o utilidad en operaciones (definida en art. 3 num 14 Ley) (1 % o 2% según sea el caso).

En el caso de la contribución para el deporte, se calcula, declara y paga, como un porcentaje del 15 sobre la utilidad neta o ganancia contable anual, cuando esta exceda de 20.000 unidades tributarias (U.T.) (actualmente 1.800.000,00).

En el caso de contribuciones parafiscales, tales como INCES, Seguro Social, etc., normalmente son requeridos los registros contables en caso de fiscalizaciones, para corroborar la información declarada.